



## Presenting a Model for Solving the Challenges and Bottlenecks of Public Sector Accounting Standards Using Grand Theory

Hosseion Nourani<sup>1</sup>, Esmail Akhlaghi Yazdinejad<sup>2</sup>

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Hormozgan University, Bandar Abbas, Iran.

(h.nourani@hormozgan.ac.ir).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Hormozgan University, Bandar Abbas, Iran.

(esmaeil6079@gmail.com).

### Corresponding Author:

Hosseion Nourani

Email: h.nourani@hormozgan.ac.ir

Received: 2022/10/01

Accepted: 2023/03/08

### How to Cite:

Nourani, H; Akhlaghi Yazdinejad, E; (2023). Presenting a Model for Solving the Challenges and Bottlenecks of Public Sector Accounting Standards Using Grand Theory, *Governmental Accounting*, 9(18), 151-168.

### ABSTRACT

**Subject and Purpose:** The main goal of this research is to provide a model to solve the challenges and bottlenecks of accounting standards of the public sector by using the Grand theory.

**Research Method:** The current research is in terms of practical purpose; In terms of the method of analysis and presentation of the results, it is considered as content analysis (descriptive) and in terms of the type of qualitative research. Grand theory and software were used to analyze the data. The statistical population of the research includes the members of the accounting faculty of universities, financial managers and accountants of executive bodies, official accountants and working auditors, and personnel of the State Court of Accounts and the General Inspection Organization. Sampling has been done with the available method, starting with the snowball method. Data saturation was achieved in 18 interviews.

**Research Findings:** The findings of the research indicate that the influencing factors in thirteen dimensions, including legal challenges and limitations, administrative and operational processes, accountability, organizational efficiency and productivity, manpower training, organizational challenges, consolidated financial statements in the government, human resources, political, strategy organization, acceptance of international standards, users' decision-making and managerial barriers, and experts agree on the factors proposed by this research to design and explain the model of providing a model for solving the challenges and bottlenecks of the accounting standards of the public sector of Iran.

**Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge:** The results of the research can be used in strategic financial reporting decisions to increase the efficiency of the capital market and remove some of the barriers to foreign investment, formulate financial reporting standards, facilitate the implementation of accounting and other reporting standards.

**Keywords:** Accounting Standards, Public Sector, Grand Theory.

**JEL Classification:** M41, G21



«مقاله پژوهشی»

## ارایه الگوی رفع چالش‌ها و تنگنای‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد

حسین نورانی<sup>۱\*</sup>، اسماعیل اخلاقی یزدی نژاد<sup>۲</sup>

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** هدف اصلی این پژوهش ارایه الگوی رفع چالش‌ها و تنگنای‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از دیدگاه هدف کاربردی، از دیدگاه شیوه تجزیه و تحلیل و ارائه نتایج از نوع تحلیل محتوایی (توصیفی) و از نظر نوع، پژوهش کیفی محسوب می‌شود. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نظریه داده بنیاد و نرم‌افزار استفاده شد. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی گروه‌های حسابداری دانشگاه‌ها، مدیران مالی و حسابداران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل و پرسنل دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور است. نمونه‌گیری با روش در دسترس، شروع و سپس به روش گلوله برفی انجام شده است. اشباع داده‌ها نیز در ۱۸ مصاحبه حاصل شد.

**یافته‌های پژوهش:** یافته‌های پژوهش نشانگر این است که عامل‌های اثرگذار در سیزده بُعد، شامل چالش‌ها و محدودیت‌های قانونی، فرآیندهای اداری و عملیاتی، پاسخگویی، کارایی و بهره‌وری سازمانی، آموزش نیروی انسانی، چالش‌ها سازمانی، صورتهای مالی تلفیقی در دولت، منابع انسانی، سیاسی، استراتژی سازمانی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی، تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و موانع مدیریتی قرار گرفته و خبرگان در مورد عامل‌های پیشنهادی این پژوهش برای طراحی و تبیین الگوی ارایه الگوی رفع چالش‌ها و تنگنای‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران اجماع نظر موافق دارند.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** نتایج پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های راهبردی گزارشگری مالی در زمینه افزایش کارایی بازار سرمایه کشور و برطرف کردن بخشی از موانع سرمایه‌گذاری خارجی، تدوین استانداردهای گزارشگری مالی کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، تسهیل پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی توسط سازمان حسابرسی و سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده شود.

**واژه‌های کلیدی:** چالش‌ها و تنگنای‌های استانداردهای حسابداری، بخش عمومی، نظریه داده بنیاد.

**طبقه‌بندی موضوعی:** G21, M41

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران. (h.noorani@hormozgan.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران. (esmaeil6079@gmail.com)

نویسنده مسئول:

حسین نورانی

رایانامه:

[h.noorani@hormozgan.ac.ir](mailto:h.noorani@hormozgan.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۷

### استناد به مقاله:

نورانی، حسین؛ اخلاقی یزدی نژاد، اسماعیل؛ (۱۴۰۲). ارایه الگوی رفع چالش‌ها و تنگنای‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۸)، ۱۶۸-۱۵۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. 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/>)



## مقدمه

در بیشتر کشورهای جهان بر استفاده از یک نظام کارآمد حسابداری و گزارشگری مالی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی تاکید می‌شود، تدوین و ابلاغ رهنمودهایی که از شفافیت کافی برخوردار باشد، موجب شفافیت اطلاعات مالی و بودجه‌ای خواهد شد که باعث ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی می‌شود. در همین راستا، اغلب کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، سیستم حسابداری خود را از نقدی به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده ارتقاء بخشیدند. در ایران نیز همسو با سایر کشورها اقدامات اولیه برای اجرای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی صورت گرفت و با تصویب قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، عملاً عملیات پیاده‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی کلید خورد و با تلاش معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و همکاری سایر نهادهای نظارتی ذی‌ربط، دستورالعمل نظام حسابداری تعهدی تهیه، تصویب و از سال ۱۳۹۴ قابل اجرا است (عزیزی و جوکار، ۱۴۰۱). پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و استقرار مبنای حسابداری تعهدی در نظام اطلاعات حسابداری مورد استفاده برای تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی نقش درخور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد (مجموعه بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، ۱۳۹۲). استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا از طرف شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه‌شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند و همچنین از طرف دیگر مدیران به وسیله این اطلاعات، ورودی و خروجی منابع را برای اندازه‌گیری کارایی

فعالیت‌های بخش عمومی اندازه‌گیری کنند (اسلوب و پاک‌مرام، ۱۳۹۴؛ برانت<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به مشخص شدن جایگاه ویژه نظام اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی که مبتنی بر حسابداری تعهدی است و اهمیت و ضرورت اجتناب‌ناپذیر اجرای آن، روشن است که تغییر مبنای حسابداری و اجرای استانداردهای بخش عمومی در سال‌های ابتدایی با موانع و چالش‌هایی همراه خواهد بود. به عنوان مثال، با وجود تدوین و تصویب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به استناد آمار گزارش شده در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و همچنین آمار ارائه شده در گزارش تفریح بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، تقریباً بخش مهمی از واحدهای گزارشگر بخش عمومی تاکنون اقدام به اجرایی کردن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران نکرده‌اند (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). چنین مواردی نشان می‌دهد به‌رغم ترجیح داده شدن حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی، نگرانی‌هایی نیز در مورد دشواری‌های اجرای آن در عمل وجود دارد و در مسیر استقرار نظام حسابداری تعهدی در ایران نیز مشابه با بیشتر کشورها، چالش‌ها و موانع بسیاری وجود دارد که بررسی و رفع آنها در یک دوره میان‌مدت ضروری است (پولیت و بوکارت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰). حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی تا حدود بسیاری می‌تواند مانع از ضعف مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی باشد، به شرط آنکه برای اجرا دارای برنامه راهبردی و حتی فراتر از آن ایجاد یک تفکر راهبردی همسو در مدیران مالی و نظارتی واحدهای اجرایی این نظام باشد. برای دستیابی به همه نقاط قوت این نظام مالی باید چالش‌های موجود در راه اجرای کامل آن مورد بررسی قرار گیرند و راهکارهای مناسبی برای برطرف کردن این چالش‌ها تعیین شود. آنچه از بازده بالقوه انتقال به حسابداری تعهدی در بخش عمومی چشمگیر است، عواقب عدم انتقال است. در واقع شناخت موانع انتقال می‌تواند تأثیر بسیار زیادی بر الزامات و سرعت انتقال به حسابداری تعهدی داشته باشد. با توجه به نقش و

هنگامی، کامل بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (رابینسون، ۲۰۰۲؛ تودور، ۲۰۰۵؛ سینگ، ۲۰۰۵ و توماس، ۲۰۰۷). پژوهش‌های پیشین (مانند نارویی و همکاران، ۱۳۹۹؛ رایز و استیو، ۲۰۱۷؛ ساموئل، ۲۰۱۷) گویای این واقعیت است کشورهای است که در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی خود تحول اساسی ایجاد کرده‌اند، آثار این تحول به طریق مقتضی در چارچوب‌های نظری، اصول و استانداردهای حسابداری نهادهای این بخش منعکس شده و تحولات از عوامل و محرک‌های ساختاری، رفتاری و محیطی سرچشمه گرفته است. در این تحولات که در دو دهه اخیر شگفت‌انگیز به نظر می‌رسد، نهادهای متولی امور مالی، قانون‌گذاری، حرفه‌ای، دانشگاهی، شهروندان و نهادهای مدنی به ایفای نقش پرداخته‌اند. نقش این عوامل در تحولات حسابداری به اندازه‌ای پررنگ بوده است که لادر (۱۹۹۰) الگویی برای ارزیابی علت‌ها و عوامل تحول و نوآوری در نظام‌های حسابداری موسوم به الگوی اقتضایی ارائه داد (باباجانی، ۱۳۸۹).

تجربه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری با رویکرد تعهدی در بخش عمومی بیشتر کشورها به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه با مشکلات و چالش‌هایی همراه است. متغیرهای اقتضایی اثرگذار بر پیاده‌سازی ممکن است در بیرون یا درون سازمان باشند. عوامل بیرونی با ناطمینانی‌های موجود در محیط سازمانی نظیر فشارهای رقابتی (بازار)، تکنولوژی نوین و موضوعات سیاسی ارتباط دارند. اصلی‌ترین عوامل داخلی با اندازه سازمان و راهبردهای سازمانی که ممکن است بر ساختار سازمانی اثر داشته باشد، کنترل بودجه و اندازه‌گیری عملکرد سازمان مرتبط هستند. پیاده‌سازی استانداردها با اصلاحات گسترده مدیریتی شامل عملکرد مدیریت همراه است و عدم آگاهی و اشراف مدیریت از مشکلات و مزایای پیاده‌سازی و یا اثرات تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بر ارزیابی عملکرد مدیریت برای تعدادی از مدیران منجر به تمایل به تحولات و برای بخشی دیگر به عدم تمایل و حتی مقاومت در برابر تحولات می‌شود (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۴).

اهمیت نظام حسابداری در بخش عمومی به عنوان ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، در این پژوهش تلاش شده با توجه به محیط بخش عمومی ایران با ارایه الگویی جامع به پرسش‌های زیر پاسخ داده شود. چالش‌ها و تنگناهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران کدامند؟

### مبانی نظری پژوهش

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، از مرداد سال ۱۳۸۸، در اولین اقدام، تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش مبانی حسابداری تعهدی، به‌عنوان مبانی گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. یکی از عوامل مهم و غیرقابل چشم‌پوشی در حوزه شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و پذیرفته‌شده همگانی است که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. این کمیته در گام بعدی، استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ را در تاریخ ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ را در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای شماره ۶ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ و استانداردهای حسابداری شماره ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد.

اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی بی‌شک بزرگ‌ترین رویداد چند دهه اخیر در نظام مالی و محاسباتی کشور است. این نظام مالی تصویر شفاف‌تری از کلیه عناصر صورت‌های مالی و در مفهوم کلی آن به جامعه ارائه می‌دهد. مفاهیم دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه اصلی‌ترین عناصر یک گزارش جامع مالی هستند که در این نظام با شفافیت و دقت بسیار بالاتری نسبت به نظام مالی نقدی که پیش از این مورد استفاده بخش‌های عمومی کشور بود، نشان داده می‌شود. مبنای تعهدی یک روش برتر برای منفعت اقتصادی هر سازمان است. این مبنا به‌جای آن‌که تنها بر دریافت یا پرداخت وجوه نقد متمرکز شود، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی متمرکز است و به همین دلیل مربوط بودن، بی‌طرفی، به

مشکلی دیگر که باید به آن توجه کرد کمبود حسابداران متخصص در سطوح مختلف در دستگاه‌های اجرایی است. حل این مشکل به دلیل پایین بودن میزان دانش تخصصی در بخش عمومی و نبود امکان آموزش سریع افراد مورد نیاز تا اندازه‌های دشوار است (کردستانی، ۱۳۸۸).

همچنین مدیریت به عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک و یا بزرگ مثل دولت در اجرای حسابداری تیره‌های نقش به سه دارد.

سومین مانع اصلی که باید به آن توجه کرد نبود چهارچوب نظری استانداردها و روش‌های ناقص در حسابداری بخش عمومی است. در ایران به استناد ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ روش نگهداری حساب با موافقت وزارت امور اقتصاد و دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود که بر این اساس آخرین دستورالعمل موجود بر اساس روش نقدی تعدیل شده در سال ۱۳۸۱ تهیه و در حال اجرا است. در حال حاضر در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی این دستورالعمل تنها بخش محدودی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را برآورده می‌کند. به جز دستورالعمل یادشده، چارچوب نظری، اصول و استانداردهای مدون حسابداری در بخش عمومی ایران در این زمینه وجود ندارد (باباجانی، ۱۳۸۶).

در حقیقت، گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است، زیرا این تغییر، بر کل مجموعه بخش عمومی تأثیر می‌گذارد. برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به‌طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد. بنابراین، دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت

انتخاب حسابداری تعهدی، بدون شک پیچیده شدن فرایند حسابداری را به همراه دارد، برای مثال در حسابداری تعهدی باید تصمیم گرفت چه اقلامی را در تعریف دارایی و بدهی قرار می‌گیرند؟ افزون بر این در به‌کارگیری معیار شناخت نیز ذهنیت و قضاوت چشمگیری بکار می‌رود، بنابراین این آزادی عمل وجود دارد که تا چه میزان از حسابداری تعهدی شناخت درآمد نیز می‌تواند امکان‌پذیر باشد، برای مثال آیا دولت می‌تواند به محض داشتن یک ادعای قانونی نسبت به یک معامله مشمول مالیات، درآمد شناسایی کند یا اینکه باید همانند واحدهای تجاری درآمد را زمانی شناسایی کند که تحقق یافته و کسب شده باشد؟ به‌منظور جلوگیری از قضاوت و ذهنیت بیش‌ازحد نیاز به استانداردهای حسابداری دولتی دقیقی است که بتواند به چنین پرسش‌هایی پاسخ دهد (دیاموند، ۲۰۰۲). تصمیم‌گیری در مورد اینکه آیا مبنای تعهدی در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد یا خیر، با تحلیل‌های هزینه منفعت در ارتباط است. استفاده از اطلاعات حسابداری بهتر، اگرچه با هزینه‌های بیشتر همراه است؛ اما به تصمیم‌گیری بهتر منجر می‌شود و بنابراین قابل توجیه است (هیندمن و کونولی، ۲۰۱۱).

همانگونه که برای ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، وجود محرک‌هایی ضروری است. روشن است که پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری با رویکرد تعهدی به ویژه در کشورهای در حال توسعه مانند ایران با موانع و مشکلاتی همراه است. چالش‌ها و تنگناهای متعددی بر سر راه پیاده‌سازی و اجرای استانداردها وجود دارد که به برخی از آنها در ادامه اشاره شده است.

یکی از اساسی‌ترین مشکلات در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در بیشتر جوامع قوانین و مقررات متعددی است که بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض هستند، به عنوان مثال می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات اشاره کرد که در آن هزینه را پرداخت می‌داند در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی قلمداد می‌کند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۱).

کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد (استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۰۰).

با توجه به این موضوع و این نکته که پایه و اساس ایجاد و اجرای یک سیستم حسابداری و گزارش‌دهی بخش عمومی کارآمد، در هر کشوری به توانایی شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌های دولت، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌های سیستم جدید بستگی دارد. بنابراین منطقی است که عوامل مؤثر بر اجرا و یا عدم اجرای استانداردهای جدید حسابداری بخش عمومی مورد بررسی قرار گیرد، زیرا تنها راه بررسی دلایل عدم اجرای این استانداردها انجام پژوهش و مطالعه دانشگاهی در این رابطه است.

در همین راستا، حسن (۲۰۱۳) بیان می‌کند حسابداری تعهدی در بخشی از دستگاه‌های اجرایی منجر به صورت‌های مالی گمراه‌کننده می‌شود، برخلاف ترویج مزایای عدم دست‌کاری، حسابداری دولتی در بخش عمومی (همانند سایر سیستم‌های حسابداری) مستعد دست‌کاری است. افزون بر این وی عدم وجود روشی برای تطابق هزینه‌ها و درآمدها در بخش دولتی، عدم حمایت و پشتیبانی و تعهد همه‌جانبه مدیران مالی و مدیران ارشد سازمان، عدم حمایت‌های قانونی و اداری از جانب مجریان و قانون‌گذاران، عدم وجود استراتژی و مهارت‌های ارتباطی در پیاده‌سازی و فقدان مشاوره و همکاری با موجودیت‌های دولتی مرتبط را از اهم مشکلات موجود در حسابداری بخش عمومی برمی‌شمارد. نورالنبی (۲۰۱۵) به این نتیجه رسید که سطح پایین آموزش، سطح بالای فساد مالی، کمبود اخلاق حرفه‌ای و سطح بالای محرمانگی اطلاعات، از جمله موانع اجرای اثربخش استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. آئودا (۲۰۱۶) موانع پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به دو گروه موانع عملی و مفهومی تقسیم کرد. موانع عملی عبارت‌اند شامل موانع قانونی، هزینه‌های طراحی و نصب و راه‌اندازی یک سیستم حسابداری جدید، عدم وجود استانداردهای حسابداری دولتی مقبول، عدم پرسنل حسابداری واجد شرایط در بخش عمومی، مقاومت در برابر تغییر، عدم وجود سیستم تشویق صحیح، فرهنگ مدیریت

بوروکراتیک، عدم ثبات داخلی، عدم تعهدات سیاسی، عدم علاقه از روند اصلاح، فقدان توانایی فناوری اطلاعات، استفاده از بودجه سنتی و کمبود منابع مالی است. موانع مفهومی عبارت‌اند از: فقدان انگیزه سود، شناسایی و ارزیابی دارایی‌های فیزیکی موجود، شناسایی پایگاه اطلاع‌رسانی دولت و حدود آن، افزایش نرخ تورم که می‌تواند مشکلاتی در مورد ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های دولتی ایجاد کند و وجود ابهام در اطراف برخی از اصول و قیاس منطقی حسابداری تعهدی که منجر به یک بحث سنگین در مورد این که چگونه می‌توان این اصول را در بخش دولتی اعمال کرد، مانند اصل تطبیق و اصل تحقق. صدری (۲۰۱۹) چالش‌ها و موانع همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بخش عمومی در هند را بررسی کرد. داده‌های این پژوهش، از طریق اطلاعات مندرج در پرسشنامه ساختاری ارسال شده برای ۱۹۲ نفر (دو گروه شامل ۷۹ مدیر و ۱۱۳ متخصص) جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان داد که نگرانی‌های مقامات و متخصصان، برای اجرای استانداردهای بین‌المللی مشابه است. هر دو گروه در خصوص اهمیت و سودمندی این استانداردها اتفاق نظر دارند و معتقدند که متخصصان جوان و ماهر، بسیاری از مشکلات را در مرحله انتقال حل می‌کنند. سازگاری با استانداردهای جهانی امکان‌پذیر است؛ اما تطبیق با آن، آسان نیست و نگرانی‌های زیادی در این خصوص وجود دارد، علاوه بر این، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به جز سازمان‌دهی آموزش، تأکید صریحی بر یکپارچگی فرایند اجرایی نکرده است. بالستروس و بیسونگو (۲۰۲۰) دریافتند مانع اصلی توسعه و ترویج حسابداری تعهدی در بخش عمومی ۳۳ کشور سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ثبات سیاسی است و دولت‌هایی که اصلاحات حسابداری بخش عمومی را از طریق اتخاذ سیستم‌های حسابداری مبتنی بر تعهدی اجرا کرده‌اند دارای سطح بالاتری از کیفیت حاکمیت هستند. ایسمایل (۲۰۲۲) به بررسی سودمندی اطلاعات مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای پاسخگویی و حمایت از تصمیم‌گیری در سازمان‌های بخش عمومی پرداخت و به این نتیجه رسید اطلاعات مالی مبتنی بر

شده خارج است، بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت می‌بایست امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها را فراهم کند. نتایج بیانگر این موضوع است که به کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها به انعکاس هزینه‌ها و درآمدهای واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با میزان پیش‌بینی شده در بودجه انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و توجه به جریان منافع اقتصادی برای بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران در بخش عمومی می‌شود. حسنی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو پرداخت و به این نتیجه رسید که سیستم مبنای حسابداری مورد استفاده در آن زمان (نقدی تعدیل شده) امکان محاسبه بهای تمام شده به نحو مطلوب و قابل اتکاء را فراهم نکرده است و از سطح شفافیت مورد انتظار مالی نیز فاصله ای زیاد دارد، بنابراین به منظور دستیابی به این اهداف اصلی بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری است، اما به دلیل گستردگی عظیم این تغییر سیستم حسابداری و وجود موانع اجرایی و چالش‌هایی در پیش رو، اصرار به استقرار مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کوتاه مدت بیهوده و ناممکن است. همانطور که این موضوع در تبصره زیر ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت پیش‌بینی یک دوره زمانی سه ساله برای تغییر مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی پیش‌بینی شده است. رضایی (۱۳۹۸) نشان داد ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آنها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخگویی و مشکلات بودجه‌ریزی از مهم‌ترین چالش‌ها و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است. همچنین ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای بر عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر می‌گذارد. نتایج

حسابداری تعهدی در سه زمینه کمک به مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های بخش عمومی، بررسی نیازهای جریان نقدی بخش عمومی و تصمیم‌گیری‌های تخصیص منابع بخش عمومی سودمند است.

قربانی (۱۳۸۴) در پژوهشی به بررسی علل ناکارآمدی صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه‌نویسی سنوات بعد پرداخت. نتایج حاصل از بررسی نشان داد نارسایی و ابهام قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و نحوه عملکرد سازمان‌های نظارتی بر کارآمدی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور خلل وارد کرده است. باباجانی (۱۳۸۶) در پژوهشی با عنوان ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی، به تشریح اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی و ذکر نقش مبنای حسابداری در تحقق اهداف، جایگاه ویژه حسابداری تعهدی و دلایل و مزایای کاربرد آن در حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی پرداخت و در نهایت پس ارزیابی از وضعیت استفاده از این مبنا در ایران و راهکارهای لازم برای انتقال از مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی تعدیل شده در چارچوب الگویی پیشنهاد شده است. کاملی و کرباسی یزدی (۱۳۸۹) به بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران پرداختند و دریافتند که پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و روش‌های حسابداری قوی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی از چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی است. لطفی (۱۳۹۳) با بررسی مشکلات به کارگیری مبنای حسابداری نقدی با توجه به ضرورت به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی بخش عمومی به صورت مطالعه موردی شهرداری استان اردبیل پرداخته و با طرح این که سیستم حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منافع اقتصادی است بر اندازه‌گیری عملکرد و در نهایت پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر تأکید دارد که از توان حسابداری بر مبنای نقدی یا تعهدی تعدیل

دی‌ای استخراج می‌شود. مقطع زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ بوده است.

اعضای هیئت علمی گروه‌های حسابداری دانشگاه‌ها، مدیران مالی و حسابداران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل و پرسنل دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور که به لحاظ آشنایی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، دارای تجربه مفید هستند، جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می‌دهند. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌هایی رو در رو و نیمه‌ساختاریافته بوده که با طرح پرسش‌های باز بین ۳۰ تا ۱۲۰ دقیقه انجام شده است، برخی مواقع، مصاحبه‌ها به منظور به اشتراک‌گذاری یافته‌های مقدماتی، تکمیل، اصلاح و جرح و تعدیل داده‌ها تکرار شده‌اند. در این پژوهش نمونه‌گیری با روش در دسترس، آغاز شده و پس از آن به روش گلوله برفی ادامه یافته است. اشباع داده‌ها نیز در ۱۸ مصاحبه حاصل شده است، اما با هدف اعتباربخشی یافته‌ها، مصاحبه‌ها تا ۲۲ نفر ادامه یافته است. همزمان با گردآوری داده‌ها کدگذاری نیز انجام شده است. اطلاعات دموگرافیک شرکت‌کنندگان در این پژوهش شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سمت افراد و میزان تجربه کاری در جدول ۱ ارائه شده است.

نظریه‌پردازی داده بنیان مبتنی بر سه نوع کدگذاری باز، محوری و انتخابی است که در ادامه هر یک تشریح می‌شوند.

☞ کدگذاری باز (Open Coding)

☞ کدگذاری محوری (Axial Coding)

☞ کدگذاری انتخابی (Selective Coding)

کدگذاری باز: کدگذاری، روند تجزیه و تحلیل داده‌ها است. کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌ها است که به خرد کردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. در کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌های شان مورد بررسی قرار می‌گیرند. کدگذاری باز دربرگیرنده رویه‌های زیر است.

کدگذاری محوری: کدگذاری محوری مرحله دوم تجزیه و تحلیل در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. هدف این مرحله

جانی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دهنده تاثیر معنادار موانع و چالش‌های قانونی، ساختاری، محیطی، اداری، سیاسی، انگیزشی و ویژگی‌های فردی نظارت مالی ذیحسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی است. در ادامه آنها با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری، ارتباط و همبستگی بین هفت مولفه یادشده را بررسی کردند که نتایج نشانگر ارتباط معنادار و همبستگی مثبت بین این هفت چالش است.

در مجموع، اغلب پژوهش‌های پیشین تلاش کردند تا به صورت تجربی تاثیر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران را بررسی کنند. با این وجود، این مطالعات بیشتر به بررسی موانع پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی نپرداخته‌اند و راهکارهای مقابل با موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی را بیان نکرده‌اند و توضیحات اندکی در این زمینه وجود دارد، بنابراین شکاف چشمگیری در ادبیات موجود وجود دارد، بنابراین با توجه به این که موانع پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بر مبنای تهمیدی، در عملکرد نهادهای بخش عمومی سراسر کشور اثرگذار است، در این پژوهش تلاش شده الگویی جامع از موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ارائه شود.

### پرسش پژوهش

چالش‌ها و تنگنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران کدامند؟

### روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده در این پژوهش از منظر هدف، کاربردی؛ از نظر ماهیت، توصیفی پیمایشی و از منظر فرآیند اجرا یا نوع داده‌ها جزو پژوهش‌های کیفی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا از طریق مصاحبه به جمع‌آوری داده‌ها پرداخته است. از منظر نوع استدلال جزو پژوهش‌های استقرایی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل، الگو را تدوین می‌کنند. الگویی پژوهش با استفاده از روش داده بنیاد و در نرم‌افزار مکس کیو



بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان یادآوری است که این مراحل به صورت ضروری، متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۸).

**کدگذاری باز:** عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آنها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق موارد آن صورت می‌گیرد که واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نامگذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگتر متن باشند. در فرآیند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برجسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است، یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصار داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفهیمی که مجموعه آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند؛ زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند، بنابراین تحت این نوع کدگذاری، مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه این مفاهیم که دارای اشتراک باشند در سطح بالاتر طبقه‌بندی می‌شوند (بازرگان، ۱۳۹۱). در این پژوهش در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شد. به عنوان مثال، فرایند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است: «... وصول مالیات و انتقالات بین واحدهای دولتی از این نوع معاملات غیرمبادله‌ای محسوب می‌شوند. در این گونه معاملات، واحد گزارشگر در قبال خدمات یا دارایی‌های دریافتی، ارزش مابه‌ازایی پرداخت نکرده و در صورت پرداخت نیز معادل ارزش واقعی خدمات یا دارایی‌های دریافتی نمی‌باشد. مشکلات زیادی پیرامون این معاملات در

برقراری رابطه بین مقوله‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده شده که کدگذاری حول محور یک مقوله تحقق می‌یابد. در این مرحله پژوهشگر یکی از مقولات را به عنوان مقوله محوری انتخاب کرده، آن را تحت عنوان پدیده محوری در مرکز فرایند، مورد کاوش قرار داده و ارتباط سایر مقولات را با آن مشخص می‌کند. کدگذاری انتخابی: پدیده مورد نظر، ایده و فکر محوری، حادثه، اتفاق یا واقعه‌ای است که جریان کنش‌ها و واکنش‌ها به سوی آن رهنمون می‌شوند تا آن را اداره، کنترل و یا به آن پاسخ دهند. پدیده محوری با این سؤال اصلی همراه است که داده‌ها به چه چیزی دلالت می‌کنند؟ مقوله محوری ایده (انگاره، تصور) یا پدیده‌ای است که اساس و محور فراگرد است. این مقوله همان عنوانی (نام یا برجسب مفهومی) است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده در نظر گرفته می‌شود. مقوله‌ای که به عنوان مقوله محوری انتخاب می‌شود باید به قدر کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن ربط داد. استراوس (۱۹۸۷) ویژگی‌های انتخاب مقوله محوری را موارد زیر بیان می‌کند.

جدول ۱. نتایج آمار جمعیت شناختی

متغیر جمعیت شناختی	زیرمجموعه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۴	۶۳/۶۳
	زن	۸	۳۶/۶۴
مدرک تحصیلی	لیسانس	۶	۲۷/۲۸
	فوق لیسانس	۹	۴۰/۹۰
	دکتری	۷	۳۱/۸۱
سمت افراد	مدیران مالی و اجرایی	۶	۲۷/۲۸
	حسابرس	۵	۲۲/۲۷
	اساتید دانشگاه	۷	۳۱/۸۱
سابقه کاری	مدیریت ارشد	۴	۱۸/۱۸
	کمتر از ۵ سال	۲	۹۰/۹۱
	۵ تا ۱۰ سال	۴	۱۸/۱۸
	۱۰ تا ۱۵ سال	۶	۲۷/۲۸
	۱۵ تا ۲۰ سال	۳	۱۳/۶۳
	۲۰ تا ۲۵ سال	۴	۱۸/۱۸
	بیشتر از ۲۵ سال	۳	۱۳/۶۳

### یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌بنیاد طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین مرحله، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله، یافتن ارتباطات

در این نقل قول هم مفاهیمی مانند عدم شناسایی و گزارش درست درآمدهای غیر مبادله‌ای، قابلیت گزارش در صورتهای مالی، قابلیت اتکا و ارزیابی به عنوان راهبردها معرفی شدند. **کدگذاری محوری:** عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدید با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱). در کدگذاری محوری مقوله‌های استخراجی حول محورهای شرایط «علی»، «پدیده‌ها»، «بستر»، شرایط «مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌شوند. نتایج کدگذاری محوری در شکل (۱) ارائه و چالش‌ها و تنگنایهای استانداردهای حسابداری به عنوان پدیده محوری انتخاب شده است.

**مرحله کدگذاری انتخابی:** در این مرحله، با استناد به پژوهش استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مقوله‌های عمده در قالب یک مدل پارادایمی حول مقوله هسته به یکدیگر ارتباط داده و روابط موجود تشریح می‌شوند. به عبارتی دیگر، در این مرحله یک مدل از روابط فی‌مابین مقوله‌های موجود در مرحله کدگذاری محوری به نگارش درآورده می‌شود. همانطور که اشاره شد در این الگو افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی به عنوان مقوله هسته‌ای شناسایی شده است. نتایج نهایی تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای روش نظریه داده بنیاد در جدول ۲ ارائه شده است.

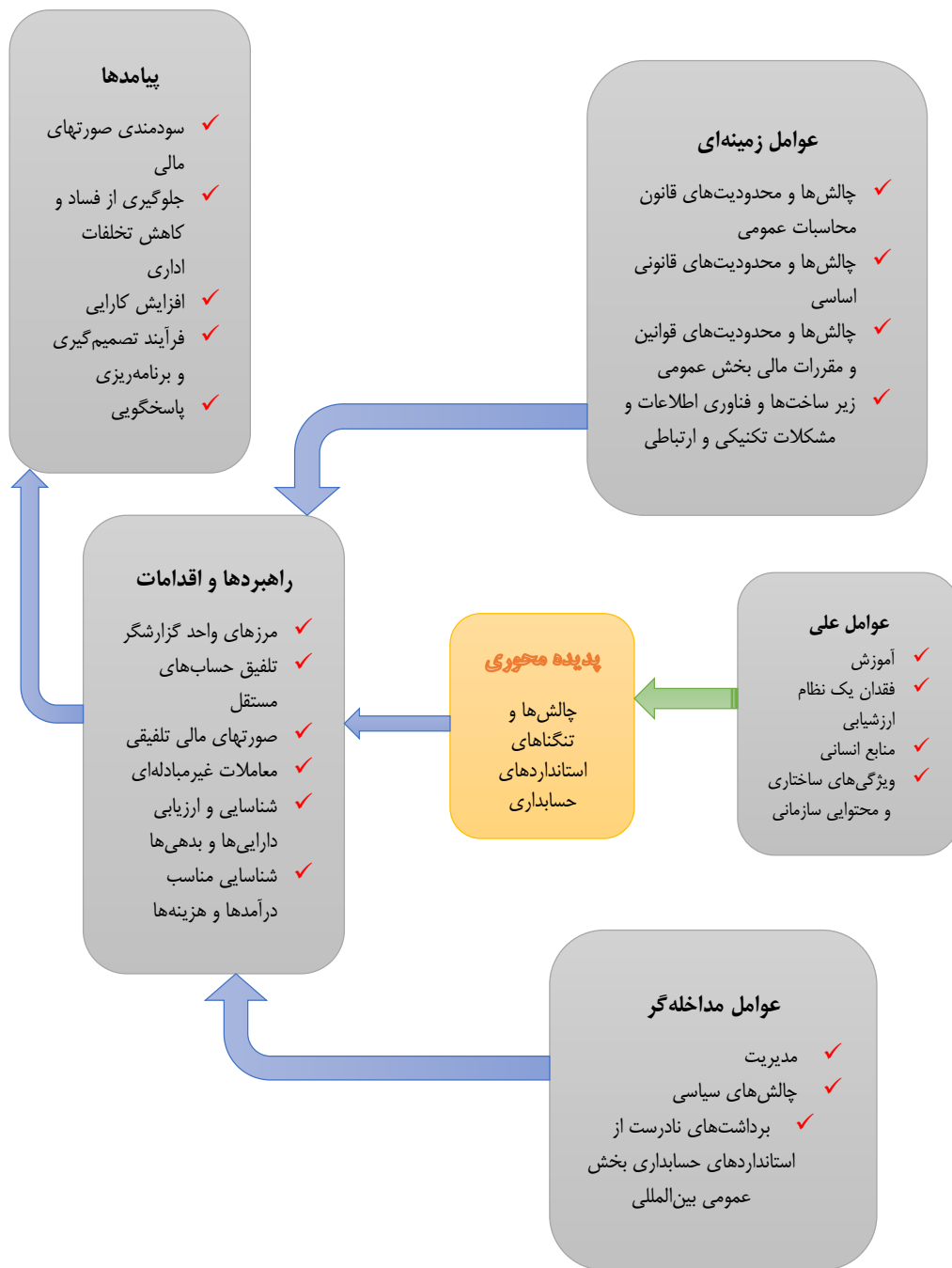
حسابداری تعهدی وجود دارد. به عنوان مثال در مورد درآمدهای مالیاتی، سؤال اصلی این است که درآمد مالیاتی در چه زمانی تحقق می‌یابد و در چه زمانی به طور قابل اتکا، قابل ارزیابی و قابل گزارش در صورتهای مالی است. در اصل زمانی که مالیات دهنده درآمد مشمول مالیات را کسب می‌کند، درآمد مالیاتی برای دولت تحقق می‌یابد؛ اما سیستم حسابداری دولت معمولاً در آمد مالیات را در این زمان ثبت نمی‌کند. حتی در مواردی که مالیات در مبداء و از حقوق مؤدی کسر می‌گردد، درآمد مالیاتی در زمان کسب درآمد حقوق مؤدی در دفاتر دولت ثبت نمی‌شود. در بیشتر درآمدهای مالیاتی از جمله شرکت‌ها فاصله زمانی قابل توجهی میان تحصیل سود توسط مؤدی و ثبت درآمد مالیاتی در دفاتر دولت مشاهده می‌گردد. یک راهکار این است که به جای ثبت در لحظه وقوع معامله مشمول مالیات، به طور دوره‌ای و در نزدیک‌ترین دوره نسبت به معامله مشمول مالیات، درآمد مالیاتی در دفاتر ثبت گردد، البته در صورتی که تخمین میزان درآمد مالیاتی از نظر آماری امکان‌پذیر و امکان وصول طلب مالیاتی به طور معقولی محتمل باشد؛ اما عملاً به علت مشکلات موجود در ارزیابی‌های قابل اتکا و ابهام در وصول مطالبات، درآمد مالیاتی تا زمان وصول در دفاتر ثبت نشده و حتی با وجود پذیرش مبنای تعهدی، عملاً مبنای نقدی در مورد درآمدهای مالیاتی استفاده می‌گردد....»

## جدول ۲. اجزای الگوی پژوهش

عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
چالش‌ها و محدودیت‌های قانونی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی	چالش‌ها و محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی	عدم انطباق تعریف درآمدهای عمومی و اختصاصی با تعاریف ارائه شده در استانداردها
		عدم انطباق تعریف هزینه با استانداردها
		عدم رعایت مراحل خرج در مصرف و به کارگیری منابع منطبق با استانداردها
		لزوم نظارت مالی بر مراحل خرج در مصرف و به کارگیری منابع
		وجود برخی مقررات قانونی خاص در مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، برای جذب و به کارگیری منابع خود
	چالش‌ها و محدودیت‌های قانونی اساسی	نبود تعریفی جامع از واحدهای بخش عمومی تابع قوانین مالی و محاسباتی
		لزوم اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در بکارگیری ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی دارایی‌ها منطبق با استانداردها
		تناخل و مغایرت برخی قوانین و مقررات جاری کشور
		رجحان محتوی بر شکل قانونی
		عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور به اندازه کافی
چالش‌ها و محدودیت‌های قانونی اساسی	به رسمیت نشناخته شدن استانداردها در قوانین	
	وجود برخی تفاوت‌ها بین قوانین مالیاتی و استانداردها مانند محاسبه استهلاک	
	قوانین موازی	
	فقدان دستگاه‌های نظارتی متعدد با نگرش‌های متفاوت	
	لزوم استقرار نظام حسابداری پهنای تمام شده و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	

عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم		
	چالش‌ها و محدودیت‌های قوانین و مقررات مالی بخش عمومی	عدم توجه کافی استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حسابداری بودجه‌ای		
		فتقدان انضباط مالی در بخش عمومی		
		شناسایی رویدادهای مالی مربوط به منابع غیربودجه‌ای مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بر اساس استانداردهای حسابداری		
		تاخیر در تصویب بودجه سالانه		
		مغایرت در بودجه و عملکرد		
فرآیندهای اداری و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی	شناسایی و ارزیابی درآمدها و هزینه‌ها	عدم گزارشگری صحیح درآمدها و هزینه‌های غیرجاری		
		لزوم تشکیل کارگروه‌هایی جهت ارزیابی درآمدهای ثابت		
		لزوم تعیین بنی‌های تمام شده پروژه‌های تمام و تکمیل نشده		
		سرفصل‌های مورد نیاز برای روش تجدید ارزیابی در طبقه‌بندی درآمدهای ثابت مشهود		
		عدم افشای سایر منابع تأمین اعتبار مانند وام و اوراق قرضه به عنوان بدهی‌های بلندمدت		
		لزوم تشکیل کارگروه‌هایی جهت ارزیابی موجودی کالا		
		طبقه‌بندی موجودی کالا بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی		
		عدم طبقه بندی درآمدها و هزینه‌ها به عملیاتی و غیرعملیاتی جهت ارزیابی عملکرد		
		عدم طبقه بندی و گروه بندی درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ		
		مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات انواع درآمدها و هزینه‌های مربوط به نهاد		
شناسایی مناسب درآمدها و هزینه‌ها	شناسایی مناسب درآمدها و هزینه‌ها	شناسایی هزینه‌های مزایای اثبات شده پاداش پایان خدمت کارکنان		
		عدم شناسایی هزینه‌های مرخصی استفاده نشده کارکنان		
		تضاد در تعریف و شناسایی هزینه‌های مانند استهلاک یا مطالبات مشکوک الوصول طبق ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی و استانداردهای تهیه‌ی		
		امکان پذیر نبودن پاسخگویی عملیاتی با توجه به قوانین فعلی		
		نقش کم رنگ گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخگویی		
		عدم پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی		
		عدم شفافیت در پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی		
		ضعف‌های پاسخگویی در بودجه		
		ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار		
		ضعف در پیشگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی		
پاسخگویی	پاسخگویی	نیود فرهنگ مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی سازمانی		
		عدم پاسخگویی سریع در بخش عمومی		
		عدم پاسخگویی اجتماعی در دستگاه‌های اجرایی		
		بی میلی شهروندان به پاسخ خواهی		
		مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی		
		مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی		
		شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی		
		کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی		
		ارتقاء کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی		
		ارتقاء کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی		
کارایی و بهره‌وری سازمانی	جلب‌گیری از فساد و کاهش تخلفات اداری	فتقدان مطالبات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش به عنوان نقشه راه در تدوین بیانیه‌ها و استانداردها		
		فتقدان نهادهای مستقل و کارادر تدوین و آموزش استاندارد		
		عدم وجود مجلات و کتب تخصصی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به اندازه کافی		
		نیود آموزش کافی در دانشگاه‌ها		
		نیود آموزش پیش از شروع کار کارکنان در دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر استانداردهای نوین حسابداری تهیه‌ی		
		نیود اساتید متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی به اندازه کافی در دانشگاه‌ها		
		عدم دسترسی آسان به اطلاعات و داده‌های دستگاه‌های اجرایی جهت پژوهش		
		فتقدان دوره‌های آموزش ضمن خدمت مستمر در حوزه حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی		
		عدم تمایل حرفه به حسابداری بخش عمومی		
		نیود زیرساخت‌ها و ابزارهای مبتنی بر حسابداری تهیه‌ی		
آموزش نیروی انسانی	آموزش	عدم یکپارچگی نرم افزارهای سیستم‌های مالی		
		مشکلات نرم‌افزاری در دستگاه‌های اجرایی برای بکارگیری استانداردهای حسابداری		
		مدرنیزه کردن گزارشگری مالی		
		مدرنیزه کردن سیستم مالیاتی		
		سیستم شفاف سازی متمرکز سایر درآمدهای دولت		
		عدم برخورداری از سیستم‌های هوشمند شناسایی درآمدهای دولت		
		عدم تعامل سایر سیستم‌ها با سیستم مبتنی حسابداری تهیه‌ی		
		فتقدان یک نظام ارزشیابی		
		زیر ساخت‌ها و فناوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی	زیر ساخت‌ها و فناوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی	نیود زیرساخت‌ها و ابزارهای مبتنی بر حسابداری تهیه‌ی
				عدم یکپارچگی نرم افزارهای سیستم‌های مالی
مشکلات نرم‌افزاری در دستگاه‌های اجرایی برای بکارگیری استانداردهای حسابداری				
مدرنیزه کردن گزارشگری مالی				
مدرنیزه کردن سیستم مالیاتی				
سیستم شفاف سازی متمرکز سایر درآمدهای دولت				
عدم برخورداری از سیستم‌های هوشمند شناسایی درآمدهای دولت				
عدم تعامل سایر سیستم‌ها با سیستم مبتنی حسابداری تهیه‌ی				
فتقدان یک نظام ارزشیابی				
فتقدان یک نظام ارزشیابی				

عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
صورتهای مالی تلفیقی در دولت	مرزهای واحد گزارشگر	عدم وجود یک مرجع ارزش گذاری
		شفافیت در ارزیابی ارزش گذاری
		قتل‌انگیزی برای تعیین ارزش منصفانه
		ارزیابان مستقل
		نبود تعریفی روشن از واحد گزارشگر
		قتل‌انگیزی معیاری اصلی تلفیق
	تلفیق حسابهای مستقل	چه واحدهایی باید تلفیق شوند
		عدم تعریفی واحد از کنترل در بخش عمومی
		تعیین معیار شمول هر واحد در تلفیق
		لزوم چیدمانی حسابهای مستقل
		لزوم استفاده از حساب مستقل جهت چیدمانی
		اهداف ارائه کنندگان
صورتهای مالی تلفیقی	معاملات غیرمادامی	صورتهای مالی جداگانه ای برای هر حساب مستقل
		لزوم تهیه یک مجموعه از صورتهای مالی تلفیقی
		نوگانگی در گزارشهای مالی شرکتهای دولتی عملاً بحث تلفیق را غیرممکن ساخته
		عدم شناسایی و گزارش درست درآمدهای غیرمادامی
		قابلیت گزارش در صورتهای مالی
		قابلیت اتکا و ارزیابی
	منابع انسانی	ثبت درآمد مالیاتی به طور دوره ای و در نزدیکترین دوره نسبت به معامله مشمول مالیات
		زمان تحقق درآمد مالیاتی
		ایهام در وصول مطالبات
		علیرغم پذیرش مبنای تعهدی، عملاً مبنای نقدی در مورد درآمدهای مالیاتی معاملات غیرمادامی استفاده می‌گردد
		عدم توجه به آموزش نیروی انسانی
		عدم به کارگیری نیروی انسانی متخصص
چالش‌ها و محدودیت‌های منابع انسانی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی	چالش‌های سیاسی	عدم تعهد و اعتقاد کارکنان به برنامه ریزی
		عدم اعتقاد کارکنان به حسابداری تعهدی
		عدم انطباق بین تعداد نیروی انسانی و حجم فعالیت‌های دستگاههای اجرایی
		نبودن تجربه و عدم آشنایی کارکنان با در رابطه با پیاده‌سازی استانداردها
		ترجیح منافع مدیران برای کسب رضایت مقامات مافوق در اجرای پروژها
		فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژها
	ویژگیهای ساختاری و محتوایی سازمانی دستگاههای اجرایی	ایجاد تعهدات مزاد بر اعتبار برای کسب منافع سیاسی
		متمرکز بودن اداره مالی و عملیاتی زیر مجموعه‌های دستگاههای اجرایی
		نبود تفکر سیستمی
		عدم اصلاح فرآیندهای کاری بعد از پیاده سازی استانداردهای حسابداری
		عدم تخصیص منابع کافی برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری
		عدم آمادگی بخش عمومی در برابر تغییر شرایط جاری
برداشت‌های نادرست از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی	چالش‌های سیاسی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی	وجود ساختار سازمانی نامناسب برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری
		نگاه بسته و نگرش منفی به استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی
		عدم تسلط کامل بر استانداردهای بین‌المللی
		عدم استفاده از خدمات موسسه‌های حسابرسی بین‌المللی
		ارتباطات کم در حوزه حسابداری بخش عمومی بین‌المللی مخصوصاً کشورهای پیشرو
		عدم دسترسی عمومی به گزارش‌های مالی
	سودمندی صورتهای مالی	شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی برای استفاده کنندگان
		کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم بودن اطلاعات مالی
		ضعفهای اساسی در نظام گزارشگری مالی دستگاههای اجرایی
		ایهام در بحث استقلال حسابرسان
		یکسان نبودن مبنای حسابداری بودجه و حسابرسی صورتهای مالی در برخی موارد
		عدم ارائه به موقع گزارش‌های مالی
موقع مدیریتی	مدیریت	عدم آشنایی مدیران دستگاههای اجرایی با استانداردها
		آستانه تحمل پایین مدیران در مقابل مسوولیت پاسخگویی
		عدم آشنایی مدیران با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی
		تصمیم‌گیری مطلق مدیران عالی در تقسیم اعتبارات و منابع



شکل ۱. الگوی رفع چالش‌ها و تنگناهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

### برازش روایی پژوهش

به منظور حصول اطمینان از روایی پژوهش یا به عبارتی دقیق بودن یافته‌ها از منظر پژوهشگر، مشارکت‌کنندگان و خوانندگان گزارش پژوهش، اقدامات زیر انجام شده است.

تطبیق توسط اعضا؛ مشارکت‌کنندگان گزارش نهایی پژوهش، فرایند تحلیل و مقوله‌های به دست آمده را بازبینی و نظر خود را در ارتباط با آنها ابراز کردند. بررسی همکار: ۱۰ تن از استادان مدرس دوره دکتری تخصصی حسابداری به بررسی یافته‌ها و اظهارنظر درباره آنها پرداختند.

مشارکتی بودن پژوهش: به طور همزمان از مشارکت کنندگان در تحلیل و تفسیر داده‌ها کمک گرفته شد.

### نتیجه‌گیری و بحث

هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی رفع چالش‌ها و تنگنایهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد است. براساس یافته‌های پژوهش برای رفع چالش‌ها و تنگنایهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید، نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردها، نسبت به رفع چالش‌ها و تنگنایهای قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجود با الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی و وضع قوانین جدید، اقدامات لازم را انجام دهند؛ زیرا در غیاب قوانین و مقررات شفاف و سازگار، پیاده‌سازی با چالش روبه‌رو می‌شود. در بخش عمومی تعدد زیاد قوانین و مقررات حاکم بر نظام حسابداری دستگاه‌های اجرایی، از جمله مقررات قانون اساسی، مقررات قانون محاسبات عمومی کشور، قوانین و مقررات خاص برخی نهادهای بخش عمومی و دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع اجرای قوانین و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، موجب این ضرورت شده است. عامل دیگر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی چالش‌ها و تنگنایهای فرآیندهای اداری و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی است. مقوله‌های مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی، شناسایی و ارزیابی کلیه دارایی‌ها و بدهی‌های غیرجاری موجود و شناسایی و ارزیابی مناسب کلیه درآمدها و هزینه‌ها، جزء فرایندهای عملیاتی و اداری نهادهای متولی پیاده‌سازی بوده که از اهمیت بالایی برخوردار است. بر مبنای نتایج پاسخگویی سومین عامل اثرگذار بر رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی است و مقوله‌هایی مانند امکان پذیر نبودن پاسخگویی عملیاتی با توجه به قوانین فعلی، نقش کم‌رنگ گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخگویی، عدم پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، عدم شفافیت در پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، ضعف‌های پاسخگویی در بودجه، ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار، ضعف در

پیشگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی، نبود فرهنگ مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی سازمانی، عدم پاسخگویی سریع در بخش عمومی، عدم پاسخگویی اجتماعی در دستگاه‌های اجرایی، بی میلی شهروندان به پاسخ خواهی از اهمیت بالایی در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استاندارد برخوردار هستند. چالش‌ها و موانع افزایش کارایی و بهره‌وری سازمانی عامل دیگری است. مبارزه با فساد اداری مدیران و کارمندان در دستگاه‌های اجرایی، شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی، کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی و ارتقاء کارایی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی، جزء مفاهیم افزایش بهره‌وری سازمانی است که از اهمیت بالایی در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استاندارد برخوردار است. آموزش نیروی انسانی در نهادهای بخش عمومی کشور بر مبنای نظریه داده بنیان پنجم عامل اثرگذار رفع چالش‌ها و تنگنایهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. بر مبنای نتایج، در راستای رفع موانع آموزشی توجه به مفاهیمی مانند فقدان مطالعات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش به عنوان نقشه راه در تدوین بیانیه‌ها و استانداردها، فقدان نهادهای مستقل و کارا در تدوین و آموزش استاندارد، عدم وجود مجلات و کتب تخصصی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به اندازه کافی، نبود آموزش کافی در دانشگاه‌ها، نبود آموزش پیش از شروع کار کارکنان در دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر استانداردهای نوین حسابداری تعهدی، نبود اساتید متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی به اندازه کافی در دانشگاه‌ها، عدم دسترسی آسان به اطلاعات و داده‌های دستگاه‌های اجرایی برای پژوهش لازم و ضروری است و این امر جز با حمایت مراکز آموزش عالی، مجامع حرفه‌ای و نهادهای بخش عمومی محقق نخواهد شد. عامل دیگر در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی چالش‌ها سازمانی است. چالش‌ها سازمانی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی که مربوط به زیر ساخت‌ها و فناوری، ایجاد یک نظام ارزشیابی کارا و ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی

حسابرس، یکسان نبودن مبنای حسابداری بودجه و حسابرسی صورتهای مالی در برخی موارد به عنوان مفاهیم موانع و چالش‌های تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بیان شده است. مقوله نهایی و عامل مؤثر و مهم در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردها موانع مدیریتی است. مفاهیم عدم آشنایی مدیران دستگاه‌های اجرایی با استانداردها، آستانه تحمل پایین مدیران در مقابل مسولیت پاسخگویی، عدم آشنایی مدیران با اهداف نظام حسابداری بخش عمومی، تصمیم‌گیری مطلق مدیران عالی در تقسیم اعتبارات و منابع در رفع موانع مدیریتی اثرگذار بوده است و باید از شرایط مساعد برخوردار باشند. یافته‌های پژوهش با نتایج پژوهش‌هایی مانند باباجانی (۱۳۸۶)؛ لطفی (۱۳۹۳)؛ حسنی (۱۳۹۵)؛ جانی و همکاران (۱۴۰۰) در ایران همسو است.

با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان داد عوامل قانونی از موانع اثرگذار در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، پیشنهاد می‌شود متولیان پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی، با تعیین گروه حرفه‌ای و توانمند از ناظران، نسبت به بررسی و ارزیابی وضعیت موجود (عملکرد) شاخص‌های پیاده‌سازی براساس یافته‌های این پژوهش، در تمام نهاد‌های بخش عمومی کشور اقدام و موانع قانونی را رفع کنند. بر اساس نتایج پژوهش به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌شود با توجه به آنکه در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض هستند و از جمله آنها می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات اشاره کرد که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سامانه حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) است در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد و با توجه به نظرات مختلف پیشنهاد می‌شود با بررسی حقوقی و تصویب قوانین لازم، اینگونه موانع برای استقرار حسابداری تعهدی برداشته شود. برای تحقق

نهاد‌های متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، در پیاده‌سازی اثرگذار بوده است و باید از شرایط مساعد برخوردار باشد. چالش‌ها و محدودیت‌های منابع انسانی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل مفاهیمی مانند عدم توجه به آموزش نیروی انسانی، عدم به کارگیری نیروی انسانی متخصص، عدم تعهد و اعتقاد کارکنان به برنامه ریزی، عدم اعتقاد کارکنان به حسابداری تعهدی، عدم انطباق بین تعداد نیروی انسانی و حجم فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، نبودن تجربه و عدم آشنایی کارکنان با در رابطه با پیاده‌سازی استانداردها است. ترجیح منافع مدیران برای کسب رضایت مقامات مافوق در اجرای پروژه‌ها، فشارهای سیاسی در اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها، ایجاد تعهدات مازاد بر اعتبار برای کسب منافع سیاسی از مفاهیم کلیدی مؤثر در رفع چالش‌های سیاسی در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. چالش‌های راهبردی سازمانی دستگاه‌های اجرایی در اجرای استانداردهای حسابداری مربوط به ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهاد‌های متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، متمرکز بودن اداره مالی و عملیاتی زیر مجموعه‌های دستگاه‌های اجرایی، نبود تفکر سیستمی، عدم اصلاح فرآیندهای کاری بعد از پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، عدم تخصیص منابع کافی و عدم آمادگی بخش عمومی در برابر تغییر شرایط جاری است، در پیاده‌سازی اثرگذار بوده است و باید از شرایط مساعد برخوردار باشد. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهاد‌های بخش عمومی کشور باید با استانداردهای بین‌المللی همسویی باشد. همسویی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی شرایط و محیط فعالیت نهاد‌های بخش عمومی عامل دیگری است که در این پژوهش بر مبنای نظریه داده بنیاد به عنوان چالش تعیین شده و از اهمیت بالایی برخوردار است. عدم دسترسی عمومی به گزارش‌های مالی، شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان، کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم بودن اطلاعات مالی، ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی، ابهام در بحث استقلال

ارائه شده در بخش عمومی، پیشنهاد می‌شود پژوهشی تحت عنوان سطح کیفی اطلاعات در بخش عمومی پس از استقرار حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام شود. برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود که موانع پیاده‌سازی به تفکیک در صنایع بیمه، بانکها و سایر شرکت‌های بورسی بررسی شود. برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که به بررسی و شناخت نارسائی‌های موجود در نظام حسابداری تعهدی و آثار آن بر ناکارآمدی حسابرسی بخش عمومی پرداخته شود.

مسئولیت پاسخگویی و برون رفت از این وضعیت نامناسب، تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم کردن مسئولان دستگاه‌های اجرائی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی برای دسترسی عموم به منظور تأمین حقوق شهروندان پیشنهاد می‌شود. با توجه به اهمیت موضوع به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود برای دستیابی به نتایج بیشتر به بررسی سایر روش‌ها پرداخته و از روش‌هایی مانند تاپسیس برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده کنند. در راستای ارتقای سطح کیفی اطلاعات



## References

- Adhikari, P; Kuruppu, C; Ouda, H; Grossi, G; & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: Evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 8(2), 21-44.
- Babajani, J. (2009). Accounting and accountability in the public sector. (Collection of articles), Tehran: Termeh Publications. (In Persian)
- Babajani, J. (2000). The Role and Responsibility of Accountability in the Theoretical Framework of Public Accounting, *Auditor Bimonthly*, 2 (7), 26-34. (In Persian).
- Chen, C.T; (2000). Extensions of the TOPSIS for group decision-making under fuzzy environment. *Fuzzy Sets and Systems*, 114, 1-9.
- Esmaelikia, G; & Mollanazari, M. (2016). Necessity of changes in the Financial and Operational Accountability System of Public Universities and Identification of its Dimensions from the Experts and Academics View. *Empirical Research in Accounting*, 6(1), 53-80. (In Persian).
- Falahi, M. (2015). Executive Challenges of Public Sector Accounting with an accrual approach in executive bodies, public sector accounting standards, past experiences, the way forward. (In Persian).
- Jani, M; Pifeh, A; Faghani, M; & Dehqan, M. H (1400). Financial supervision of the accountants of the country's executive bodies and the optimal implementation of the accounting system of the public sector: a review of related challenges. *Public sector accounting and budgeting*, 2(4), 1-23. (In Persian).
- Hassan, M. M. (2013). Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. Paper Presented at the seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in accounting conference- APIRA Kobe.
- Hyndman, N; & Connolly, C. (2012). Accrual accounting in the public sector: A road not always taken, *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- Kurdistan, Gh; Rahimian, N; Shahrabi, Sh. (2016). Identify barriers to transition to accrual accounting in the public sector (based on studies by the International Public Sector Accounting Standards Board). *Auditing Knowledge*, 16 (65), 47-76. (In Persian).
- Mahdavi, Gh. H. (1379). Public Accountability and Accounting System in Iran, *Auditor Bimonthly*, 2 (7), 38-43. (In Persian).
- Mohammadzadeh Saleteh, H; Faraji, H. (2016). Investigating the Stimuli and Barriers to Government Accounting Changes in the Public Sector Financial Reporting System of Iran. *Journal of Public Accounting*, 3 (1), 37-48. (In Persian).
- Naroui, A. R; Momeni, A; & GORD, A. (2020). Developing and Evaluating the Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector (Case study: Managers and Accountants of Executive Bodies). *Journal of Governmental Accounting*, 6(2), 47-60. (In Persian).
- Ouda, H. (2003). Accrual accounting in the government sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52-73.
- Oslob, A, Pak Maram, A. (2015). The role of accrual accounting in the quality of decision making of financial managers (Case study: University of Medical Sciences of West Azerbaijan Province). *Journal of healthcare management*, 6(2), 73-79. (In Persian).
- Phetphairin, U & Judy, O. (2012). Thai public universities: modernization of accounting

- practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 25-41.
- Rahimian, N. (2008). General audit and its types. *Journal of Auditing Knowledge*, 27, 16-4. (In Persian).
- Rezaei, M. (2017). Investigating the obstacles to the development of public sector accounting in Iran from the perspective of academics. *Accounting and Auditing Research*, 10 (38), 81-94. (In Persian).
- Rhys, A. & Steven, W. (2016). New Public Management and Citizens' Perceptions of Local Service Efficiency, Responsiveness, Equity and Effectiveness. Working paper.
- Saber, M. (2008). Investigating Barriers to Accrual Accounting Reporting in the Iranian Public Sector. Master Thesis, Tarbiat Modares University. (In Persian).
- Samuel, T. M. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 108-119.
- Sing, R. (2005). Accrual accounting in the public sector a case study of local government councils in Fiji. The fourth accounting history international conference, Braga, Portugal.
- Stivala, A. D; Koskinen, J. H; Rolls, D. A; Wang, P; & Robins, G. L. (2016). Snowball sampling for estimating exponential random graph models for large networks. *Social Networks*, 47, 167-188.
- Thomas, H. B. (2007). Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability? *The Innovation Journal. The Public Sector Innovation Journal*, 12(3), 9-14.
- Todor, a. (2005). Cash versus accrual accounting in public sector, FEE Public, studio Economical, 43-45.
- Wynne, A. (2003). Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts? Paper for a conference on public law and the modernizing state in operas Portugal, 3-6.