

تأثیر شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی، مشارکت در تهیه بودجه و کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد (مورد مطالعه کارکنان شهرداری)

محمود ذوالفقاری^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۶/۲۶

چکیده

هدف کلی این پژوهش بررسی تأثیر شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی، مشارکت در تهیه بودجه و کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد کارکنان شهرداری ساوه می باشد. جامعه آماری شامل کارکنان شهرداری ساوه هستند که تعداد آنها ۱۵۰ نفر می باشد ولیکن به دلیل کم بودن تعداد جامعه ی کارکنان شهرداری ساوه، همه ی ۱۵۰ نفر با روش تمام شماری به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد و نمونه گیری به روش تصادفی ساده انجام شده است. پژوهش حاضر از حیث هدف، کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده ها توصیفی -پیمایشی می باشد. ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه های محقق ساخته پاسخگویی عملکرد (۲۴ گویه)، شایستگی منابع انسانی (۲۶ گویه)، سیستم کنترل داخلی (۵۴ گویه)، مشارکت در تهیه بودجه (۶ گویه) و کنترل حسابداری (۴۰ گویه) می باشد. نتایج تجزیه و تحلیل داده های آماری نشان داد شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مثبت و معنی داری دارد؛ سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مثبت و معنی داری دارد؛ مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد تأثیر منفی دارد و این فرضیه رد می شود؛ کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

واژگان کلیدی

شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی، پاسخگویی عملکرد، مشارکت در تهیه بودجه.

۱. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد ساوه، پست سازمانی کارشناس درآمد.

مقدمه

پاسخگویی تعهدی است در انتقال پاسخگویی و ارائه نتایج عملکردی که به دست آمده است و اطلاع رسانی اقدامات ارگانها، سازمانها و افراد به طرفهایی که صلاحیت قبول مسئولیت را دارند (پوتری^۱، ۲۰۱۵). پاسخگویی دولت تعهدی برای ارائه پاسخگویی و اطلاعات در مورد عملکرد یا اقدامات دولت به مقامات است (دارما^۲، ۲۰۱۹). به گفته تریولیان^۳ (۲۰۱۸)، سیستم پاسخگویی عملکرد دولت^۴ (SAKIP) بر عهده هر دستگاه است که دارای چندین شاخص و روش سنجش، ارزیابی و گزارش عملکرد فعالیت ها به صورت جامع و یکپارچه برای انجام تعهدات سازمانی در دولت است؛ و مسئول موفقیت یا شکست در وظایف یا برنامه های دولتی هستند. همچنین پاسخگویی تعهد یا مسئولیتی در قبال نتایج عملکردی است که در پی اهداف اولیه در دولت به دست آمده یا هنوز مناسب نبوده و موظف به ارائه اطلاعات به ذینفعان است (ساپوترا^۵، ۲۰۲۲).

پاسخگویی، می تواند توسط عوامل مختلفی مانند منابع انسانی پشتیبانی شود. منابع انسانی کاملاً بر عملکرد یک شرکت یا سازمان تأثیر گذار است، منابع انسانی برتر می توانند در صورت دستیابی به اهداف طبق برنامه ریزی راتضمین کنند. الیزار و تانجونگ^۶ (۲۰۱۸) نشان دادند که شایستگی منابع انسانی توانایی است که کارکنان یا کارگران باید در انجام کار خود از آن برخوردار باشند تا با شایستگی خوب، کارمندان یا کارگران بتوانند کار را مطابق با اهداف برنامه ریزی شده تکمیل کنند. یکی دیگر از عوامل حمایت کننده سیستم کنترل داخلی است. این سیستم کنترل داخلی در عملکرد برای به حداکثر رساندن و تشویق منابع سازمان یا دولت مورد نیاز است. کنترل داخلی نیز فرآیندهایی است که توسط کارکنان و مدیریت در تأمین اطمینان در دستیابی به اهداف خود در بخش هایی مانند صورت های مالی قابل اعتماد و همچنین اجرای اثربخشی و کارایی در فعالیت های عملیاتی سازمان با استفاده از قوانین و مقرراتی انجام می شود (ماموآجا^۷، ۲۰۱۶).

علاوه بر عوامل فوق، دو عامل دیگر نیز می تواند بر پاسخگویی عملکرد تأثیر بگذارد که شامل مشارکت در بودجه ریزی و کنترل حسابداری می شود. مشارکت در بودجه ریزی بر افراد در تصمیم گیری برای ارزیابی و دستیابی به اهداف بودجه برای بهبود عملکرد در دولت یا سازمان ها تأثیر می گذارد. مشارکت در بودجه ریزی نیز رویکردی است که مدیران برای بهبود عملکرد اعضای سازمان اتخاذ می کنند (نازارالدین و ستیاوان^۸، ۲۰۱۲). آخرین عامل کنترل حسابداری است که کنترلی مفید برای ارائه رویه ها و اختیارات در عملکرد دولت برای کاهش خطاها است. کنترل های حسابداری کنترل هایی برای پیشگیری و کاهش خطاهای عمدی یا غیر عمدی هستند (میکوشی^۹، ۲۰۲۰).

علاوه بر این، کھیانی و اوتاما^{۱۰} (۲۰۱۵) نشان دادند که کنترل حسابداری تأثیر مثبتی بر پاسخگویی سازمان های دولتی دارد. این مطالعه نیز مشابه تحقیقات زکیودین^۱ (۲۰۱۵) و پراتاما و همکاران^۲ (۲۰۱۹) است که کنترل حسابداری بر

1- Putri

2- Darma

3- Triulianto

4- government performance accountability system

5- Saputra

6- Elizar & Tanjung

7- Mamuja

8- Nazaruddin & Setyawan

9- Mikoshi

10- Cahyani & Utama

مسئولیت پذیری سازمان های دولتی تأثیر مثبت دارد. در همین حال، به گفته انجروتی^۳ (۲۰۱۲)، کنترل حسابداری بر مسئولیت پذیری عملکرد سازمان های دولتی تأثیری نداشت. مطالعه ای که توسط انجروتی (۲۰۱۲) انجام شد، تأثیر وضوح بر اهداف بودجه، کنترل های حسابداری و سیستم های گزارش دهی را بر پاسخگویی دولت در شهر تگال و منطقه پمالنگ^۴ بررسی کرد. در آزمون وی، وضوح بودجه و سیستم گزارشگری تأثیر مثبتی بر پاسخگویی سازمان های دولتی داشت، در حالی که متغیر کنترل حسابداری تأثیری بر پاسخگویی سازمان های دولتی نداشت. علاوه بر این، تحقیقات ویدیاتاما و همکاران^۵ (۲۰۱۷) تأثیر صلاحیت دستگاه و سیستم کنترل داخلی را بر پاسخگویی دولت روستای منطقه سیگی بررسی کرد. در تحقیقات آنها، شایستگی دستگاه تأثیری بر پاسخگویی دولت نداشت، در حالی که سیستم کنترل داخلی تأثیر مثبتی بر پاسخگویی دولت داشت (ساپوترا، ۲۰۲۲).

از منظر مدیریت، بودجه ابزاری برای مصرف هدفمند منابع مالی با در نظر گرفتن صرفه و صلاح که حداکثر منافع سازمانی با مصرف حداقل منابع عاید گردد و در این راستا بتوان شرکت است به نحوی معیارهای ارزیابی قابل سنجشی را ایجاد نمود که مدیریت را به سوی اهداف راهبردی رهنمون باشد. پر واضح است که موفقیت سازمان ها به تخصیص و کاربست مناسب و به هنگام تجهیزات و منابع در راستای دست یابی به اهداف برنامه های آن بستگی دارد، سازمان ها با توجه به منابع محدود در صورتی می توانند پاسخگویی نیازهای نامحدود باشد، که بهترین ترکیب استفاده از منابع برای رسیدن به پاسخ بهینه را بیابند. این مهم، توجه ویژه مدیریت به اصل بهره وری و به موازات آن سنجش مستمر نتایج عملیات اجرایی، با برنامه ها و اهداف سازمانی و اصلاح مسیر حرکت و روش اجرای برنامه ها را می طلبد که یکی از وظایف خطیر مدیریت هر سازمان است. از دیدگاه کلان نیز، بودجه ریزی صحیح از اتلاف منابع اجتماعی جلوگیری نموده و هدایت مصارف را در راستای افزایش رفاه اجتماعی میسر می سازد مشروط به اینکه برنامه ریزی صحیح صورت گیرد و کنترل مناسبی نیز در حین اجرای برنامه ها، انجام پذیرد. به عبارت دیگر، جهت نیل به این اهداف حیاتی، هم برنامه ریزی و هم اجرا حایز اهمیت اساسی هستند (حسینی پور و فداکار، ۱۳۹۴).

نخبه فلاح و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه ای به بررسی «نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی؛ تاکید بر محتوای گزارش» پرداختند. هدف این پژوهش که در سال های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده، تعیین اطلاعات قابل ارائه در گزارش های حسابرسی عملکرد با استفاده از نظر خبرگان است. براین اساس، پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات گزارش های حسابرسی عملکرد سازمان های بخش عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و سپس اطلاعات قابل ارائه در گزارش های مذکور برای بهبود پاسخگویی بر اساس نظر خبرگان گردآوری شد. در این مورد ۳۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان حسابرسی عملکرد انجام شد و داده های حاصل شده از مصاحبه با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر اساس یافته های تحقیق سه مولفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم ها و کنترل ها به عنوان تم های اصلی شناسایی شده و تم های فرعی زیر مجموعه آنها طبقه بندی گردید.

- 1- Zakiyudin
- 2- Pratama et al
- 3- Anjarwati
- 4- Pernalang
- 5- Widyatam et al

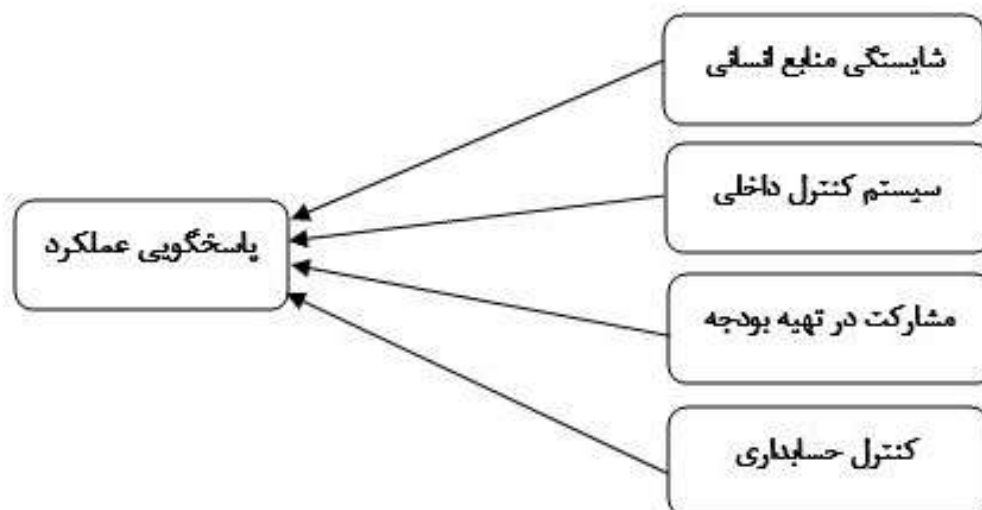
داوودی و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه ای به بررسی «نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی» پرداختند. بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی توان کیفیت دستگاه های دولتی را سنجید. تمام دستگاه های اجرایی نیازمند سنجش تاثیر رویدادهای مختلف بر منابع تحت کنترل خود هستند. از طرفی برای تحقق پاسخگویی مدیران و شفافیت و برقراری انضباط مالی و مبارزه با فساد ضرورت دارد تا اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه های اجرایی استقرار یابد لذا در این تحقیق ارتباط بین پاسخگویی و حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش از جهت روش استنتاج، تحلیلی و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی می باشد که برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق مدیران وزارتخانه های کشور می باشد؛ که به کمک آماره کوکران و در سطح خطای ۱٪ و اطمینان ۹۵٪ تعداد ۲۱۰ مورد نمونه آماری در نظر گرفته شده است. همچنین در این پژوهش به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده می شود. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل پذیری) تاثیر مثبت و معناداری داشته است به نحوی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد کلیه فرضیه های پژوهش پذیرفته شدند.

ساپوترا^۱، (۲۰۲۲) در مطالعه ای به بررسی «تأثیر شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی، مشارکت در تهیه بودجه و کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد ادارات دولتی محلی» پرداخت. هدف این مطالعه به دست آوردن شواهد تجربی در مورد تأثیر شایستگی های منابع انسانی، سیستم های کنترل داخلی، مشارکت در تهیه بودجه و کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد سازمان های دولتی است. روش گردآوری داده ها در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه های پژوهشی در اختیار واحدهای کار دستگاه منطقه ای در منطقه سلمان و باتول قرار گرفت. نمونه گیری پرسشنامه از نمونه گیری هدفمند استفاده شد. پرسشنامه های توزیع شده ۹۲ بود که از ۸۲ پرسشنامه برگشتی، ۷۲ پرسشنامه پردازش شد. سپس داده های جمع آوری شده با استفاده از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه پردازش شد. نتایج این پژوهش نشان داد که سیستم کنترل داخلی و کنترل حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی عملکرد دستگاه های دولتی داشته است، در حالی که شایستگی منابع انسانی و مشارکت در تهیه بودجه تأثیری بر پاسخگویی عملکرد دستگاه های دولتی نداشته است.

سوماریاتی و همکاران^۲ (۲۰۲۰) در مطالعه ای به بررسی «سیستم اطلاعات حسابداری، سیستم کنترل داخلی، صلاحیت منابع انسانی و کیفیت صورت های مالی دولت محلی در اندونزی» پرداختند. این مطالعه به دنبال تعیین تأثیر کاربرد سیستم اطلاعات حسابداری (AIS)، سیستم کنترل داخلی و شایستگی منابع انسانی (HR) بر کیفیت صورت های مالی دولت محلی (FS) است. جامعه در این مطالعه کارکنان بخش مالی سازمان های دولتی محلی در یکی از مناطق در جاوه مرکزی اندونزی بودند. کل نمونه در این پژوهش ۱۰۶ پاسخگو بود. داده های مورد استفاده، داده های اولیه هستند که از توزیع پرسشنامه ها برای پاسخ دهندگان گرفته شده اند. روش تحلیل مورد استفاده برای آزمون فرضیه، تحلیل رگرسیون خطی چندگانه بود. نتایج آزمون فرضیه نشان می دهد که شایستگی منابع انسانی بر کیفیت FS تأثیر دارد. با این حال، استفاده از AIS و سیستم کنترل داخلی هیچ تأثیری بر کیفیت FS ندارد. مفهوم این تحقیق بر اهمیت شایستگی منابع انسانی برای بهبود کیفیت FS دولت محلی تأکید می کند

1- Saputra

2- Sumaryati et al



مدل مفهومی پژوهش (ساپوترا، ۲۰۲۲)

روش تحقیق

پژوهش حاضر از حیث هدف، از نوع کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده‌ها توصیفی و از نوع پیمایشی خواهد بود که در این راستا به صورت توصیفی و تحلیلی داده‌ها براساس فنون متناسب آماری تجزیه و تحلیل خواهد شد. جامعه آماری شامل کارکنان شهرداری ساوه هستند که تعداد آنها ۱۵۰ نفر می‌باشد. به دلیل کم بودن تعداد جامعه کارکنان شهرداری ساوه، همه ی ۱۵۰ نفر با روش تمام شماری به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد و نمونه گیری به روش تصادفی ساده انجام شد.

پاسخگویی عملکرد: پرسشنامه استاندارد پاسخگویی در سازمان بوونس دارای ۲۴ گویه و ۴ مؤلفه (پاسخگویی سازمانی، پاسخگویی قانونی، پاسخگویی حرفه ای، پاسخگویی سیاسی) می باشد. این پرسشنامه بر اساس طیف پنج گزیننه‌ای لیکرت تنظیم شده‌است.

در این تحقیق برای بررسی و برآورد پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه پاسخگویی سازمانی ۰٫۹۴۳ بدست آمده است. از آنجایی که مقادیر آلفای کرونباخ برای مولفه های تحقیق بیشتر از ۰٫۷ به دست آمده است، بدین ترتیب نتیجه گیری شد که پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار می باشد.

شایستگی منابع انسانی: پرسشنامه ارزیابی شایستگی های منابع انسانی برگرفته شده از پایان نامه تایید شده کارشناسی ارشد جوانمرد و گودرزی با عنوان «بررسی رابطه شایستگی های منابع انسانی با استراتژی های منابع انسانی در پالایشگاه نفت شازند» تهیه شده است. پرسشنامه دارای ۲۶ سوال است. این پرسشنامه بر اساس طیف پنج گزیننه‌ای لیکرت تنظیم شده‌است.

سیستم کنترل داخلی: پرسشنامه محقق ساخته سیستم کنترل داخلی به صورت تک مؤلفه ای و دارای ۵۴ گویه میباشد.

کنترل حسابداری: پرسشنامه محقق ساخته سیستم کنترل داخلی به صورت تک مولفه ای و دارای ۴۰ گویه میباشد. **مشارکت در تهیه بودجه:** پرسشنامه استاندارد نقش افراد مشارکت در تهیه بودجه دارای ۶ سوال می باشد؛ و هدف از پرسشنامه بررسی میزان مشارکت افراد در توسعه بودجه سازمان است.

متغیر	آلفای کرونباخ
پاسخگویی عملکرد	۰,۷۸
شایستگی منابع انسانی	۰,۷۵
سیستم کنترل داخلی	۰,۸۱
مشارکت در تهیه بودجه	۰,۷۹
کنترل حسابداری	۰,۸۰

تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار SPSS و آزمون همبستگی و رگرسیون صورت گرفت

یافته های آماری

جدول ۱- جدول شاخص های توصیفی و آزمون نرمال برای متغیرهای پژوهش

میانگین	میانه	ماکسیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	
84.21	85.5	107	56	13.379	-0.207	-0.793	Peac
87.32	88	114	56	14.036	-0.087	-0.507	Cohur
36.37	36	67	20	8.261	1.189	3.485	Incos
21.78	22	30	13	4.664	-0.039	-0.882	Pabup
16.56	17	29	7	3.901	0.605	1.715	Acco

جدول ۲- نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

متغیر تحقیق	آماره z	Sig	نتیجه
Peac	0.588	0.058	نرمال هست
Cohur	0.164	0.200	نرمال هست
Incos	0.111	0.084	نرمال هست
Pabup	0.183	0.079	نرمال هست
Acco	0.141	0.92	نرمال هست

۳) بررسی استقلال خطای بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده: باقیمانده مدل باید مستقل از یکدیگر باشند و وابستگی در بین آن وجود نداشته باشد. برای بررسی استقلال خطاهای مدل از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. در صورتیکه مقادیر بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ قرار گرفته باشد، مدل فاقد خودهمبستگی است. آماره دوربین -

واتسون مدل مورد بررسی شده در دامنه مقادیر مورد انتظار واقع شده است که از عدم وجود خودهمبستگی مدل‌های بررسی شده پشتیبانی کرده است.

جدول شماره ۳- نتایج آزمون توزیع باقیمانده و استقلال باقیمانده‌های مدل

مدل	محاسبه شده	موردانتظار
۱	1.805	2.5-1.5

۴) عدم وجود هم خطی شدید بین متغیرهای مستقل

جدول ۴- نتایج حاصل برای بررسی هم خطی

متغیر مستقل	تورم واریانس (VIF)	تحمل واریانس (Tolerance)
Cohur	2.579	0.388
Incos	3.897	0.370
Pabup	2.598	0.385
Acco	3.802	0.372

همان‌گونه که در جدول ۴) نیز مشاهده می‌شود، مقادیر تورم واریانس برای متغیر بیشتر از ۱ و کمتر از ۴ بوده و مقادیر تحمل نیز برای متغیر مستقل بیشتر از ۰/۳ بوده است که با توجه به توضیحات ارائه شده می‌توان به این نتیجه رسید که بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد و می‌توانند در یک مدل رگرسیونی به صورت همزمان وارد شوند.

۵) بررسی همبستگی بین متغیرها

جدول شماره ۵- ضرایب همبستگی

Acco	Pabup	Incos	Cohur	Peac	
				1.000	Peac
			1.000	.942**	Cohur
		1.000	-.207*	0.000	Incos
	1.000	-0.118	.774**	0.024	Pabup
1.000	.009*	.902**	-.106**	0.000	Acco
	0.03	0.000	0.000	0.021	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

جدول ۵- ضرایب همبستگی برای بررسی رابطه‌ی میان متغیرهای تحقیق را به صورت دو به دو نشان می‌دهد. روی قطر اصلی این ماتریس عدد یک واقع شده است به این منظور که هر متغیر با خودش همبستگی کامل دارد. تمامی ضرایب در

سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار هستند (مقدار سطح معناداری کمتر از ۱ درصد می باشد). هر چه قدر مقدار ضریب همبستگی بزرگتر باشد، شدت رابطه بین دو متغیر بیشتر و قوی تر است.

بررسی فرضیه‌های پژوهش:

فرضیه اول: شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

H_0 = شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر ندارد.

H_1 = شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

فرضیه دوم: سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

H_0 = سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر ندارد.

H_1 = سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

فرضیه سوم: مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

H_0 = مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر ندارد.

H_1 = مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

فرضیه چهارم: کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

H_0 = کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر ندارد.

H_1 = کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

جدول ۶- نتایج رگرسیون گام به گام

مدل	تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	Sig	R	R^2	R^2_{adj}
رگرسیون		16029.05	4	16029.05					
خطا	۱	2049.626	97	20.496	782.048	0.000	0.942 ^a	0.887	0.885
مجموع		18078.676	101						

a. Predictors: (Constant), Acco, Pabup, Cohur, Incos

b. Dependent Variable: Peac

در این فرضیه تاثیر متغیر مستقل شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی، مشارکت در تهیه بودجه و کنترل حسابداری بر متغیر وابسته پاسخگویی عملکرد بررسی شده است. آماره آزمون فیشر^۱ مدل با مقدار ۷۸۲,۰۴۸ بزرگتر از مقدار بحرانی و سطح معناداری محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که از وجود رابطه خطی بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته حمایت کرده است. مقدار ضریب تعیین نشان می دهد که حدود ۹۴/۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل قابل تبیین است.

جدول ۷- نتایج ضرایب رگرسیون گام به گام

Sig	t	ضرایب استاندارد		متغیرها
		Beta	Std. Error	
0.043	2.054	-	2.838	مقدار ثابت
0.000	27.965	0.942	0.032	شایستگی منابع انسانی
0.030	11.726	0.193	0.130	سیستم کنترل داخلی
0.043	7.340	0.132	0.278	کنترل حسابداری

با توجه به جدول ۷- نتایج ضرایب رگرسیون گام به گام مشاهده می‌کنیم که متغیرهای شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی و کنترل حسابداری به معادله رگرسیونی وارد شده است؛ و این متغیرها تا ۹۴/۲ درصد از تغییرپذیری متغیر پاسخگویی عملکرد را بیان می‌کند. متغیر مشارکت در تهیه بودجه نتوانست از معیار مورد نظر عبور کند و از مدل حذف می‌شوند؛ بنابراین متغیرهای شایستگی منابع انسانی، سیستم کنترل داخلی و کنترل حسابداری بهترین پیشگو برای پاسخگویی عملکرد است.

تحلیل فرضیه اول:

آزمون این فرضیه براساس نتایج تحلیل رگرسیون گام به گام انجام گرفته است. ضریب شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۲۷,۹۶۵ و سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ است که از تاثیر معنادار شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد حمایت شده است. بنابراین شواهد گردآوری شده از طریق نمونه آماری بر اساس تئوری احتمالات بیانگر رد فرضیه صفر است. با توجه به مثبت بودن ضریب بتا (۰,۸۹۸) می‌توان گفت که شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مستقیم و مثبت دارد؛ بنابراین فرض H_0 رد می‌شود و فرضیه مقابل آن مورد حمایت قرار می‌گیرد.

تحلیل فرضیه دوم:

آزمون این فرضیه براساس نتایج تحلیل رگرسیون انجام گرفته است. ضریب سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۱۱,۷۲۶ و سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ است که از تاثیر معنادار سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد حمایت شده است. بنابراین شواهد گردآوری شده از طریق نمونه آماری بر اساس تئوری احتمالات بیانگر رد فرضیه صفر است. با توجه به مثبت بودن ضریب بتا (۰,۴۷۷) می‌توان گفت که سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مستقیم و مثبت دارد؛ بنابراین فرض H_0 رد می‌شود و فرضیه مقابل آن مورد حمایت قرار می‌گیرد.

تحلیل فرضیه چهارم

آزمون این فرضیه براساس نتایج تحلیل رگرسیون انجام گرفته است. ضریب کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۷,۳۴۰ و سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ است که از تاثیر معنادار کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد حمایت شده است. بنابراین شواهد گردآوری شده از طریق نمونه آماری بر اساس تئوری احتمالات بیانگر رد فرضیه صفر است. با توجه به مثبت بودن ضریب بتا (۰,۵۲۹) می‌توان گفت که کنترل

حسابداری بر پاسخگویی عملکرد تأثیر مستقیم و مثبت دارد؛ بنابراین فرض H_0 رد می شود و فرضیه مقابل آن مورد حمایت قرار می گیرد.

جدول ۸- نتیجه گیری فرضیه های ارائه شده در پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	آزمون روابط بین متغیرها	نتیجه آزمون فرضیه
تایید فرضیه	شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.	فرضیه اول
تایید فرضیه	سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.	فرضیه دوم
رد فرضیه	مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.	فرضیه سوم
تایید فرضیه	کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.	فرضیه چهارم

تفسیر یافته های پژوهش

فرضیه اول

شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

نتایج تجزیه و تحلیل داده ها در فصل چهارم نشان داد که شایستگی منابع انسانی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد. در تفسیر این فرضیه می توان گفت که هر چه در مدل شایستگی افرادی فعال تر، متخصص تر و مدیریت بالاتر در زمینه های گوناگون باشند، عملکرد سازمان نیز به تناسب بهبود خواهد یافت. در عصر حاضر که اداره ها و سازمان ها رقابت تنگاتنگی با یکدیگر دارند، شرکتی موفق تر است که از همه زیرساخت های خود در جهت بهبود و افزایش عملکردش استفاده کند. در اداره ها داشتن منابع انسانی انعطاف پذیر منجر به کسب مزیت رقابتی پایدار می شود؛ زیرا مهارت ها و شایستگی های منابع انسانی در ارائه خدمات مناسب با نیاز ارباب رجوع موثر بوده و به سختی قابل تقلید کردن و کپی برداری هستند.

این فرضیه با نتایج پژوهش ساپوترا، (۲۰۲۲) همخوانی دارد.

فرضیه دوم

سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

۱- نتایج تجزیه و تحلیل داده ها در فصل چهارم نشان داد که سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد. در تفسیر این فرضیه می توان گفت که کنترل داخلی از نظر حسابرسان مستقل نیز حائز اهمیت بسیاری می باشد؛ زیرا حدود، نوع و اجرای کنترل های داخلی بیش از هر موضوع دیگر، در تعیین روش های حسابرسی و حجم رسیدگی های حسابرس موثر می باشد و حسابرس مستقل پس از بررسی چگونگی کنترل داخلی می تواند نسبت به گستردگی رسیدگی ها جهت اظهار نظر نسبت به گزارش های مالی تصمیم لازم را اتخاذ نماید.

کنترل داخلی نمی تواند موفقیت یک واحد اقتصادی یا حتی تداوم حیات آن را تضمین کند.

حتی اثر بخش ترین سیستم کنترل داخلی، تنها می تواند به واحد اقتصادی کمک کند تا به اهداف تجاری اساسی دست یابد. کنترل داخلی اثربخش می تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند، اما نمی تواند رویدادها یا پدیده های غیر قابل کنترل مانند سیاست ها یا برنامه های دولت، اقدامات رقیب یا شرایط اقتصادی را تغییر دهد. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، به کارگیری کنترل های داخلی گریز ناپذیر است. به

همین جهت، تقاضا برای سیستم‌های بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر میتوان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل مشکلات بالقوه است.

در هر سازمان، مدیریت مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد. چرا که: پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان هاست در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است؛ و یکی از مهم‌ترین کنترل‌های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. مدیران مؤسسات بازرگانی و حساب‌رسان مستقل توجه وافری به سیستم‌های کنترل داخلی دارند، زیرا کنترل داخلی وسیله ایست برای حصول اطمینان در انجام مسئولیت و وظایف مالی و اداری. کنترل داخلی نمی‌تواند موفقیت یک واحد اقتصادی یا حتی تداوم حیات آن را تضمین کند. حتی اثربخش‌ترین سیستم کنترل داخلی، تنها می‌تواند به واحد اقتصادی کمک کند تا به اهداف تجاری اساسی دست یابد. کنترل داخلی اثربخش می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی دربارهٔ پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند، اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیر قابل کنترل مانند سیاست‌ها یا برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی را تغییر دهد. ولی برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم‌های بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها بطور مدام رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل مشکلات بالقوه است. کنترل‌های داخلی تنها به حسابداری و امور مالی محدود نمی‌شود بلکه تمام واحد و فعالیت‌های آن را شامل می‌شود.

این فرضیه با نتایج پژوهش دشتی (۱۳۹۵) همخوانی دارد.

فرضیه سوم

مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها در فصل چهارم نشان داد که مشارکت در تهیه بودجه بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

در تفسیر این فرضیه می‌توان گفت که انسانها در دوران گوناگون، همیشه درصدد بوده‌اند تا نیازها و خواسته‌های خود را به نوعی از امکاناتی که در طبیعت هست، برآورده کنند؛ اما با توجه به اینکه نیازها و خواسته‌های انسان نامحدود و در مقابل، منابع و امکاناتی که دارد، محدود است، میتوان گفت که بشر با دنیایی آکنده از کمیابی زندگی میکند و برای همین، در رویارویی با این مشکل از قوه تعقل و قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیشبینی خود بهره گرفته و با توسل به برنامه ریزی درصدد برآید تا با کمترین امکاناتی که دارد، بیشترین مطلوبیت را از آن خود کند. مشارکت در بودجه بندی می‌تواند موجب تسهیل در تحصیل و استفاده از اطلاعات مرتبط با شغل شود. از آن جایی که مشارکت در بودجه بندی، به مدیریت فرصتی برای تحت تأثیر قرار دادن بودجه قبل از نهایی شدن آن فراهم می‌کند، لذا مدیر الزاماً نقش فعالی دارد و می‌تواند مشارکت بیشتری در بررسی و ارزیابی گزینه‌های مختلف برای تعیین اهداف بودجه داشته باشد. بنابراین، مشارکت در بودجه بندی تالش‌های مدیریت را برای فرموله کردن دقیق پیش‌بینی‌ها با توجه به حالت محیطی افزایش می‌دهد و می‌تواند منجر به تمرکز توجه مدیریت بر تصمیمات و رفتار مورد نیاز در دوره‌های آتی شود. همچنین ممکن است منجر به افزایش تفکر در مورد اهداف بودجه و گزینه‌های مختلف گردد. بنابراین، مشارکت در بودجه بندی می‌تواند محیطی را بوجود آورد که تحصیل و استفاده از اطلاعات مرتبط با شغل را تشویق کند.

این فرضیه با نتایج پژوهش حسینی پور و فداکار (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم

کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد.

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها در فصل چهارم نشان داد که کنترل حسابداری بر پاسخگویی عملکرد اثر دارد. در تفسیر این فرضیه می‌توان گفت که فرآیند حسابرسی عملکرد یکی از با اهمیت‌ترین جریان‌های است که هر سازمان برای تضمین بقا و اطلاع از چگونگی عملکرد به آن نیازمند است. اطلاعات حاصل از فرآیند کنترل، به عنوان بازخورد، ضمن ایجاد هوش یاری در مدیران به سلامت جریان عملیات و فعالیت‌ها کمک قابل ملاحظه‌ای می‌نماید. در شرایط موجود نظام کنترل مالی گسترده‌ای در دستگاه‌های اجرایی حاکم است. ممیزی حساب‌ها، وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی به واحدهای رسیدگی و حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل دیوان محاسبات نمونه‌ای از این کنترل‌ها هستند. حسابرسی عملکرد اثربخش می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره پیشرفت یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف مجهز کند اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیرقابل کنترل مانند سیاست‌ها و برنامه‌های دولت و شرایط اقتصادی را تغییر دهد. ولی برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت تقاضا برای سیستم‌های بهتر و حسابرسی عملکرد و رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر می‌توان دریافت که حسابرسی گزارش عملکرد آنها دائماً عملکرد ابزاری مفید برای حل مشکلات بالقوه است. حسابرسی عملکرد تنها به امور مالی محدود نمی‌شود بلکه تمام عملیات یک سازمان و دستگاه اجرایی را شامل می‌شود با استفاده از نتایج تحقیق مشخص گردید حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران بخش عمومی می‌باشد و زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم می‌کند این فرضیه با نتایج پژوهش نخبه فلاح و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد.

پیشنهادات

در زمینه‌های روش‌های مختلف توسعه‌ای که منجر به بهبود عملکرد می‌شوند باید یادآور شد که این مهم، حاصل فعالیت پیوسته و پویاست. مسلماً انتخاب روش مناسب برای استخدام، گزینش، ارتقا، ارزیابی عملکرد، انتقال، آموزش، توسعه و حتی خاتمه خدمت می‌تواند در استقرار شاخص‌های بهره‌وری در سطوح مختلف سازمان تأثیر قابل توجهی داشته باشد. از آنجایی که کانون ارزیابی در سنجش شایستگی‌ها و گزینش و پرورش افراد نقش قابل قبولی دارد و پیش‌بینی‌کننده خوبی برای عملکرد آتی فرد است و با توجه به عدم اجرای کانون در بخشی از سازمان‌های دولتی و خصوصی، به سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود تا به منظور انجام فعالیت‌های منابع انسانی و ارزیابی شایستگی‌های نیروهای خود به سمت اجرای کانون ارزیابی سوق پیدا کنند و اقدامات لازم را به منظور طراحی، استقرار و به کارگیری این روش به عمل آورند.

۱- استقرار و استفاده مطلوب از سیستم کنترل داخلی به منظور اثربخشی و اعتماد و رضایت گزارشگری

مالی که در نهایت به حفظ و بهبود عملکرد اداری و مالی شرکت میانجامد؛

۲- بیان صریح قوانین و مسئولیت‌های سازمانی به منظور عدم سوءاستفاده از سیستم کنترل داخلی؛

۳- منصوب کردن افراد باصلاحیت و با اخلاق برای اجرای سیستم کنترل داخلی به منظور جلوگیری از تبانی با کارکنان

و ...؛

منابع و مآخذ

- حسینی پور، محمدرضا؛ فداکار، محمدفاضل، ۱۳۹۴، مشارکت در بودجه بندی عاملی موثر بر بهبود عملکرد، کنفرانس بین المللی مدیریت و اقتصاد در قرن ۲۱، تهران
- نخبه فلاح، افشین، کردستانی، غلامرضا، رحیمیان، نظام الدین. نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی؛ تاکید بر محتوای گزارش. دانش حسابرسی. ۱۴۰۰؛ ۲۱ (۸۴): ۸۰-۱۱۸
- Anjarwati, M. (2012). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 13(1), 15–27. <https://doi.org/ISSN 2252-6765>
- Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Pada Akuntabilitas Kinerja. *E-Jurnal Akuntansi*, 10(3), 825–840.
- Darma, D. A. (2019). Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua dan Pengawasan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Dinas Lingkungan Hidup, Dinas Kehutanan, dan Dinas Kebudayaan dan Pariwisata pemerintah Pro. *Jurnal Akuntansi Bisnis dan Publik*, 9(2), 30–43.
- Elizar, E., & Tanjung, H. (2018). Pengaruh Pelatihan, Kompetensi, Lingkungan Kerja terhadap Kinerja Pegawai. *Maneggio: Jurnal Ilmiah Magister Manajemen*, 1(1), 46–58.
- Mamuaja, B. (2016). Analisis Efektivitas Penerapan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah di Dinas Pendapatan Kota Manado. *Jurnal EMBA*, 4(1), 165–171.
- Mikoshi, M. S. (2020). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris Koni Se Sumatera Barat). *Journal of economics and business*, 4(1), 192–199. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v4i1.116>
- Nazaruddin, & Setyawan, H. (2012). Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah dengan budaya organisasi, komitmen organisasi, motivasi, desentralisasi, dan job relevant information sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 12(2), 197–207.
- Pratama, R., Agustin, H., & Taqwa, S. (2019). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, Dan Desentralisasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Skpd Bengkalis). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 3(1), 1123–1136.
- Putri, E. M. N. (2015). Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi H (AKIP) Empirical Study On the regional work units Pekanbaru. *JOM Fekom*, 2(2), 1–15.
- Saputra, G. R. (2022, January). Influence of Human Resource Competence, Internal Control System, Participation in Budget Preparation, and Accounting Control on Performance Accountability of Local Government Agencies. In *International Conference on Sustainable Innovation Track Accounting and Management Sciences (ICOSIAMS 2021)* (pp. 197-203). Atlantis Press.
- Sumaryati, A., PRAPTIKA NOVITASARI, E., & Machmuddah, Z. (2020). Accounting information system, internal control system, human resource competency and quality of local government financial statements in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(10), 795-802.
- Triyulianto, T. (2018). An Evaluation of a Government Performance Accountability
- Widyatama, A., Novita, L., & Diarespati, D. (2017). Pengaruh Kompetensi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pemerintah Desa Dalam Mengelola Alokasi

Dana Desa (Add). *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 2(2), 1-20.
<https://doi.org/10.20473/baki.v2i2.4762>