*Quarterly Journal of Economic Research and Policies Vol. 33, No. 114, Summer 2025*

# Presenting an accrual budgeting model in the Iranian public sector

**Ammar Asghari**
PhD Student, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.
ammar.araz@gmail.com
**Heydar Mohammadzadeh Salteh**
Associate Professor, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran (Corresponding Author)
2752323883@iau.ir
**Akbar Kanani**
Assistant Professor, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.
Akbarkanani2000@yahoo.com
**Ebrahim Navidi Abbaspour**
Assistant Professor, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.
ebrahim.navidi@marandiau.ac.ir

The present study aims to present a model of accrual budgeting in the public sector of Iran. In this study, in order to analyze the data obtained from the interviews, a three-stage process of open, axial, and selective coding was used in accordance with the grounded theoretical process using MAXQDA software. The statistical population of the study included 18 managers, experts, and journalists from the executive agencies of the government, parliament, and universities who had complete information about accrual budgeting. Considering the results, causal conditions (management factors, human resources, and technical factors), background conditions (laws and regulations, accounting and management), axial category (financial discipline), strategies (meeting the needs of the agencies, process, transfer of assets, and transparency of the evaluation process), consequences (accounting transparency, reducing government costs, and improving accountability), and intervening conditions (environmental factors) were identified as explaining factors for the effective variables of accrual budgeting. The use of modern accounting and financial management systems that can support accrual budgeting, providing transparent and accurate financial reports, continuous monitoring of financial and budgetary performance, and reviewing successful experiences in other public institutions can be useful in improving the use of this system.

JEL Classification: H83,C51,H72
Keywords: Budgeting, Accrual accounting, Public sector.

Reccived: 2024/12/25 Accepted: 2025/05/26

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

نشریه علمی (فصلنامه) پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی شماره ۱۱۴

سال سی و سوم، تابستان ۱۴۰۴، صفحه ۲۹۴ - ۲۵۴

# ارائه الگوی بودجه‌بندی تعهدی در بخش عمومی ایران

**عمار اصغری**

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

ammar.araz@gmail.com

**حیدر محمدزاده سالطه**

دانشیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران (نویسنده مسئول)

2752323883@iau.ir

**اکبر کنعانی**

استادیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

akbarkanani2000@yahoo.com

**ابراهیم نویدی عباس پور**

استادیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

ebrahim.navidi@marandiau.ac.ir

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی بودجه‌بندی تعهدی در بخش عمومی ایران انجام شده است. در این پژوهش، به‌منظور تجزیه‌وتحلیل داده‌های به‌دست آمده از مصاحبه‌ها، از فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری باز، محوری و انتخابی مطابق با فرایند نظریه‌پردازی داده بنیاد به وسیله نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۸ نفر از مدیران، کارشناسان، خُبرگان دستگاه‌های اجرایی دولت، مجلس و دانشگاهی که نسبت به بودجه‌بندی تعهدی، اطلاعات کاملی داشته‌اند، می‌باشد. باتوجه‌به نتایج، شرایط علی (عوامل مدیریتی، منابع انسانی، فنی)، شرایط زمینه‌ای (قوانین و مقررات، حسابداری و مدیریت)، مقوله محوری (انضباط مالی)، راهبردها (تأمین نیاز دستگاه‌ها، فرایندی، واگذاری دارایی‌ها، شفافیت فرایندارزیابی)، پیامدها (شفافیت حسابداری، کاهش هزینه‌های دولت، بهبود پاسخگویی)، شرایط مداخله گر (عوامل محیطی) به‌عنوان تبیین‌کننده عوامل مؤثر بودجه‌بندی تعهدی شناسایی شدند. استفاده از سیستم‌های حسابداری و مدیریت مالی مدرن که قابلیت پشتیبانی از بودجه‌بندی تعهدی را دارند، ارائه گزارش‌های مالی شفاف و دقیق، نظارت مستمر بر عملکرد مالی و بودجه‌ای و بررسی تجربیات موفق در سایر نهادهای عمومی می‌تواند در بهبود استفاده از این سیستم مفید باشد.

طبقه‌بندی JEL: H83, C51, H72.

واژگان کلیدی: بودجه بندی، حسابداری تعهدی، بخش عمومی.

---

تاریخ دریافت: ۵ / ۱۰ / ۱۴۰۳ تاریخ پذیرش: ۵ / ۳ / ۱۴۰۴

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

## ۱. مقدمه

تحولات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی قرن بیست و یکم دولت‌ها را ملزم می‌کند تا سیستم‌های برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، مدیریت و استفاده از اطلاعات حسابداری خود را برای تخصیص بهینه منابع محدود خود تغییر دهند. استفاده از روش‌های نوین بودجه‌ریزی و حسابداری نه تنها خدمات عمومی را تسهیل می‌کند و از سوء استفاده یا اتلاف وجوه عمومی جلوگیری می‌کند، بلکه در پیشبرد اهداف اجتماعی و اقتصادی نیز مؤثر است و می‌تواند توسط دولت‌ها برای تخصیص بهینه منابع ملی در بین این اهداف مورد استفاده قرار گیرد (عبدالله رحمان و همکاران، ۲۰۲۳). بودجه تعهدی به عنوان یک رویکرد جدید در مدیریت مالی و اقتصادی، به ویژه در بخش دولتی اهمیت ویژه‌ای یافته است. این مدل مبتنی بر شفافیت، پاسخگویی و کارایی به دولت‌ها اجازه می‌دهد تا منابع مالی خود را به نحو احسن تخصیص و استفاده کنند. روش‌های سنتی بودجه‌ریزی عمدتاً بر پیش‌بینی هزینه‌ها و درآمدهای جاری متکی هستند و کمتر به نیازهای واقعی و اولویت‌های توسعه توجه می‌کنند. این امر منجر به عدم شفافیت، عدم پاسخگویی و ناکارآمدی در استفاده از بودجه عمومی شده است. به طور کلی سیستم‌های بودجه‌ریزی به دو دسته مبتنی بر عملکرد و غیر عملکردی طبقه بندی می‌شوند (کاشان پور و همکاران، ۲۰۲۳). یک سیستم بودجه‌ریزی غیرعملکردی تنها مکان و نحوه مصرف پول را کنترل می‌کند، بدون اینکه ارتباط واضحی بین پول، هزینه‌ها و نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌ها وجود داشته باشد و اثربخشی آن در هاله‌ای از ابهام قرار دارد. به طور کلی، روش سنتی بودجه‌ریزی نمی‌تواند تخصیص

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

بهینه منابع را به دلایل زیادی تضمین کند، از جمله ناتوانی در ارائه اطلاعات کافی در مورد نتایج هزینه‌ها، اثربخشی و کارایی برنامه، و ناتوانی در ردیابی بودجه و هزینه‌ها به جامعه هدف یا برنامه‌ریزی شده. بنابراین، برای دستیابی به اهداف تعیین شده در چشم انداز کشور برای رشد و توسعه اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی، نظام بودجه فعلی باید اصلاح و به سمت رویکردهای نوین بودجه تبدیل شود. علاوه بر این، روش سنتی حسابداری دولتی مبتنی بر پول نقد نمی‌تواند اطلاعات کافی در مورد عملکرد مالی، موقعیت و انعطاف پذیری سازمان‌های دولتی ارائه دهد، بنابراین نیاز به تغییر به سمت حسابداری تعهدی دارد. در مقابل، سیستم‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به وضوح اهداف استراتژیک بلندمدت سازمان را به اهداف عملکرد سالانه و هزینه‌های مورد انتظار برای دستیابی به آنها مرتبط می‌کند. (مائورو و همکاران[1]، ۲۰۱۹).

طبق تحقیقات اودا (۲۰۰۴)، اگر اصلاحات حسابداری تعهدی بخش عمومی با موفقیت اجرا شود، به بهبود گزارشگری مالی، بهبود ارزیابی گزارش‌های مالی دولت و مدیریت بهتر دارایی‌ها و بدهی‌ها کمک خواهد کرد. کارلین (۲۰۰۳) جوانب مثبت و منفی و همچنین دیدگاه‌های مختلف در مورد حسابداری بخش دولتی مبتنی بر تعهدی را ارزیابی کرد. وی نتیجه گرفت که حسابداری تعهدی در آینده حیاتی و ضروری است و تنها حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات مفیدی را برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی در بخش دولتی ارائه دهد. قبل از این، تحقیقات انجام شده توسط لادر (۱۹۹۲) در مورد مطالعات سیستم‌های حسابداری بخش عمومی در ایالات متحده، کانادا، دانمارک، ایالات متحده، فرانسه، آلمان، انگلستان یا بسیاری از کشورهای دیگر در اروپا به این نتیجه رسیدند که تنها زمانی که سیستم حسابداری بخش

1. Mauro et al

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

عمومی به سمت حسابداری تعهدی سوق داده می‌شود، اطلاعات ارائه شده به کاربران کامل، مفید، قابل اعتماد و قادر به کنترل منابع توسط دولت است.

بنابراین، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابزار مؤثری برای غلبه بر مشکلات تصمیم‌گیری و ضعف‌های مالی عمومی با پیوند دادن سیاست‌ها به چشم‌اندازها، برنامه‌ها به اهداف و منابع به مخارج فراهم می‌کند (هلموث، ۲۰۱۰). به طور کلی، حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است و اطلاعات جامع‌تری ارائه می‌دهد و دولت‌ها در اجرای آن با طیف وسیعی از مسائل اساسی مواجه هستند.

**استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش دولتی:** این موضوعات شامل شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، کسب حمایت کامل سیاسی در سطح دولت و تخصیص منابع کافی و مناسب است. دولت‌ها باید هزینه‌ها و مزایای اتخاذ حسابداری تعهدی را تجزیه و تحلیل کنند و قبل از تصمیم‌گیری برای تغییر به حسابداری تعهدی، ظرفیت اجرای مؤثر این تغییرات را داشته باشند. تعهد سیاسی و تناسب مقررات موجود عواملی هستند که بر موفقیت تغییر در اصول حسابداری تأثیر می‌گذارند. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند توجه بیشتری به حسابداری تعهدی داشته‌اند (نواک، ۲۰۱۷).

اتخاذ بودجه تعهدی یکی از مسائل دشوار در حسابداری بخش دولتی است. بسیاری از کارشناسان حسابداری دولتی در خصوص کاربرد بودجه تعهدی و مطلوبیت آن در بخش دولتی نظرات متفاوتی ارائه کرده‌اند. سازمان‌های بین‌المللی نیز تلاش‌هایی را برای ترویج و پذیرش مبنای تعهدی در حسابداری دولتی انجام داده‌اند. در ایران با توجه به چالش‌های اقتصادی و مالی فراوان، اجرای مدل بودجه تعهدی می‌تواند به بهبود عملیات مالی و افزایش شفافیت در مدیریت منابع عمومی کمک شایانی کند. این مدل با تمرکز بر تعهدات مالی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

و نتایج آنها، به دولت‌ها اجازه می‌دهد تا بر اثرات و نتایج برنامه‌ها و سیاست‌ها تمرکز کنند و نه صرفاً بر هزینه‌ها. به این ترتیب، بودجه تعهدی می‌تواند به بهبود شفافیت و افزایش کارایی و پاسخگویی در مدیریت منابع مالی عمومی کمک کند. اما به کارگیری این مدل در بخش دولتی ایران با چالش‌هایی همراه است. این چالش‌ها شامل عدم آگاهی و شناخت کافی از مدل، مقاومت در برابر تغییرات ساختاری، نبود زیرساخت برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و نیاز به آموزش و توانمندسازی کارکنان است. بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال ارائه مدلی از بودجه‌ریزی تعهدی در بخش دولتی ایران است.

## ۲. مبانی نظری و مرور پژوهش

### ۲-۱. مبانی نظری

کشورهای در حال توسعه و بسیاری از اقتصادهای در حال گذار به کشورهای OECD به عنوان الگویی برای اصلاح سیستم‌های مدیریت هزینه‌های عمومی خود نگاه می‌کنند. بنابراین، آنها به دنبال تکرار اصلاحات در کشورهای پیشرفته OECD هستند، که معمولاً شامل تغییر حسابداری دولتی از مبنای نقدی به مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده است. در واقع، این تغییر تنها در چند کشور OECD به طور کامل اجرا شده است، اگرچه برخی از کشورها مجبور شده‌اند از سیستم‌های صرفاً پولی به تعهدی تطبیق دهند تا با گزارش‌دهی مبتنی بر تعهدات مطابقت داشته باشند (یین و نویان، ۲۰۲۰). بسیاری از کشورهای در حال توسعه با اشتیاق بیش از حد از این تغییر استقبال کرده‌اند و آنها را به نادیده گرفتن بسیاری از مسائل مهم سوق داده است. اولاً، ممکن است با توجه به هزینه‌های بالا، اجرای گذار به حسابداری تعهدی ارزش نداشته باشد، مگر اینکه اصلاحات مدیریت بخش دولتی در حال

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

انجام باشد. ثانیاً، از آنجایی که روند اصلاحات لزوماً زمان زیادی می‌برد، باید مرحله به مرحله اجرا شود. ثالثاً، بسیاری از کشورها در آینده نزدیک با محدودیت‌هایی در این تغییر مواجه هستند و ممکن است برای دریافت برخی از مزایای حسابداری تعهدی به راه‌حل‌های میانی در سیستم پولی فعلی خود نیاز داشته باشند. چهارم، اگرچه سیستم‌های حسابداری تعهدی جامع‌تر هستند و اطلاعات مالی غنی‌تری ارائه می‌کنند، اما نباید مزایای آن‌ها زیاده‌روی شود و الزامات مدیریت بودجه برای داده‌های تکمیلی نادیده گرفته شود. (مائورو و همکاران[1]، ۲۰۱۹).

## ۲-۲. حسابداری تعهدی در مقابل حسابداری نقدی

برای درک جذابیت حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی، بهتر است ابتدا تفاوت بین این دو سیستم را توضیح دهیم. تفاوت اساسی بین حسابداری تعهدی و حسابداری نقدی به اساس حسابداری باز می‌گردد. اساس حسابداری قوانین اساسی اندازه‌گیری را توصیف می‌کند که حسابداران هنگام ثبت یا شناسایی اثرات معاملات بر یک واحد گزارشگر از آنها پیروی می‌کنند و بر اساس زمان ثبت اثرات معاملات است. اساس حسابداری تعیین زمان مناسب برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها است (رحمتی و زمانی، ۱۴۰۰).

از منظر حسابداری، زمان ثبت درآمدها و هزینه‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است و ممکن است سیستم حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد و تغییراتی در آن ایجاد کند. به عبارت دیگر، مبنای حسابداری به این معناست که یکی از دوره‌های زمانی:

---

1. Mauro et al

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

- زمان دریافت درآمد یا پرداخت هزینه‌ها،
- هنگامی که هزینه‌ها انجام می‌شود یا درآمد حاصل می‌شود یا محقق می‌شود، صرف نظر از زمان پرداخت هزینه‌ها یا دریافت درآمد،
- هنگامی که پول دریافت می‌شود، صرف نظر از زمانی که درآمد حاصل شده یا محقق می‌شود، و زمانی که پول پرداخت می‌شود، صرف نظر از اینکه هزینه‌ها چه زمانی انجام شده یا تعلق می‌گیرد.

برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه‌ها، انتخاب کنید و بر اساس آن عمل کنید. انتخاب هر یک از دوره‌های شناسایی و ثبت فوق به عنوان یک نوع مبنای حسابداری مورد استفاده در واحدهای تجاری انتفاعی و بخش عمومی، حسب مورد در نظر گرفته می‌شود. در یک سیستم حسابداری تعهدی، شناسایی همزمان با مبادله بدهی‌ها یا دارایی‌ها اتفاق می‌افتد که معمولاً قبل از جریان نقدی است و به اثر اقتصادی واقعی معامله نزدیک‌تر است. از سوی دیگر، مبنای نقدی مورد استفاده در اکثر سیستم‌های بودجه‌بندی سنتی، هزینه‌ها و دریافت‌ها را تنها زمانی ثبت می‌کند که تراکنش‌های نقدی اتفاق می‌افتد (داداشی و همکاران، ۲۰۱۸).

بر مبنای تعهدی، درآمد به هنگام کسب یا تحقق شناسایی و ثبت می‌شود. زمان کسب یا تحقق درآمد زمانی است که عواید در نهایت در نتیجه ارائه خدمات شناسایی یا به دست می‌آید. بنابراین زمان دریافت وجوه در این روش لحاظ نمی‌شود، بنابراین آنچه در تشخیص و ثبت درآمد مهم است زمان کسب یا تحقق درآمد است. از سوی دیگر، هزینه‌ها نیز هنگام وقوع یا وقوع بر مبنای فوق شناسایی و ثبت می‌شوند. به عبارت دیگر، صرف‌نظر از دریافت‌ها یا پرداخت‌های نقدی، هنگام تحویل کالا یا ارائه خدمات، مبلغی معادل بهای تمام شده کالای تحویل‌شده یا خدمات ارائه‌شده به سازمان ایجاد می‌شود. بنابراین با یک

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

مقایسه ساده می‌توان به مهمترین تفاوت مبنای تعهدی و مبنای نقدی در حسابداری پی برد. تفاوت این است که هزینه‌های واقعی برای یک دوره مالی را نمی‌توان با استفاده از مبنای نقدی حسابداری گزارش کرد، در حالی که این می‌تواند با استفاده از مبنای تعهدی حسابداری به دست آید (عبدالله رحمان و همکاران، ۲۰۲۳).

علیرغم راحتی آن، استفاده از حساب‌های نقدی محدودیت‌های متعددی را در عمل ایجاد می‌کند. بسیاری از این مشکلات ناشی از خود سیستم حسابداری نیست، بلکه ناشی از استفاده نادرست از آن است. حسابداری نقدی اغلب عینی‌تر از حسابداری تعهدی است و کمتر مستعد دستکاری است. زیرا در ثبت معاملات نقدی به قضاوت کمتری نسبت به اندازه گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها نیاز دارد. با این حال، حسابداری نقدی نیز نیاز به قضاوت دارد. به عنوان مثال، تعیین اینکه آیا معاملات در ترازنامه یا خارج از ترازنامه هستند یا تعیین اینکه چه زمانی باید در حساب‌های دولتی ثبت یا شناسایی شوند نیاز به قضاوت دارد. قدرت حسابداری پولی را می‌توان به عنوان یک سپر قانونی نیز در نظر گرفت. زیرا قانونگذار باید کلیه پول‌های خرج شده و دریافتی را تأیید کند. در کشورهایی که مشکلات حاکمیتی دارند، به ویژه جایی که فشار سیاسی برای پنهان کاری به جای افشای آن وجود دارد، پنهان کاری می‌تواند به یک ضعف بزرگ تبدیل شود. جای تعجب نیست که اتخاذ مبنای تعهدی به قیمت معرفی یک فرآیند حسابداری بسیار پیچیده‌تر است. برای مثال، در تعیین مقدار اقلام تعهدی مورد استفاده (یعنی در تعیین دارایی‌ها و بدهی‌هایی که باید شامل یا حذف شوند) صلاحدید وجود دارد، و معمولاً در اعمال معیارهای شناسایی نیز اختیاری وجود دارد (یعنی اینکه بدهی احتمالی باید در حساب‌ها شناسایی شود یا خارج از ترازنامه). علاوه بر این، شناسایی درآمد می‌تواند بسیار منعطف باشد: آیا باید منابع مالی نقدی و جاری را

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

شامل شود؟ منابع مالی غیرجاری چطور؟ آیا دولت می‌تواند به محض احراز حق قانونی، یعنی لحظه وقوع معامله مشمول مالیات، درآمد را شناسایی کند، یا باید به عنوان یک واحد تجاری عمل کند و درآمد را فقط در زمان کسب یا دریافت آن ثبت کند؟ برای جلوگیری از ذهنیت بیش از حد، این سؤالات باید بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی مناسب پاسخ داده شود (بلوندال، ۲۰۰۳).

شکی نیست که تعیین هزینه‌ها یکی از جنبه‌های مهم مدیریت بودجه است. فرآیند مخارج بودجه به چند مرحله مجزا تقسیم می‌شود: پس از تصویب بودجه، تخصیص بودجه مشخص می‌شود. نهادهای دولتی در قبال این وجوه تخصیص یافته تعهداتی ایجاد می‌کنند. کالاها دریافت و تأیید می‌شوند. در این مرحله معمولاً تعهد پرداخت شناسایی می‌شود، دستور پرداخت صادر می‌شود و در نهایت وجوه پرداخت می‌شود. برخی استدلال می‌کنند که بدهی باید در مرحله تعهد، یعنی زمانی که دولت حق استفاده از منابع را دریافت می‌کند، به جای در مرحله تعهد، یعنی زمانی که کالاها و خدمات مصرف می‌شود، شناسایی شود. با این حال، همه تعهدات یکسان نیستند. برخی از تعهدات، مانند دستمزدها، به صورت نقدی در مدت زمان بسیار کوتاهی پرداخت می‌شوند، اما سایر تعهدات، مانند سرمایه‌گذاری‌های مربوط به پروژه‌های بزرگ چند ساله، با دوره‌های زمانی طولانی مواجه هستند (کاشان پور و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر این، باید توجه داشت که تمام تعهدات انجام نمی‌شود، زیرا برخی از قراردادها انجام نمی‌شود. بنابراین، برای اهداف شناسایی، مرحله تعهد معمولاً به عنوان نقطه زمانی که در آن تعهد می‌تواند به طور قابل اتکا نشان داده شود، ترجیح داده می‌شود. با این حال، دستگاه‌های اجرایی باید بدون توجه به مبنای حسابداری (نقدی یا تعهدی)، تمام مراحل فرآیند هزینه را پیگیری کنند، زیرا مدیریت قوی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

بودجه مستلزم توجه به مفاهیم تعهدی مانند حساب‌های پرداختنی و بدهی‌های احتمالی است، نه فقط جریان‌های نقدی. سرعت ایجاد تعهدات، دریافت و تأیید کالا برای برنامه‌ریزی نیازهای نقدی آتی مهم است، اما تفاوت بین سفارشات سررسید گذشته و سررسید نیز مهم است. مطالعات مختلف نتایج مثبت حسابداری تعهدی و اهداف آن را نشان داده است. محققینی مانند ملکی و همکاران (۱۳۹۳)، نقی زاده و همکاران (۱۳۹۴)، محمدزاده صالح و فرجی (۱۳۹۵)، حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، آبرسان (۲۰۱۵)، و بوشمن، لرمان، و ژانگ (۲۰۱۶) به بررسی تأثیرگذاری، حسابداری و عملکرد بخش عمومی پرداخته‌اند. حسابداری تعهدی تأثیر بسزایی در بهبود کیفیت گزارش‌های عملکرد مالی دولت در ایران دارد. تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تغییری در سیستم حسابداری و تغییر مفهومی در کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش دولتی است (نقی‌زاده باقی و همکاران، ۱۳۹۴).

## ۳-۲. بودجه بندی تعهدی

هدف از بودجه تعهدی کامل، تهیه بودجه و تخصیص منابع مالی با استفاده از ارقام حسابداری تعهدی است. تفاوت بین ارقام وجه نقد و مطالبات می‌تواند قابل توجه باشد. اگر مدل بودجه‌ریزی تعهدی برای تخصیص منابع نقدی انتخاب شود، به نظر می‌رسد ناهماهنگی خاصی در اندازه‌گیری هزینه برنامه‌ها در زمان تورم وجود دارد. در واقع می‌توان ادعا کرد که از آنجایی که منابع پولی توسط جامعه از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد، بودجه‌ریزی مبتنی بر استحقاق الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌کند اصطلاحاتی مانند «مازاد بودجه» یا «کسری بودجه»

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

نمادهای سیاسی قدرتمندی هستند. سیاستمداران ادعا می‌کنند که اگر از کسری بودجه اجتناب کنند یا بتوانند بودجه را متعادل کنند، موفق هستند. به طور سنتی، مقامات دولتی بودجه را به صورت نقدی تخصیص می‌دادند. پیشنهاد شده است که این مبنا به مبنای تعهدی تغییر یابد که شامل هزینه‌هایی مانند استهلاک یا حقوق معوق کارکنان در بودجه سالانه می‌شود. این امر منجر به تمرکز بر تخصیص منابع بر اساس ارقام استحقاق به جای تخصیص نقدی مصوب مجلس می‌شود (وزیری کرمانی، ۱۳۹۵: ۲۵).

## ۴-۲. نظام بودجه ریزی در ایران

تغییرات گسترده در اندازه، پیچیدگی و دامنه عملیات و عملکردهای دولتی و سازمانی در دهه‌های اخیر منجر به بررسی، اصلاح و ارزیابی جدید روش‌های سنتی و آشنای بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی شده است. اهداف و مقاصد سیستم‌های مدیریت مالی دولت همان‌طور که در بودجه دولت آمده است تفاوت چندانی با مدیریت مالی در بخش خصوصی ندارد. زیرا هدف اصلی مدیریت در هر دو بخش ارائه کالاها و خدمات مورد نیاز با کمترین هزینه است. بودجه هر دستگاه دولتی نتیجه و ثمره عوامل اقتصادی، سیاسی، حقوقی و اجتماعی خارج از آن دستگاه و عوامل اداری، نیروی انسانی و منابع مالی درون آن است. شرکت‌های خصوصی که هدف اولیه آنها کسب سود است نیز در درازمدت با ارائه خدمات و کالاهای لازم با کمترین هزینه برای رفع نیازهای مشتریان و به طور کلی جامعه موفق خواهند بود. هنگام تهیه بودجه برای مؤسسات تجاری، رابطه متقابل بین درآمدها و هزینه‌ها در نظر گرفته می‌شود. زیرا در سال مالی برای اجرای بودجه، هزینه‌ها برای درآمدزایی انجام می‌شود و افزایش درآمدزایی به نوبه خود امکان هزینه‌های بیشتر را

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

فراهم می‌کند. به عبارت دیگر، فرض بر این است که درآمدها و هزینه‌ها متغیرهای مرتبط با یکدیگر در بودجه شرکت‌های تجاری خصوصی هستند. بنابراین، مفاهیم بودجه‌ریزی تجاری را می‌توان در مدیریت مالی و بودجه‌بندی شرکت‌های سهامی عام و مؤسسات دولتی با مدیریت تجاری استفاده کرد. اما در سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی افزایش یا کاهش هزینه‌ها مستقیماً بر افزایش یا کاهش درآمد تأثیر نمی‌گذارد.

بودجه عمومی کشور یکی از مهم‌ترین عواملی است که به تحقق اهداف حسابداری دولتی، نظارت بر وجوه عمومی و مدیریت عملیات کمک می‌کند، به همین دلیل موضوع بازنگری در نظام بودجه و تبدیل آن به یکی از ابزارها و ابزارهای مدیریتی لازم برای تصمیم‌گیری صحیح و مؤثر مطرح شد. نظام‌های جدید بودجه تحت عنوان بودجه برنامه‌ای و بودجه عملیاتی که در صفحات بعدی به اختصار بررسی خواهد شد، از نتایج و آثار بررسی جدید نظام بودجه دولت است.

یکی از الزامات بودجه‌ریزی دولت، پیوند بودجه به حساب‌های دولتی به منظور ارائه اطلاعات لازم برای تهیه، اجرا و نظارت بر بودجه است. بودجه‌های برنامه‌ای و عملیاتی نیازهای اطلاعات مالی اداره دولت را در نظر می‌گیرند. برای برآوردن این نیازها، سیستم‌های برنامه‌ریزی، بودجه، حسابداری و گزارشگری دولت با استفاده از سرفصل‌ها، روش‌ها و طبقه بندی‌های رایج استاندارد شده و اطلاعات مالی دقیق، مفید و به موقع برای دستیابی به اهداف مدیریت تولید می‌شود. برنامه‌های مالی دولت - که اهداف برنامه و منابع مالی مورد نیاز برای اجرای آنها را مشخص می‌کند - یک رویکرد ساختاریافته برای برآوردن نیازهای مالی حساب‌های مستقل و مبنایی مناسب برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع ارائه می‌دهد.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

قوانین مالی و حسابداری ایران مبانی و معیارهای لازم را برای تعیین فعالیت‌ها و در نتیجه اجرای بودجه عملیاتی فراهم می‌کند. بر اساس مفاد ماده (۱) قانون برنامه و بودجه، «برنامه سالانه» عملیات اجرایی دولت است که همه ساله با بودجه عمومی دولت تهیه و به مجلس نمایندگان تقدیم می‌شود.

در بند (۸) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه «عملیات اجرایی» به مجموعه فعالیت‌های جاری (هزینه‌ای) و طرح‌های توسعه (تملک دارایی‌های ثابت) دستگاه‌های اجرایی تعریف شد. در بند (۹) همین قانون منظور از فعالیت‌های جاری (هزینه‌ها) مجموعه عملیات و خدمات خاصی است که در طول یک سال برای تحقق اهداف برنامه سالانه اجرا می‌شود و هزینه‌های آن از محل اعتبارات جاری (هزینه‌ها) تامین می‌شود. ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه مقرر می‌دارد دستگاه‌های اجرایی براساس شرح فعالیت‌ها و برنامه‌های مورد توافق دستگاه اجرایی و سازمان ملی امور اداری و برنامه‌ریزی در حدود اعتبارات مالی مصوب فعالیت خواهند کرد.

بنابراین، با توجه به اهمیت نظری و تجربی حسابداری تعهدی در بخش‌های مختلف به‌ویژه بخش‌های دولتی، پژوهش حاضر به دنبال ارائه مدلی از بودجه‌ریزی تعهدی در بخش دولتی ایران است. با توجه به تحولات اخیر اقتصادی و نیاز به اصلاحات در نظام مالی کشور، امید است این الگو به عنوان ابزاری مؤثر در دستیابی به اهداف توسعه پایدار و ارتقای کیفیت خدمات عمومی در ایران باشد.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

## ۵-۲. پیشینه تحقیق

کاشانپور و همکاران (۲۰۲۴) در مقاله خود به کاربرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی عراق پرداختند. هدف این تحقیق بررسی وضعیت فعلی بودجه‌ریزی و حسابداری در سازمان‌های دولتی عراق و ایجاد چارچوب و مدل مفهومی برای به‌کارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در این سازمان‌ها می‌باشد. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه باز و تکنیک دلفی جمع‌آوری شد و از تحلیل محتوای کیفی برای تعیین الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در عراق استفاده شد. جامعه آماری شامل اعضای هیئت علمی، مدیران اجرایی، مدیران مالی و کارشناسان مالی و بودجه در سازمان‌های دولتی عراق طی دوره ۲۰۲۲-۲۰۲۱ می‌باشد. با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند، ۶۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. داده‌های توصیفی با استفاده از معیارهای گرایش مرکزی و پراکندگی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و روایی و پایایی ابزار با سنجش روایی صوری و آلفای کرونباخ مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج حاکی از عدم وجود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی عراق است.

زولنو (۲۰۲۴) در مقاله خود توسعه یک مدل حسابداری هزینه را به عنوان مجموعه‌ای از ابزارهای بودجه‌ریزی عملکرد در واحدهای دولت محلی مورد بحث قرار داد. مطالعات تجربی انجام شده بر به روز رسانی مطالعه انجام شده توسط همین نویسنده تمرکز دارد که تاکنون در ۲۳ شهر دارای حق تحریم انجام شده است. تأکید ویژه بر واحدهایی که بودجه عملکرد را اجرا می‌کردند، شد. واحدهای دولت محلی بزرگ‌تر عمدتاً به بودجه‌ریزی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

عملکرد علاقه نشان دادند (تنها دو شهر بیش از ۳۰۰.۰۰۰ نفر جمعیت داشتند، به این معنی که بودجه‌ریزی عملکرد در ۲۰٪ موارد اجرا نشد). حدود ۳۰ درصد از واحدهای باقی مانده بودجه عملکرد را اجرا کردند. بر اساس یافته‌ها، شیوه‌های بودجه‌ریزی سنتی فعلی در واحدهای دولت محلی عمدتاً شامل تخصیص بودجه عمومی است که باید در دسترس باشد، بدون در نظر گرفتن مبلغ واقعی پرداخت. حسابداری اتخاذ شده برای اهداف بودجه سنتی نیز دارای تعداد قابل توجهی کاستی است. به ویژه، اطلاعاتی را ارائه نمی‌دهد که بتوان از آن برای محاسبه دقیق هزینه‌های مورد نیاز برای وظایف خاص پذیرفته شده برای اجرا استفاده کرد. یکی از بهترین راه‌حل‌هایی که می‌تواند تضمین کند که منابع تحت مالکیت به طور منطقی و در عین حال مؤثر مدیریت می‌شوند، بودجه عملکرد مدرن است که بر ابزارهای اصلاح شده (در صورت نیاز) برای حسابداری مؤثر متکی است. روش چند مرحله‌ای محاسبه هزینه‌های وظایف انجام شده امکان افزایش همزمان اثربخشی و کارایی پرداخت وجوه عمومی و بهبود کیفیت فعالیت‌های انجام شده توسط واحد دولت محلی را فراهم می‌کند.

**کاربردهای عملی:** مفهوم حسابداری هزینه پیشنهادی کاربردهای عملی بالقوه‌ای دارد. دانستن هزینه کل وظایف و ساختار آنها برای مدیریت بسیار مهم است. این دانش تصمیم‌گیری آگاهانه را در مورد ادامه یا توقف یک کار خاص در صورت پرهزینه یا ناکارآمد بودن تسهیل می‌کند، بنابراین امکان مدیریت مؤثر هزینه را فراهم می‌کند. علاوه بر این، هزینه‌های کار را می‌توان در یک واحد معین، در بین واحدهای سازمانی یا شهرهای مختلف و در طول زمان مقایسه کرد.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

**اصالت / ارزش:** شکاف اطلاعاتی در ادبیات نحوه عملکرد حسابداری عملکرد، به ویژه در مورد حسابداری بهای تمام شده در واحدهای دولتی محلی وجود دارد. از این رو، این مقاله سعی دارد با ارائه یک مفهوم جدید و نوآورانه از حسابداری هزینه مبتنی بر عملکرد توسط نویسنده، این شکاف را پر کند.

عبدالله الرحمن و همکاران (۲۰۲۳) در مقاله خود توسعه یک مدل ایده آل برای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را مورد بحث قرار دادند. این پژوهش ماهیت اکتشافی دارد، بنابراین داده‌های تحقیق در سال ۲۰۲۰ با استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان، کدگذاری و توسط محقق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و در نهایت به اشباع نظری رسید. برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوا و نوع شبکه محتوا نیز استفاده شد. نتایج تحقیق مدل بهینه سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را از چهار محور جامع الف) توسعه اعتماد نهادی به دستگاه‌های اجرایی، ب) تسهیل فرآیند مدیریت دستگاه‌های اجرایی، ج) بهره وری سازمانی مؤثر دستگاه‌های اجرایی نشان داد. د) اصلاح ضوابط و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی. (۹) مسائل سازماندهی شناسایی شد و در نهایت با (۴۳) موضوع اساسی به اشباع نظری رسید.

دلشاد زنگانا و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای به طراحی یک مدل جامع برای بودجه‌ریزی عملکرد مبتنی بر نتایج در بخش دولتی در منطقه کردستان عراق پرداختند. روش تحقیق از نوع ترکیبی و یک طرح اکتشافی متوالی است که ابتدا در مرحله کیفی و سپس در مرحله کمی اجرا شده است. جامعه آماری بخش کیفی پژوهش توسط متخصصان حوزه مالیه عمومی و اساتید متخصص در مدیریت دولتی در اقلیم کردستان عراق با استفاده از نمونه ترکیبی هدف تشکیل شد و با کمک ابزار مصاحبه، ۱۶ مصاحبه نیمه ساختاریافته

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

در این بخش تا حد اشباع نظری انجام شد. در بخش کمی، ۲۳۲ پرسشنامه برای سنجش تأثیر هر مؤلفه نوظهور در بخش کمی توسط محققان تهیه و توزیع شد. نتایج نشان داد که عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی (۰/۳۹۶)، عوامل ساختاری و فنی (۰/۴۳۵)، عوامل مالی و اقتصادی (۰/۳۳۱)، عوامل اداری و شناختی (۰/۴۹۳) و عوامل سیاسی و نظارتی (۰/۵۵۹) از جمله عوامل تأثیرگذار و مرتبط در نبود بودجه‌بندی عملکرد مبتنی بر نتیجه در اقلیم کردستان عراق هستند. ارائه اصلاحات فرهنگی و اجتماعی (۰/۴۹۰)، ساختاری و فنی (۰/۴۹۳)، بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی (۰/۵۳۰)، ارتقای دانش و مهارت نیروی انسانی (۰/۴۲۱) و ارائه چارچوب قانونی و نظارتی (۰/۳۹۷) از جمله چارچوب‌ها و راهبردهای بودجه بر اساس نتایج سرشماری است.

هاگبراست و همکاران (۱۴۰۲) موقعیت پاسخگویی را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بررسی کردند. در این پژوهش ابتدا مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اهداف آن مورد بررسی قرار گرفته، سپس نقش پاسخگویی در ارزیابی عملکرد و پیشرفت در دستیابی به اهداف بودجه روشن شد. سپس پاسخگویی به عنوان ابزاری برای تجزیه و تحلیل اختلافات بین عملکرد و بودجه مورد بررسی قرار گرفته. تجزیه و تحلیل این اختلافات به شناسایی علل عدم انطباق و اتخاذ تصمیمات مناسب برای بهبود عملکرد کمک می‌کند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرآیندی است که در آن بودجه‌ها بر اساس اهداف و اقدامات خاص تنظیم می‌شود و سپس عملکرد و پیشرفت در جهت دستیابی به اهداف مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد بر اساس بودجه‌های تعیین شده است. از طریق این رویکرد، موقعیت پاسخگویی می‌تواند شامل: ۱- ارزیابی عملکرد، ۲- تجزیه و تحلیل مغایرت، ۳- گزارش دهی و ۴- بهینه سازی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

بودجه باشد. اگر نتایج نشان دهد که بودجه‌ها نیاز به بهبود و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادها و توصیه‌هایی برای بهبود بودجه و تغییرات لازم است. اصلاحات و تغییرات لازم در بودجه با پاسخگویی و پیشنهادات مناسب می‌تواند به بهبود کارایی و دستیابی به اهداف بودجه مبتنی بر عملکرد کمک کند. با تجزیه و تحلیل جایی که مسئولیت پذیری در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نهفته است، می‌توان فرآیند بودجه‌ریزی را بهبود بخشید و دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل کرد.

موسوی و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله خود به شناسایی چالش‌های پیش روی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر نقش حسابداری بهای تمام شده و تعهدی در حوزه راه سازی در کشور پرداختند. برای دستیابی به این هدف، سعی شد از رویکرد تئوری پایه مبتنی بر مدل الماس در سه بعد برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه و مدیریت عملکرد استفاده شود. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و از نظر روش کاربردی، توصیفی و پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق با در نظر گرفتن موضوع و اهداف تحقیق شامل کارشناسان دانشگاهی و کارشناسان سازمان‌های مسئول اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. داده‌های تحقیق با استفاده از روش کدگذاری در نرم افزار Atlas.T و تکنیک TOPSIS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

سلجه و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله خود به طراحی یک مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکردی سیستماتیک و ترکیبی پرداختند. هدف این پژوهش طراحی مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی نظام بودجه‌ریزی جاری در بخش دولتی از دیدگاه کارشناسان و مدیران بودجه است. در بخش کیفی، جامعه آماری شامل کارشناسان حوزه مالیه عمومی و نمونه آماری شامل هشت نفر از این افراد به روش نمونه‌گیری هدفمند

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

قضاوتی می‌باشد. در بخش کیفی ابتدا مدل مفهومی تحقیق با بررسی مدل‌های موجود و روش تحلیل موضوعی استخراج شد و سپس با نمونه انتخاب شده برای تعریف و اشباع مدل مفهومی مصاحبه انجام شد. در بخش کمی، جامعه آماری شامل مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، نمونه‌ای به تعداد ۴۳ نفر انتخاب شد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه و روش مدل‌سازی مسیر ساختاری، روش تحلیل داده‌ها در این بخش است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ابعاد ورودی‌ها (نیازمندی ها) در مدل سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، سبک مدیریت، رهبری تحول آفرین و مدیریت تغییر است. فرآیندهای کلیدی شامل برنامه‌ریزی، مدیریت عملکرد و سیستم حسابداری (هزینه یابی مبتنی بر فعالیت) است. نتیجه شامل تخصیص بهینه منابع و نظارت و کنترل مؤثر است. نتایج ارزیابی مدل ساختاری و اندازه‌گیری پژوهش حاکی از روایی و پایایی مدل، تأیید روابط ساختاری و سنجش و برازش مدل بهینه است.

امرایی و آذر (۱۴۰۰) در مقاله‌ای مدلی مؤثر برای پایش و ارزیابی عملکرد مالی بخش دولتی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه کردند. روش تحقیق مورد استفاده در این پژوهش ترکیبی (کیفی- کمی) می‌باشد. نتایج پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شد که شامل مقوله‌های محوری (محور) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت ایجاد مدلی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش دولتی مبتنی بر بودجه در عملکرد بود. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی شناسایی شد: «عوامل قانونی و نظارتی، عوامل در حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی،

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روانی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی، عوامل فرهنگی و اجتماعی».

در مطالعات قبلی، موضوع موضوع فعلی به طور مستقیم مورد بررسی قرار نگرفته است. در این مقاله به عنوان مکمل و در راستای این مطالعات، مدل بودجه تعهدی در بخش دولتی ایران با استفاده از فرآیند تئوری بنیادی ارائه شده است. نتایج مطالعه پیش رو، با توجه به وابستگی اقتصاد ایران به نفت و درآمدهای دولت، می‌تواند به ما کمک کند که آیا نتایج مطالعه حاضر با مطالعات قبلی در داخل و خارج از کشور همخوانی دارد یا خیر.

## ۳. روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی-توسعه‌ای و از نظر روش شناسی آمیخته (کیفی- کمی) می‌باشد. استراتژی تحقیق مورد استفاده روش داده محور است. در بخش کیفی، از آنجایی که به دنبال توسعه یک مدل نظری است، باید از افراد با دانش کامل حسابداری و بودجه تعهدی استفاده شود. بنابراین در بخش تحقیق کیفی، جامعه آماری مورد مطالعه را مدیران و مدیران دستگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولتی و مجلس و غیره تشکیل می‌دهند. قسمت اول غیرتصادفی بر اساس در دسترس بودن مدیران و مدیران اجرایی در نهادها، دستگاه‌های اجرایی دولت، مجلس و... انجام خواهد شد. پژوهشگران کیفی نمونه‌گیری نظری (گلوله برفی) انجام می‌دهند. این بدان معناست که این پژوهش در فاز اول خود که شامل مصاحبه با صاحب نظران، خبرنگاران و مدیران دستگاه‌های دولتی، مجلس، دانشگاهی و اجرایی این حوزه می‌باشد، به صورت هدفمند (نه تصادفی) نمونه‌برداری شده و بر تدوین نظریه تمرکز دارد. یعنی افرادی که با موضوع حسابداری

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

تعهدی و بودجه بندی درون سازمانی آشنا و درگیر هستند انتخاب شدند. اما از آنجایی که ابزار اصلی انجام این تحقیق مصاحبه است، نمی‌توان از قبل تعیین کرد که چند نفر باید برای این مطالعه انتخاب شوند تا پدیده مورد علاقه مطالعه کیفی به طور کامل تعریف شود. برای حل این مشکل، محقق علاوه بر نمونه‌گیری داده‌ها، از یک روش نوظهور نیز به دلیل ارزش نظری آن استفاده می‌کند. روش نوظهور در تحقیق کیفی فرآیندی است که در آن محقق داده‌هایی را که بلافاصله جمع‌آوری می‌کند تجزیه و تحلیل می‌کند. به جای اینکه منتظر بمانید تا تمام داده‌ها جمع‌آوری شوند و سپس تصمیم بگیرید که چه داده‌های دیگری را بر اساس تجزیه و تحلیل آن جمع‌آوری کنید.

در پژوهش حاضر مهمترین روش جمع‌آوری داده‌ها استفاده از مصاحبه (نیمه ساختاریافته) بود. از آنجایی که مهمترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها مصاحبه است، استفاده از روش مصاحبه در تحقیق مستلزم انجام مراحل خاصی است. در پژوهش حاضر، پس از شناسایی موضوع و انتخاب روش مصاحبه، طرح کلی مصاحبه طراحی شد. در ابتدای این مرحله تمرکز تحقیق به تفصیل مشخص می‌شود و کلمات، عبارات، مفاهیم، سوالات و موضوعات مرتبط با تحقیق مشخص می‌شود. مصاحبه کننده همچنین اطلاعات دریافتی از شرکت کنندگان در جلسه مصاحبه را ثبت و یادداشت برداری نیز انجام شد. در این پژوهش از روش کدگذاری در نظریه پایه برای تحلیل داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها استفاده شده است. در این تحقیق بر اساس معیارهای تعیین شده توسط کرزول و میلر، اقدامات زیر برای اطمینان از اعتبار تحقیق یا به عبارتی صحت نتایج از دیدگاه محقق، شرکت کنندگان یا خوانندگان گزارش تحقیق انجام شد:

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

- اعتبارسنجی اعضا: شرکت کنندگان نظرات خود را در مورد گزارش نهایی تحقیق، فرآیند تجزیه و تحلیل و دسته بندی‌های به دست آمده بررسی و بیان کردند.
- بررسی همتایان: چندین دانشجوی دکترای مدیریت و اعضای هیأت علمی دانشگاه نتایج را بررسی و نظر دادند.
- ماهیت مشارکتی تحقیق: به شرکت کنندگان در تجزیه و تحلیل و تفسیر داده‌ها به طور همزمان کمک شد.
- نظرات شرکت کنندگان: تفاسیر و نتایج به شرکت کنندگان ارائه شد و سوء تفاهم‌ها شناسایی و اصلاح شد.
- دریافت بازخورد همتایان: تفاسیر و نتایج توسط سرپرستان و مشاوران بررسی شد و نظرات اصلاحی آنها اجرا شد.

راهبردهای دنبال شده برای ارتقای پایایی بخش کیفی این تحقیق به شرح زیر بود:

- هدایت دقیق فرآیند مصاحبه برای جمع‌آوری داده ها: در پژوهش حاضر راهنمای مصاحبه بر اساس استانداردهای تحقیق کیفی طراحی شده و مصاحبه‌ها با رعایت اصول علمی و اخلاقی انجام شده است. برای اطمینان از پایایی نتایج مصاحبه، کدها پس از کدگذاری اولیه در مدت زمان کوتاهی بررسی و نظرات تکمیلی دریافت شد.
- ایجاد فرآیندهای ساختاریافته برای انجام و تفسیر مصاحبه: در فرآیند مصاحبه، هر مصاحبه به صورت جداگانه ضبط و سپس رونویسی شد تا اطمینان حاصل شود که چیزی از قلم نیفتاده است. مصاحبه‌ها در محیط‌های آرام انجام شد و پس از جمع‌آوری داده‌ها، با استفاده از روش‌های کدگذاری با رویکرد نظریه زمینه‌ای تحلیل و تفسیر شدند.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

- استفاده از کمیته تخصصی: کلیه عملیات تحقیقاتی زیر نظر سرپرستان و مشاوران انجام شد.

در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها، از فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری باز، محوری و انتخابی بر اساس فرآیند نظریه زمینه‌ای با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شد.

## ۴. نتایج و تجزیه وتحلیل یافته ها

### ۴-۱. کدگذاری محوری

در کدگذاری محوری، مقوله‌های مجزا در یک چارچوب معنادار کنار هم قرار می‌گیرند و روابط بین آن‌ها به‌ویژه ارتباط مقوله محوری با سایر مقوله‌ها مشخص می‌شود. در این تحقیق از مدل کدگذاری محوری اشتراوس و کوربین استفاده شد. این مدل چارچوبی منسجم را تشکیل می‌دهد که می‌تواند برای ارزیابی روابط احتمالی بین مقوله‌ها مورد استفاده قرار گیرد؛ و از سوی دیگر، امکان درک نسبتاً جامعی از پدیده مورد نظر را فراهم می‌کند. زیرا عوامل علّی و زمینه‌ای را که کنشگر را به سمت یک فعالیت خاص سوق می‌دهند، که مقوله مرکزی است، و راهبردهای دنبال شده برای مدیریت وضعیت به وجود آمده و دستیابی به مقوله مرکزی و عوامل مداخله‌گر که تأثیر عوامل علّی و زمینه‌ای را بر مقوله مرکزی تسهیل یا ممانعت می‌کنند و پیامدهای راهبردهای دنبال شده را نشان می‌دهد. هدف از این مرحله کدگذاری ایجاد روابط بین دسته‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. این کار بر اساس الگوی مدل انجام می‌شود و به نظریه پرداز کمک می‌کند تا فرآیند تولید نظریه را به راحتی انجام دهد. کدگذاری محوری گروه‌ها و دسته‌ها را ایجاد

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

می‌کند. همه نمادهای مشابه در گروه‌های خود قرار می‌گیرند. در این راستا تمامی کدهای تولید شده بررسی و با متون مقایسه می‌شوند تا چیزی از قلم نیفتد.

جدول۱. کدگذاری محوری

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| ۱ | عوامل مدیریتی | حمایت از مدیران ارشد | ۲ |
| | | تفویض اختیار از مدیران ارشد به زیردستان برای تسهیل امور مالی. | ۱ |
| | | آگاهی مدیران از نقش و قابلیت‌های سیستم بودجه‌ریزی تعهدی در تصمیم‌گیری مالی | ۴ |
| | | تخصیص بودجه لازم در زمان مناسب و به روش صحیح برای ایجاد سیستم بودجه‌ریزی تعهدی. | ۱ |
| | | طراحی سازمانی مناسب برای پیاده سازی و مدیریت سیستم بودجه‌ریزی تعهدی | ۲ |
| | | با استفاده از فوکوس حساب املاک و مستغلات گزارش‌های منظم تهیه کنید. | ۱ |
| | | با استفاده از مرکز اطلاعات املاک و مستغلات گزارش‌های منظم تهیه کنید. | ۲ |
| | | به روز رسانی منظم استفاده از تمرکز حساب املاک و مستغلات | ۷ |
| | | به روز رسانی منظم با استفاده از مرکز اطلاعات املاک | ۳ |
| | | ایجاد سیستمی برای نظارت بر اعتبار خرید دارایی‌های سرمایه‌ای از طریق متمرکز کردن حساب‌های املاک و مستغلات | ۲ |
| | | ایجاد سیستمی برای کنترل اعتبارات خرید دارایی‌های سرمایه‌ای از طریق متمرکز کردن اطلاعات املاک و مستغلات | ۱ |
| | | مدیریت بهینه املاک و مستغلات از طریق تمرکز اختیارات و متمرکز کردن حساب‌ها برای این املاک. | ۱ |
| | | مدیریت بهینه املاک و مستغلات از طریق تمرکز اختیارات و از طریق متمرکز کردن اطلاعات در مورد این املاک | ۴ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| ۲ | منابع انسانی | کفایت میزان مشارکت و تعهد کارکنان در اجرای نظام بودجه‌ریزی تعهدی | ۱ |
| | | تامین نیروی انسانی لازم برای مدیریت نظام بودجه‌ریزی تعهدی بر اساس سازماندهی تفصیلی | ۱ |
| | | ایجاد انگیزه در کارکنان برای اجرای سیستم بودجه‌ریزی تعهدی | ۳ |
| | | نظام مشوق‌ها و مجازات‌ها متناسب با فعالیت‌های حین اجرای نظام بودجه‌ریزی تعهدی است. | ۱ |
| | | - تحصیلات و تجربه کارکنان در اجرای نظام بودجه‌ریزی تعهدی. | ۹ |
| ۳ | فنی | زیرساخت نرم افزاری مناسب برای استقرار سیستم بودجه بندی تعهدی | ۲ |
| | | زیرساخت سخت افزاری مناسب برای استقرار سیستم بودجه بندی تعهدی | ۲ |
| | | رفع اشکالات و حفره‌های موجود در نرم افزار بودجه بندی تعهدی | ۱ |
| ۴ | انضباط مالی | ایجاد انضباط مالی از طریق تمرکز اسناد مالکیت اموال دولتی | ۱ |
| | | ایجاد انضباط مالی از طریق متمرکز کردن اطلاعات مربوط به اسناد مالکیت اموال دولتی (اموال دولتی) | |
| | | تأثیر تمرکز حسابداری املاک و مستغلات بر انطباق با چارچوب بودجه‌ریزی سرمایه | ۲ |
| | | اثربخشی تمرکز حساب‌های املاک و مستغلات در انطباق با چارچوب بودجه‌ریزی سرمایه ای | ۱ |
| | | کاهش اختلافات املاک و مستغلات از طریق استفاده از حساب‌های متمرکز و از طریق متمرکز شدن مرجع مدیریت املاک در وزارت امور اقتصادی و دارایی. | ۱ |
| | | میزان افزایش اختلافات املاک با استفاده از تمرکز اطلاعات و از طریق تمرکز مرجع مدیریت املاک در وزارت اقتصاد و دارایی | ۲ |
| | | تسهیل فرآیند پوشش بیمه‌ای از طریق متمرکزسازی حساب‌ها و تمرکز مدیریت املاک در وزارت امور اقتصادی و دارایی. | ۳ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | تسهیل فرآیند پوشش بیمه‌ای از طریق تجمیع اطلاعات و تمرکز مدیریت اموال در وزارت امور اقتصادی و دارایی. | ۳ |
| | | کنترل و نظارت دقیق و مؤثر بر دارایی‌های مستغلات از طریق متمرکز کردن حساب‌ها و از طریق متمرکز کردن مرجع مدیریت املاک | ۱ |
| | | کنترل و نظارت دقیق و مؤثر بر دارایی‌های مستغلات با استفاده از اطلاعات متمرکز و از طریق مرجع متمرکز مدیریت املاک. | ۱ |
| | | امکان ارزیابی صحیح عملکرد دستگاه‌های اجرایی در بهره برداری از املاک با استفاده از تمرکز حساب ها | ۱ |
| | | امکان ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در بهره برداری صحیح از املاک با استفاده از اطلاعات متمرکز. | ۹ |
| | | امکان ارزیابی صحیح عملکرد دستگاه‌های اجرایی در بهره برداری از املاک از طریق متمرکز شدن مرجع مدیریت املاک در وزارت اقتصاد و دارایی. | ۵ |
| | | امکان ارزیابی صحیح عملکرد دستگاه‌های اجرایی در بهره برداری از املاک از طریق متمرکز شدن مرجع مدیریت املاک در وزارت اقتصاد و دارایی. | ۱ |
| ۵ | قوانین و مقررات | تسهیل قوانین و مقررات سازمان برای مدیریت سیستم بودجه‌ریزی تعهدی. | ۸ |
| | | ضرورت شفافیت در قوانین و مقررات مالی در مدیریت نظام بودجه تعهدی | ۶ |
| | | انعطاف پذیری لازم برای قوانین و مقررات مالی در مدیریت سیستم بودجه‌ریزی تعهدی | ۱ |
| | | لزوم همکاری نهادهای سیاستگذار و ناظر در مدیریت نظام بودجه‌ریزی تعهدی | ۲ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | وجود قوانین و مقررات مغایر با مدیریت سیستم بودجه تعهدی | ۲ |
| ۶ | حسابداری و مدیریت | تهیه و پردازش گزارش‌های داخلی سیستم بودجه تعهدی برای استفاده مدیران و کارکنان. | ۸ |
| | | تجزیه و تحلیل مالی گزارش‌های داخلی برای سیستم بودجه‌ریزی تعهدی | ۱ |
| | | ارائه گزارش‌های مکتوب به مدیران در مورد سیستم بودجه‌ریزی تعهدی در سازمان. | ۱ |
| | | استفاده مدیران از گزارش‌های بودجه تعهدی داخلی در تصمیم‌گیری | ۲ |
| | | مقایسه نتایج گزارش‌های داخلی نظام بودجه‌ریزی تعهدی با شاخص‌ها و استانداردها | ۵ |
| ۷ | تامین نیاز دستگاه ها | استفاده بهینه از املاک دولتی از طریق متمرکز کردن حساب‌های املاک و مستغلات | ۸ |
| | | استفاده بهینه از املاک دولتی از طریق متمرکز کردن اطلاعات املاک و مستغلات | ۴ |
| | | تامین نیازهای دستگاه‌های اجرایی از طریق متمرکزسازی حساب‌های املاک | ۲ |
| | | تسهیل نیازهای دستگاه‌های اجرایی از طریق متمرکز سازی اطلاعات املاک | ۲ |
| ۸ | فرایندی | تعریف دقیق فعالیت‌ها و فرآیندها برای ایجاد یک سیستم بودجه بندی تعهدی دقیق | ۲ |
| | | وجود شاخص‌های عملکرد و بهبود سیستم بودجه‌ریزی تعهدی | ۱ |
| | | هماهنگی بین واحدهای مختلف اداری برای ایجاد سیستم | ۱ |
| | | با در نظر گرفتن نیازهای آموزشی بخشهای مختلف سازمان در زمینه تهیه بودجه تعهدی | ۱ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | تناسب کیفیت آموزش کارکنان در زمینه به‌کارگیری بودجه تعهدی | ۱۶ |
| ۹ | واگذاری دارایی ها | تصمیم‌گیری مؤثر در مورد انتقال املاک توسط دولت از طریق حسابداری متمرکز املاک و مستغلات | ۱ |
| | | تصمیم‌گیری مؤثر در مورد انتقال املاک توسط دولت از طریق متمرکز کردن اطلاعات املاک و مستغلات | ۲ |
| | | اتخاذ تصمیمات مؤثر در فروش املاک دولتی با استفاده از تمرکز حسابداری املاک | ۴ |
| | | اتخاذ تصمیمات مؤثر در زمینه فروش املاک دولتی با استفاده از تمرکز اطلاعات املاک و مستغلات | ۱ |
| ۱۰ | شفافیت فرایند ارزیابی | تسهیل در تعیین ارزش ریالی املاک دولتی با متمرکز کردن حساب آنها | ۱ |
| | | تسهیل در تعیین ارزش ریالی املاک دولتی از طریق متمرکز کردن اطلاعات آنها | ۱ |
| | | میزان املاک دولتی را با تمرکز حساب‌ها تعیین کنید | ۱ |
| | | اندازه گیری املاک دولتی از طریق اطلاعات متمرکز | ۲ |
| | | تعیین کیفیت اموال دولتی از طریق تمرکز حسابها | ۱ |
| | | تعیین کیفیت اموال دولتی از طریق اطلاعات متمرکز | ۷ |
| | | تعیین نیاز تجهیزات (کمبود/مازاد) از طریق متمرکز کردن مرجع مدیریت دارایی و از طریق متمرکز کردن حساب ها | ۲ |
| | | تعیین نیاز تجهیزات (کمبود/مازاد) از طریق متمرکز کردن مرجع مدیریت دارایی و از طریق متمرکز کردن حساب ها | ۱ |
| ۱۱ | شفافیت حسابداری | شفافیت حسابداری دولتی از طریق متمرکز سازی حساب‌های املاک و مستغلات | ۵ |
| | | شفافیت حسابداری دولتی از طریق متمرکز سازی اطلاعات املاک و مستغلات | ۱ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | شفاف سازی رویه‌های حسابداری از طریق یکسان سازی حساب‌های مربوط به املاک و مستغلات | ۱ |
| | | شفافیت در رویه‌های حسابداری از طریق یکسان سازی اطلاعات مربوط به املاک و مستغلات. | ۷ |
| | | امکان استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری از طریق استفاده از مرکز حسابداری یکپارچه و در نتیجه ایجاد شفافیت. | ۲ |
| | | امکان استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری با استفاده از مرکز یکپارچه اطلاعات املاک و در نتیجه ایجاد شفافیت. | ۳ |
| ۱۲ | کاهش هزینه‌های دولت | کاهش هزینه‌های دولت از طریق متمرکز کردن حساب‌های املاک و مستغلات | ۱ |
| | | کاهش هزینه‌های دولتی با متمرکز کردن اطلاعات املاک و مستغلات | ۲ |
| | | کاهش هزینه‌های دولتی با یکپارچه سازی حسابداری دارایی برای واگذاری مدیریت دارایی. | ۰ |
| | | کاهش هزینه‌های دولتی با یکپارچه سازی اطلاعات دارایی برای واگذاری مدیریت دارایی. | ۷ |
| | | ساماندهی و یکسان سازی ساختمان‌ها و فضاهای اداری با هدف کاهش هزینه‌های دولتی از طریق مدیریت یکپارچه توسط یک سازمان. | ۱ |
| | | ساماندهی و استانداردسازی ساختمان‌ها و فضاهای اداری با هدف کاهش هزینه‌های دولتی با متمرکز کردن حسابداری آنها. | ۱ |
| | | ساماندهی و استانداردسازی ساختمان‌ها و فضاهای اداری با هدف کاهش هزینه‌های دولتی با متمرکزسازی اطلاعات آنها. | ۷ |
| ۱۳ | بهبود پاسخگویی | ارتقای پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی از طریق متمرکزسازی حساب‌های املاک و مستغلات | ۱ |
| | | ارتقای پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی از طریق متمرکزسازی اطلاعات املاک و مستغلات | ۱ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | اثربخشی حساب در ایجاد سیستم یکپارچه برای پوشش و رفع نیازهای قانونی دستگاه‌های اجرایی | ۱ |
| | | اثربخشی اطلاعات در ایجاد سیستمی یکپارچه برای پوشش و رفع نیازهای مشروع دستگاه‌های اجرایی | ۸ |
| | | اثربخشی حسابداری در بهبود پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی | ۶ |
| | | اثربخشی اطلاعات در بهبود پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی | ۲ |
| | | میزان اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی برای ارتقای پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در مدیریت املاک | ۴ |
| | | اصلاح ساختار سازمانی وزارت امور اقتصادی و دارایی به منظور یکپارچه سازی مدیریت دارایی و حسابداری مؤثر املاک و مستغلات از طریق تمرکز حساب ها | ۳ |
| | | اصلاح ساختار سازمانی وزارت امور اقتصادی و دارایی به منظور ادغام مدیریت مؤثر دارایی و حسابداری املاک و مستغلات با تمرکز بر اطلاعات. | ۲ |
| | | میزان تمرکز حساب در کاهش دعاوی حقوقی به وزارت اقتصاد و دارایی از طریق تمرکز اختیارات مدیریت املاک | ۶ |
| | | میزان تمرکز اطلاعات در کاهش تعارض بین دستگاه‌های اجرایی و مالی از طریق تمرکز اختیارات مدیریت املاک در وزارت امور اقتصادی | ۱ |
| | | ارتقای پاسخگویی با ارزیابی عملکرد مدیریت املاک در دستگاه‌های اجرایی و متمرکز کردن حساب این املاک. | ۲ |
| | | بهبود پاسخگویی با ارزیابی عملکرد مدیریت املاک برای دستگاه‌های اجرایی و متمرکز کردن اطلاعات در مورد این دارایی‌ها. | ۲ |
| ۱۴ | عوامل محیطی | عوامل سیاسی مانند اعتقاد وزرا و نمایندگان مجلس به لزوم اعمال حسابداری تعهدی و تبدیل طرح پیشنهادی به قانون توسط نمایندگان مجلس و وزیر امور اقتصادی و دارایی. | ۴ |

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

| ردیف | مقوله | کد باز | تکرار |
|---|---|---|---|
| | | عوامل اقتصادی مانند تخصیص بودجه، هزینه‌های اجرای حسابداری تعهدی و تخصیص | ۱ |
| | | زیرساخت‌ها و پلتفرم ها | ۱ |
| | | مقرراتی که اعمال حسابداری تعهدی را ممنوع می‌کند | ۱ |
| | | نرم افزار یکپارچه | ۲ |
| | | کیفیت نرم افزار استفاده شده | ۳ |
| | | کیفیت دوره‌های آموزشی | ۳ |
| | | تعامل بین حسابرسان وزارت اقتصاد و دارایی و حسابرسان در استانداری | ۱ |
| | | میزان همکاری سازمان برنامه و بودجه در خصوص تبادل به موقع موافقتنامه ها | ۱ |
| | | میزان همکاری سازمان برنامه و بودجه با توجه به تامین به موقع تخصیص ها | ۳ |
| | | تعامل با سایر نهادهای نظارتی مانند دفتر حسابرسی | ۱ |
| | | تغییرات مکرر در قوانین و مقررات | ۱۰ |
| | | قانونگذاران از بهبود کیفیت گزارشگری مالی حمایت می‌کنند | ۱ |
| | | حضور مؤثر افراد مسئول در دستگاه اجرایی | ۱ |
| | | میزان آگاهی حسابرسان از قوانین و مقررات | ۴ |
| | | تعامل بین دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های مرکزی | ۴ |

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از کدگذاری محوری در جدول بالا نشان داده شده است. مشاهده می‌گردد ۱۰۸ کد اولیه در قالب ۱۴ مقوله دسته‌بندی شده‌اند.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

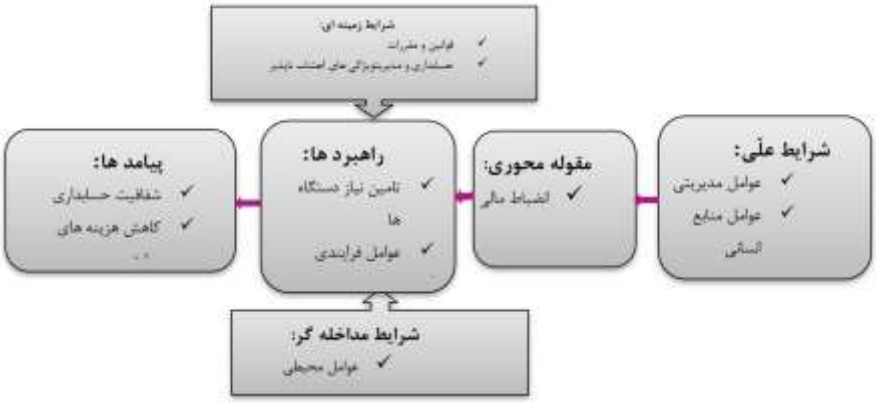
[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

### ۲-۴. کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی فرآیند یکپارچه سازی و پالایش نظریه است. در نهایت در مرحله کدگذاری انتخابی، بر اساس نتایج مراحل کدگذاری قبلی، دسته اصلی انتخاب و به صورت سیستمی با سایر مقوله‌ها پیوند داده شد، اعتبار اتصالات تأیید شد و دسته‌هایی که نیاز به بهبود و توسعه بیشتر داشتند، بهبود یافتند. لازم به ذکر است که مراحل فوق در یک فرآیند تکراری انجام شد. بنابراین مراحل کدگذاری انتخابی به وضوح از یکدیگر جدا نبوده و طی فرآیندی تعاملی همراه با کدگذاری باز و محوری انجام می‌شود. در این مرحله مجدداً از تعدادی از کارشناسان درگیر در این تحقیق خواسته شد تا نظرات خود را در مورد فرآیند توسعه مدل و مدل نهایی ارائه دهند. اکثر آنها با مدل به دست آمده موافق بودند و برخی نیز نظرات اصلاحی داشتند. اصلاحات در یک فرآیند رفت و برگشت اعمال شد و نظر کارشناسی نهایی نیز در مورد پذیرش مدل اخذ شد. برای ادغام و ارائه مدل نهایی بودجه‌ریزی شایستگی در بخش دولتی ایران، پس از شناسایی مقوله مرکزی و پیوند سایر مقوله‌ها در چارچوب مدل نظام مند نظریه پایه، اصلاح مدل طراحی شده و تدوین عوامل اصلی کار، مدل نهایی تحقیق به شرح زیر به دست آمد.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]




شکل ۱. الگوی بودجه بندی تعهدی در بخش عمومی ایران

## ۳-۴. پایایی مدل

برای سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شد. به این ترتیب شخص دیگری (متخصص در این زمینه) بدون اینکه بداند چگونه کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط محقق را یکپارچه کند، کدها را به مفاهیم دسته‌بندی کرد. سپس مفاهیم ارائه شده توسط محقق با مفاهیم ارائه شده توسط این شخص مقایسه شد. در نهایت با در نظر گرفتن تعداد مفاهیم مشابه و متفاوت تولید شده، شاخص کاپا محاسبه شد.

جدول۲. ضریب کاپا

| | | ارزش | خطای استاندارد | $T^b$ | Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| معیار توافق | کاپا | ۰/۷۵۸ | ۰/۱۰۵ | ۷/۲۱۹ | ۰/۰۰۰ |
| تعداد کد | | ۱۴ | | | |

مأخذ: یافته‌های پژوهش

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

جدول۳. وضعیت شاخص کاپا

| مقدار عددی شاخص کاپا | وضعیت توافق |
|---|---|
| کمتر از صفر | ضعیف |
| بین ۰ تا ۰/۲ | بی اهمیت |
| بین ۰/۲۱ تا ۰/۴ | متوسط |
| بین ۰/۴۱ تا ۰/۶ | مناسب |
| بین ۰/۶۱ تا ۰/۸ | معتبر |
| بین ۰/۸۱ تا ۱ | عالی |

مأخذ: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که دیده می‌شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۷۵۸ محاسبه شد که باتوجه‌به جدول (۴) در سطح توافق مناسب قرارگرفته است.

## ۵. جمع بندی و نتیجه گیری

از آنجایی که حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد، دولت‌ها در اجرای آن با طیف وسیعی از مسائل اساسی مواجه هستند. استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش دولتی شامل شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، حمایت کامل سیاسی در سطح دولت و تخصیص منابع کافی و مناسب است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی ابزارهای مؤثری برای ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری در مورد منابع و فعالیت‌های سازمان‌ها هستند و از عناصر ضروری در بهبود مدیریت مالی عمومی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه هستند. در این راستا، هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی از بودجه‌ریزی تعهدی در بخش دولتی ایران

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

با رویکرد داده محور بود. این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش تحقیق آمیخته محسوب می‌شود. شرکت کنندگان در پژوهش کیفی شامل ۱۸ نفر از کارشناسان، مدیران و مدیران دستگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولتی و مجلسی بودند که با موضوع حسابداری تعهدی و بودجه بندی آشنایی کامل داشتند و بر اساس اشباع نظری آنها به طور عمدی انتخاب شدند و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با آنها انجام شد. در بخش کمی، ۲۰۰ نفر از مدیران و کارشناسان نهادها و دستگاه‌های اجرایی دولتی و مجلس به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب و به پرسشنامه پاسخ دادند. تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی با استفاده از برنامه کدگذاری و maxqda و در بخش کمی از روش مدل سازی ساختاری تفسیری و برنامه micmac استفاده شد. نتایج نمونه اولیه نشان داد که ۱۰۸ کد اولیه در ۱۴ دسته (عوامل مدیریتی، منابع انسانی، فناوری، انضباط مالی، قوانین و مقررات، حسابداری و مدیریت، رفع نیازهای نهادی، فرآیند، انتقال دارایی، شفافیت فرآیند ارزشگذاری، شفافیت حسابداری، کاهش هزینه‌های دولت، بهبود پاسخگویی و عوامل محیطی) طبقه‌بندی شدند. برای سنجش پایایی مدل، شاخص کاپا ۰/۷۵۸ محاسبه شد که در سطح مناسبی از توافق قرارداشت. بر اساس نتایج، شرایط علّی (عوامل مدیریتی، منابع انسانی، عوامل فنی)، شرایط زمینه‌ای (قوانین و مقررات، حسابداری و مدیریت)، مقوله مرکزی (انضباط مالی)، راهبردها (برآوردن نیازهای نهادی، فرآیند، انتقال دارایی، شفافیت فرآیند ارزیابی)، پیامدها (شفافیت حسابداری، کاهش هزینه‌های دولت، بهبود شرایط پاسخگویی در بودجه) و عوامل مداخله‌گر مؤثر بودند بخش دولتی در ایران سپس برای بررسی شاخص‌ها و تعیین شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی و برای تعیین اهمیت شاخص‌ها از نظر کارشناسی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

استفاده شد. بررسی میزان توافق بر اساس روش دلفی فازی پس از دو نوبت نشان داد که هیچ شاخصی حذف نشده است.

در تعیین صحت کیفی محتوا، محقق از ۱۰ نفر از کارشناسان و متخصصان خواست تا پس از بررسی کیفی پرسشنامه بر اساس معیارهای دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، ضرورت، اهمیت و قرار دادن عبارات در محل مناسب، پیشنهادات و نظرات خود را ارائه دهند. بر اساس بازخورد کارشناسان، تغییرات مورد نیاز در هر عبارت ایجاد شد.

نتیجه این است که حسابداری تعهدی گزارش مالی دقیق و قابل اطمینان‌تری را در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

نتایج پژوهش، با نتایج تحقیقات امرایی و آذر (۱۴۰۰)، داداشی و همکاران (۱۳۹۷)، وکیلی فرد و نظری(۱۳۹۱)، عبدالله الرحمن و همکاران(۲۰۲۳)، ین و نویان (۲۰۲۰)، مائورو و همکاران (۲۰۱۹)، جردن و هاکبارت (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

## ۱-۵. پیشنهادات کاربردی

با توجه به اینکه بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند به بهبود مدیریت منابع مالی در بخش عمومی کمک کند و به دستیابی به اهداف مالی و عملکردی مؤثرتر منجر شود، پیشنهادات کاربردی زیر برای استفاده از بودجه‌بندی تعهدی در بخش عمومی مطرح می‌شود:

- آموزش کارکنان مالی و مدیران در خصوص روش‌های بودجه‌بندی تعهدی و مزایای آن می‌تواند به بهبود استفاده از این سیستم کمک کند.
- برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی برای افزایش دانش و مهارت‌های کارکنان در زمینه بودجه‌بندی تعهدی.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

- استفاده از سیستم‌های حسابداری و مدیریت مالی مدرن که قابلیت پشتیبانی از بودجه‌بندی تعهدی را دارند.
- استفاده از نرم‌افزارهایی که می‌توانند به پیگیری تعهدات مالی و مدیریت هزینه‌ها کمک کنند.
- ارائه گزارش‌های مالی شفاف و دقیق به مراجع نظارتی و عمومی.
- تعیین مسئولیت‌های دقیق برای هر بخش و واحد مالی جهت پیگیری تعهدات و کنترل هزینه‌ها.
- نظارت مستمر بر عملکرد مالی و بودجه‌ای برای اطمینان از رعایت اصول بودجه‌بندی تعهدی.
- ارزیابی مستمر عملکرد واحدهای مختلف در مدیریت تعهدات مالی و ارائه بازخوردهای سازنده.
- بررسی تجربیات موفق در سایر نهادهای عمومی و کشورهای مختلف و بهره‌گیری از آن‌ها.
- به‌روزرسانی فرآیندهای بودجه‌بندی و مدیریت مالی بر اساس بهترین شیوه‌ها و روش‌های نوین.
- شناسایی ریسک‌های مرتبط با تعهدات مالی و اتخاذ تدابیر مناسب برای مدیریت آن‌ها.
- تدوین برنامه‌های پشتیبانی برای مواجهه با شرایط پیش‌بینی نشده و بحران‌های مالی.
- بهبود ارتباطات و هماهنگی بین واحدهای مختلف سازمان برای مدیریت بهتر تعهدات مالی.
- تعامل مستمر با ذینفعان داخلی و خارجی برای بهبود فرآیندهای بودجه‌بندی و مدیریت مالی

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

## منابع

**امرایی، ح. و ع. آذر** (۱۴۰۰). «ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد». *پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۴)(پیاپی ۳۵)، صص۵۳-۸۶.

**رحمتی، و. و ز. پور زمانی** (۱۴۰۰). «عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار». *پژوهش‌های‌حسابداری‌مالی‌وحسابرسی*، ۱۳(۵۰)، صص ۱۱۷- ۸۳

**زنگنه، عبدالله دلشاد، زینالی، بادآور نهندی، علی‌نژاد ساروکلائی** (۱۴۰۳). «الگوی جامع بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور». *حسابداری مدیریت*، ۱(۶۰).

**داداشی، ا.؛ کارنما، ا. و م. سلماسی** (۱۳۹۷). «تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت». *پژوهش‌های‌حسابداری‌مالی‌وحسابرسی*، ۱۰(۴۰)، صص ۷۸۱ -۲۷۳.

**حق‌پرست، عباسعلی؛ براهویی پیرنیا، بهاره؛ ایلاقی، معین؛ دازه، نوشین و لیلا عرب** (۱۴۰۲). «جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد». *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۶(۸۰)، صص۲۰۶-۱۹۵.

**سلگی، محمد؛ گل مرصع، فرهاد و سجاد شمسی گوشکی** (۱۴۰۱). «طراحی الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد سیستمی و آمیخته»، *فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه*، ۲۷(۲)، صص۲۲۸-۱۹۳

**موسوی، سیدنادر؛ آزادی، کیهان و محمدرضا وطن‌پرست** (۱۴۰۱). «شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی کشور». *حسابداری دولتی*، ۹(۱)، صص ۲۵۴- ۲۲۳ .

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

**Abdul Rahman N. Alireza M. and G. Aziz** (2023). "Developing an Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector". *Iranian Journal of Accounting*, Auditing and Finance, 7(3), 39-52. doi: 22067/10/ijaaf.42643/2023.1175 https://ijaaf.um.ac.ir/article_42643.html.

**Andrews M.** (2006). "Beyond best practice and basics first in adopting performance budgeting reform", *Public Admin*. Dev. 26 (2006), No. 2, pp. 147–161.

**Erkutlu H.V., Tanç Ş.G. & S. Ç. Koçyiğit** (2017). "The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey", In S. Gokten, (Ed.), Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow. London: IntechOpen. [DOI:5772/10/intechopen.68920].

**Bushman R.M., Lerman A. and X.F. Zhang** (2016). "The changing landscape of accrual accounting". *Journal of Accounting Research*, 54(1), pp. 41-78. https://doi.org/1111/10/1475- 679X.12100..

**Caperchione E.** (2015). "Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The challenge of harmonization", Palgrave Macmillan UK, Working paper. pp. 1-11.

**Carlin T. M.** (2003). Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate (MGSM Working Papers Series No. WP 2003-22). Macquarie University. https://doi. org/2139/10/ssrn.473643

**Hajiha Z. and A. Ostad Mirzaei** (2013). "Study and comparison of attitudes of auditors of the Court of audit and auditors of the Ministry of Economic Affairs and Finance on the impact of accrual accounting on improving the quality characteristics of government financial performance report in Iran", *Health Accounting Quarterly*, 2(4), pp. 19-39. 30476/10/JHA.16928/2013 (In Persian).

**Helmuth U.** (2010). "Better performance with performance budgeting? Analyzing cases of success and failure in public administrations", *Int. Public Manag. J*. 13(2010), No. 4, pp. 408–428.

**Kashanipour M., Nadiri M., Moharrampour G. and A. Baher** (2023). "Implementation of performance-based budgeting and accrual accounting in public organizations in Iraq". *Int. J. Nonlinear Anal*. Appl. In Press, 1–18 ISSN: 2008-6822 (electronic) http://dx.doi.org/22075/10/ijnaa.28909/2023.4268.

**Kong D.** (2005). "Performance-based budgeting: the U.S. experience", *Public Organ*. Rev.: Glob. J. 5 (2005), pp. 91–107.

**Lüder K.** (1992). "A contingency model of governmental accounting innovations in the politicaladministrative environment". *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, No. 7, pp. 99-127. Retrieved from http://jameslchan. com/papers/Luder1992ContingencyModel.

**Mauro S. G., Cinquini L. & D. Pianezzi** (2019). "New Public Management between Reality and Illusion: Analysing the Validity of Performance-basedBudgeting", *The British Accounting Review*, 100825. [DOI:1016/10/j.bar.02/2019.007].

**Maleki J., Nazaripour M. and P. Amini** (2014). "Investigating the relationship between accrual accounting and performance-based budgeting (A Case Study: Iran

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]

Ministry of Health and Medical Education)", *Health Accounting*, 3(4), pp. 59-79 (In Persian). ttps://dx.doi.org/30476/10/jha.17006/2014 20.

**Mohammadzadeh Salteh H. and H. Faraji** (2016). "Survey the Drivers and Barriers to Changes in Government Accounting and Financial Reporting in the Public Sector in Iran". *Journal of Governmental Accounting*, 3(1), pp. 37-48 (In Persian).

**Naghizadeh Baghi A., Soleimani S., Hassanzadeh M. and N. Khodabakhshi Hafshjani** (2015). "Investigating the effect of accrual accounting on the accountability of managers of universities of medical sciences and health services in northwestern Iran", *Health Accounting*, 4(1), pp. 71- 94. 30476/10/JHA.17012/2015 (In Persian).

**Nowak W.A.** (2017). *The relevancy of contingency approach to public sector Accounting development: recent evidence from Poland*, Universidad De Coimbra, Coimbra.

**Park J.H.** (2019). "Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?", *Public Performance & Management Review*, 42(2), pp. 280-304. [DOI:1080/10/2018/15309576.1437050].

**Szolno O.** (2024). "Cost Accounting as a Set of Instruments for Performance budgeting in local government units". *European Research Studies Journal*, 27(1), pp.302-331.

**Toma C., Carp M. and I.B. Robu** (2015). "Harnessing financial information in investors' decisions: accrual accounting versus cash accounting". *Procedia Economics and Finance*, 26(150), pp. 1044-1051. https://doi.org/1016/10/S2212-5671(15)00928-4.

**Yen. T. T. & N. Nguyen Ph.** (2020). "The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?". *Cogent Business & Management*, 7(1), pp.1-17. https://doi.org/1080/10/2020/23311975.1792669.

[ Downloaded from qjerp.ir on 2026-11-16 ]

[ DOI: 10.61882/qjerp.33.114.254 ]