**حسابداری و حسابرسی دولتی  
  
خاستگاه اصلاحات بودجه‌ریزی**

**گفتگو با: دکتر بتول زارعی**

خانم دکتر بتول زارعی دانش‌آموخته کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی است. ایشان از سال 1380 در زمینه ‌پژوهش و آموزش در مباحث مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری بخش عمومی و دولتی فعالیت داشته‌اند و عضو کمیته فرعی و دائمی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین عضو کمیته کارشناسی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سازمان حسابرسی می‌باشند.  
  
  
  
**حسابرس  
در ابتدای گفتگویمان باید از همکاری پایدار شما با مجله حسابرس، به‌ویژه در این شماره، سپاسگزاری کنیم. با توجه به پژوهشهای گسترده شما در زمینه حسابداری دولتی چنانچه موافق هستید پیشنهاد داریم تعریفی از سیستم مدیریت مالی دولتی و تحولات آن برای مخاطبان مجله ارائه بفرمایید**.  
**زارعی**  
با یک نگاه سیستمی می‌توان مدیریت مالی دولت را شامل سه سیستم بودجه‌ریزی، حسابداری و حسابرسی دانست، که بایستی در جهت هدف اصلی دولت، که ارائه خدمات با کمیت و کیفیت مناسب است، عمل کند.   
به‌طور منطقی، بودجه‌ریزی به‌عنوان ابزار برنامه‌ریزی دولت، بایستی کمیت و کیفیت خدمات دولت (خروجی ونتایج) را، برنامه‌ریزی و منابع مالی و فیزیکی (ورودیها) مورد نظر اجرای این برنامه‌ها را تعیین کند.   
از طرف دیگر حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، بایستی توانایی ارائه اطلاعات شفاف، جامع، صحیح، قابل اتکا و مرتبط با کمیت و کیفیت خدمات ارائه‌شده را، به همراه تمامی منابع مصرف‌شده (نه‌تنها وجه نقد، بلکه تعهدات ایجادشده و دارائیهای فیزیکی مورد استفاده) دارا بوده و همچنین به‌عنوان یک ابزار کنترل بودجه، توانایی کنترل مصرف منابع در جهت اهداف مورد نظر در بودجه مصوب را داشته باشد. در واقع اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری و ایفای وظیفه پاسخگویی را فراهم نماید.   
همچنین، نظام حسابرسی دولت نیز بایستی بتواند، صادقانه بودن اطلاعات حسابداری مبنی بر درست مصرف شدن منابع طبق بودجه، قوانین، نظارتها و الزمات قراردادی (حسابرسی رعایت) و در جهت اهداف سازمان (حسابرسی عملکرد) را بررسی و گزارش نماید.  
ولیکن نظامهای سنتی بودجه‌ریزی به جای تمرکز بر این هدف و نتایج حاصل از برنامه‌های دولت، عمدتاً بر تخصیص منابع و کنترل«ورودی»ها متمرکز بوده‌اند و عملکرد واحدهای مصرف‌کننده بودجه و نتایج عملی حاصله از تخصیص بودجه را مد نظر نداشته‌اند. نظام حسابداری دولتی سنتی نیز به‌عنوان ابزار کنترل چنین بودجه‌ای، به‌جای تمرکز بر خروجیها و نتایج حاصل از مصرف منابع، تنها بر ورود و خروج وجه نقد و رعایت بودجه و قوانین تمرکز داشته است. هدف محوری نظام حسابرسی دولتی نیز محدود به رسیدگی در رابطه با میزان و محل مصرف منابع نقدی و رعایت بودجه وقوانین (حسابرسی رعایت مالی) بوده است.  
در دهه‌های اخیر، پارادایمهای جدید در مدیریت مالی دولت، منجر به تحولات بنیادین در مفاهیم بودجه‌ریزی شده است که نهایتا منجر به ظهور نظامهای خروجی‌محور، از جمله بودجه‌ریزی عملیاتی، گردیده است. هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، برقراری ارتباطی هر چه مستقیم‌تر بین تخصیص منابع با عملکرد منتج از آن می‌باشد.   
لذا طی سالهای اخیر تلاشهای گسترده‌ای برای یکپارچه‌سازی فرایند بودجه‌ریزی با سایر فرایندهای مدیریتی، ملزم ساختن سازمان‌های دولتی به اندازه‌گیری عملکرد و ارزیابی نتایج عملیات خود، استقرار رویه‌ها و روش‌های جدید برای پاسخگو نمودن مدیران در قبال عملکرد سازمان‌شان و ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی و سیستم‌های گزارش‌دهی، که قادر به اعمال این پاسخگویی باشند، صورت گرفته است. حتی تعدادی از کشورها سعی کرده‌اند، قرارداد‌های رسمی را برای بهبود عملکرد در سازمانهای دولتی به‌کار بگیرند (به‌عنوان نمونه در نیوزلند قرارداد خرید خروجیها یا ستانده‌های یک سازمان مابین وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های دولتی منعقد می‌شود، یا در انگلستان، که توافقنامه‌هایی بین یک وزیر و یک دستگاه اجرایی در خصوص تحویل ستانده‌ای معین در طی دوره مورد تصدی، منعقد می‌شود). بدین طریق تلاش می‌شود تا یک رابطه مستقیم بین بودجه تخصیص‌یافته و عملکرد دستگاه برقرار شود. البته استفاده از شاخص‌های عملکرد در ارزیابی تمامی جوانب عملکرد دستگاه‌های دولتی ممکن نبوده و با محدودیت‌هایی روبه‌رو بوده است.   
در مدیریت نوین دولتی، از نظام حسابداری دولتی انتظار می‌رود، اجرای این بودجه‌ریزی خروجی‌محور را کنترل نموده و اطلاعات مورد نیاز جهت ارزیابی عملکرد دولت را فراهم نماید. جهت ارزیابی عملکرد واحدهای دریافت‌کننده بودجه، لازم است اطلاعات مرتبط با هزینه‌های واقعی ارائه خدمات به‌عنوان ورودیهای عملیات شناسایی و میان این ورودیها با خروجیهای مورد انتظار یک رابطه علّی برقرار گردد. و به عبارتی، مدیر دولتی باید بتواند نشان دهد، چه میزان در ارائه خدمات مورد نظر خود موفق بوده است و برای خدمات ارائه‌شده خود، چه مقدار هزینه کرده است. این هزینه‌ها می‌تواند شامل وجوه نقد پرداخت‌شده، تعهدات پرداخت‌نشده و استهلاک داراییهای دولتی نیز باشد. بنابراین جهت اجرای یک نظام مدیریت دولتی بر مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی خروجی‌محور، یک نظام حسابداری تعهدمحور با رویکرد اندازه‌گیری مناسب به همراه یک نظام هزینه‌یابی، جهت اندازه‌گیری هزینه‌های کامل ارائه خدمات و ردیابی ارتباط آنها با خروجیها و نتایج مورد انتظار، طبق روابط علّی مناسب می‌باشد. البته در چنین نظامی ارائه اطلاعات غیرمالی نیز در کنار صورتهای مالی ضروری است، چرا که بسیاری از نتایج مورد انتظار قابل اندازه‌گیری و شناسایی در صورتهای مالی نمی‌باشند.  
نظام حسابرسی به‌عنوان عنصر سوم مدیریت مالی دولت نیز در فراگرد این تحولات نیازمند اصلاحات بنیادین است. حسابرسی دولتی باید از تمرکز بر چگونگی ورود و خروج وجه نقد (حسابرسی مالی و ورودی‌محور) فراتر رفته و ارزیابی عملکرد مدیران دولتی (حسابرسی عملکرد و خروجی‌محور) و اینکه آیا در قبال مصرف منابع کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی بوده‌اند یا خیر، متمرکز گردد.  
جمیع این تحولات طی دهه‌های اخیر در نظام مدیریت مالی دولت، که با تحولات بودجه‌ای و ظهور مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی شروع شد، منجر به طرح مباحث مرتبط با اصلاح نظامهای حسابداری و حسابرسی دولتی گردید. حسابداری دولتی ایران نیز تحت تاثیر اصلاحات بودجه‌ای قرار گرفته است. تغییر در نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی از اوایل دهه هشتاد شمسی در ایران مطرح و با ورود به برنامه توسعه چهارم و تصویب قانون مدیریت خدمات کشوری، قانونی گردید، درحالی که همچنان این قوانین در کشور معوق مانده است، چرا که چنین تغییری الزاماتی دارد و زیر ساخت‌هایی می‌طلبد که یکی از مهمترین آنها نظام حسابداری مناسب است. در پاسخ به این نیازها اصلاحات در نظام مالی در برنامه کاری مسئولین و مدیران مالی کشور قرار گرفت، و تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با مشارکت دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی در مرداد ماه 1388 دلیلی بر این مدعا است. همانطور که در مقدمه پیش‌نویس بخش اول مفاهیم نظری حسابداری بخش عمومی (فروردین1389) آمده است: "هدف این کمیته، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی به ویژه دولت می‌باشد."  
  
**حسابرس**  
**چه راهکاری برای اصلاحات بودجه‌ای، حسابداری و حسابرسی مناسبتر است؟**  
**زارعی**  
از الزامات مهم اصلاحات در مدیریت مالی یک کشور، فراهم کردن محیط برای اصلاحات است. طبق مطالعات صندوق بین‌المللی پول، اصلاح سازمانی آن نوعی که در اصلاح نظام بودجه و حسابداری مد نظر است، غالبا حمایت سیاسی چندانی را به‌دنبال ندارد و گروههای مردمی نیز اصراری بر این اصلاحات ندارند، چرا که تحقق منافع این اصلاحات را بسیار دور از ذهن و پر هزینه می‌دانند. در واقع تداوم اصلاحات نیازمند فشار سیاسی لازم است.   
این سازمان مولفه‌های محیط مناسب برای اصلاحات بودجه‌ای و متعاقب آن اصلاحات حسابداری را به شرح زیر عنوان می‌کند:   
1- ثبات کافی در وضعیت مالی دولت. هر چند بحران مالی می‌تواند خود محرک اصلاحات باشد، ولیکن گاه موجب پرهیز از هر گونه تغییر در وضع موجود و مقاومت در برابر اصلاحات می‌شود.   
2- وجود یک چارچوب قانونی مناسب که در عین اعمال کنترل‌های بودجه‌ای، مخاطرات حاصل از اعطای اختیارات گسترده‌تر به مدیران دولتی را کاهش دهد. در واقع به موازات این آزادی عمل بیشتر، شفافیت و پاسخگویی مدیران دولتی نیز باید قانونمند بشود.  
3- تاکید مضاعف بر شفافیت در امور مالی دولت که امروزه به‌عنوان یک پیش‌شرط مهم برای «حکمرانی خوب» و رشد اقتصادی پایدار شناخته شده و مورد تاکید قرار می‌گیرد.   
4- توانمندسازی ذی‌نفعان از جمله شهروندان، از طریق علنی نمودن معیارهای عملکرد، سطح عملکرد مورد انتظار و تشریح اقدامات مورد نیاز برای بهبود عملکرد دستگاههای اجرایی. همچنین می‌توان به مردم ابزاری مانند منشور شهروندان را معرفی کرد که با استفاده از آن بتوانند دولت را به تامین انتظارات خود وادار کنند.  
5- استفاده از شاخص‌های کیفی به‌عنوان مکمل شاخص‌های عملکرد کمی تا پیگیری و سنجش جنبه‌های کیفی عملکرد را نیز مدنظر قرار می‌دهد.  
صندوق بین‌المللی پول با جمع‌بندی تجارب کشورهای مختلف در اصلاحات بودجه‌ریزی، ارتقای ابزارهای اساسی مدیریت به‌منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به موقع را در سه حوزه اصلی ذیل ضروری می‌داند:   
الف) ارتقا و به‌روزآوری سیستم حسابداری،   
ب) کاربرد گسترده تکنولوژی اطلاعات، و   
ج) تحکیم و تقویت سیستم‌های کنترل داخلی.  
صندوق توضیح می‌دهد که یک پیش‌شرط مهم برای توسعه سیستم بودجه، تبدیل سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی است. چرا که سیستم‌های حسابداری دولتی نقدی، هر چند به لحاظ مفهومی ممکن است کامل و تمام‌عیار باشند و برای حسابداری مالی کفایت کنند، ولی به‌دلیل آنکه تاکید عمده آنها بر مطابقت دادن پرداختها با بودجه پیش‌بینی‌شده است، برای ایفای نقش مدیریتی مدیران در دستگاه‌های اجرایی دولت کافی نیستند.   
از طرفی لازم است مدیران مالی به گزارش‌های مالی و حسابداری دقیق و قابل‌فهم در کوتاهترین زمان ممکن دسترسی داشته باشند. بدین منظور، باید از سیستم‌ها و روش‌های بهبودیافته طبقه‌بندی داده‌ها و اطلاعات مالی استفاده شود تا مدیران برنامه‌ها بتوانند هزینه هر فعالیت را تعیین کرده و با ستانده آن فعالیت مقایسه کنند. اما قبل از هر اقدامی برای واگذاری مسئولیت‌های بیشتر در تخصیص منابع به دستگاه‌های اجرایی، باید اطمینان حاصل کرد که آنها دارای یک چارچوب موثر و کارامد مدیریت مالی هستند. کنترل موثر داخلی، یکی از جنبه‌های مهم این چارچوب است. البته برای کارکرد یک سیستم کنترل داخلی موثر، وجود یک سیستم اطلاعات مدیریت کارامد که بتواند گزارش‌های مفید، به‌موقع و مبتنی بر آمار و داده‌های واقعی را تولید کند، صددرصد ضروری است.   
  
**حسابرس**  
**ظاهراً چالش اصلی، پذیرش مبنای تعهدی در حسابداری و بودجه‌ریزی دولتی است؟ چرا پذیرش مبنای تعهدی این همه مورد بحث‌وگفتگو است؟**  
**زارعی**  
از مطالبی که پیشتر اشاره کردم می‌توان نتیجه گرفت که تهیه بودجه عملیاتی مستلزم اطلاعات عملکردی جامعی است که در سایه یک نظام حسابداری مناسب امکان‌پذیر است. بیشتر نهادهای بین‌المللی مانند سازمان ملل متحد، اتحادیه اروپا، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی و همچنین کشورهای زیادی از جمله بیشتر کشورهای پیشرفته‌تر عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، به‌عنوان یک راهکار، نظام حسابداری تعهدی را در بخش عمومی خود به کار گرفته‌اند. حرفه حسابداری بین‌المللی نیز سعی کرده است نظام تعهدی را تسهیل و ترویج کند. نظام آمارهای مالی دولت (GFS) نیز به‌عنوان یک نظام آماری قدرتمند بین‌المللی با تاکید بر ارقام تعهدی، گزارشگری مطابق با مبنای تعهدی را توصیه کرده است.  
اما با توجه به هزینه‌های انتقال از مبنای نقدی به تعهدی، چنین حرکتی شاید تنها در هنگام پذیرش اصلاحات گسترده‌تر مدیریتی در بخش عمومی مقرون به‌صرفه باشد. بسیاری از اهداف بودجه‌ریزی عملکرد با سیستمهای حسابداری با درجاتی کمتر از تعهدی کامل، قابل تحصیل است و در شرایط خاصی برای کشورها بهتر است که در سیستم حسابداری نقدی خود باقیمانده یا آن را ارتقا بخشند. برای کشورهایی که سیستم نقدی مناسب دارند، یک رویکرد مرحله‌ای مناسب برای انتقال به حسابداری تعهدی و مراحل موازی جهت پذیرش الزامات گزارشگری بین‌المللی موردنظر دستورالعمل آمارهای مالی دولت، راهکار عملی می‌باشد.   
به طور کلی تحقیقات انجام‌شده، نحوه انتقال به حسابداری تعهدی، به‌عنوان زمینه‌ای برای اصلاحات سیستم بودجه را، به‌شرح زیر خلاصه می‌کنند:  
اوّل: پذیرش حسابداری تعهدی باید به‌عنوان بخشی از اصلاحات گسترده‌تر در سیستم مدیریت مالی دولت دیده شود. چرا که تغییر حسابداری هدف نیست بلکه وسیله‌ای جهت پیشبرد اصلاحات سیستم بودجه است، و در نهایت این سیستم بودجه‌ای است که نیازهای حسابداری را در هر کشور تعیین می‌کند. لذا برای اثربخش‌بودن و کسب حداکثر انتفاع از حسابداری تعهدی، ضروری است که سایر ویژگی‌های سیستم مدیریت بودجه رعایت شود و در هر شرایطی حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی نیازمند تغییرات موازی در سایر بخش‌های مدیریت مخارج عمومی می‌باشد.   
دوّم: باید در نظر گرفته شود که سیستم‌های بودجه‌ای یک شبه بوجود نیامده‌اند (از سیستم‌های رعایت‌محور تا عملکردمحور) بلکه بتدریج اصلاح شده‌اند و این فرایند به‌همراه اصلاحات سیستم‌های حسابداری بوده است. لذا می‌توان یک توسعه میانمدت در سیستم‌های حسابداری انجام داد. یعنی ابتدا از حسابداری نقدی به نقدی تعدیل‌شده یا تعهدی‌تعدیل‌شده و سپس تعهدی کامل حرکت نمود. در هر حال مهم است که راه انتقال مورد بررسی قرار گیرد و کشورهایی که قصد آن را دارند، بهتر است از تجارب سایر کشورهای پیشرو استفاده کرده و طرح مناسبی برای انتقال تهیه نمایند.   
سوم: باید توجه شود که اگرچه حسابداری تعهدی جامع‌تر است ولی کامل نیست و حسابداری نقدی نیز در کنار آن جهت پاسخگویی مالی لازم است. بنابراین اطلاعات تعهدی باید به الزامات حسابداری نقدی اضافه شود، نه اینکه جایگزین آن بشود، چرا که هردوی این نظامها (نقدی و تعهدی) لازم و مفید هستند.  
چهارم: در نهایت باید توجه داشت که الزامات گزارشگری ارتقایافته‌ای مانند دستورالعمل آمارهای مالی دولت را نمی‌توان بدون اصلاحات موازی در سیستم حسابداری، که باید داده‌های اصلی را تامین کند، اجرا نمود. چرا که کیفیت و جامعیت گزارش‌های مورد نیاز نهایتاً حرکت به سمت تعهدی را الزامی می‌سازد. و در نهایت، اگر گزارش‌ها باید طی سال تهیه شوند و اگر باید برای مدیریت بودجه سودمند باشند (و صرفاً گزارش‌های آماری محسوب نشوند)، نیازمند سیستم‌های حسابداری تعهدی است.  
  
**حسابرس**  
**فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران در حال حاضر چگونه پیش می‌رود؟**  
**زارعی**  
بررسی وضعیت فعلی نظام حسابداری در کشور نشان می‌دهد که:  
1- نظام حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول اساسی قرار دارد و بررسی‌های به‌عمل آمده گویای این واقعیت است که مهمترین نهاد در شروع این اصلاحات وزارت امور اقتصادی و دارائی و سپس دیوان محاسبات (مبتنی بر ماده 128 قانون محاسبات عمومی)، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و سازمان حسابرسی می‌باشند. لذا به‌نظر می‌رسد وزارت امور اقتصادی و دارایی با توجه به ظرفیتهای قانونی، علمی و تجربی خود و مفاد ماده 128 قانون محاسبات عمومی، وظیفه تهیه نقشه عملیاتی اصلاحات حسابداری دولتی، تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نهایتا اجرای آنها را بر عهده دارد. البته تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سازمان حسابرسی با ابلاغ وزارت امور اقتصادی و دارایی در تابستان 1388 نیز تاییدکننده این روند می‌باشد.  
2- همانطور که بیان شد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور فعالیت‌هایی را برای دستیابی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی آغاز کرده است، در حالی که عملیاتی شدن بودجه با توجه به نظام حسابداری دولتی فعلی کشور مشکل است. لذا الزام به عملیاتی شدن بودجه، در واقع محرک اصلی اصلاحات پیش روی حسابداری دولتی ایران بوده و پیشنهاد می‌شود برای سروسامان دادن به نظام حسابداری و سرعت بخشیدن به ایجاد اصلاحات، قوانین و مقررات الزام‌آوری جهت اجرای این اصلاحات بنیادی به‌صورت لایحه یا طرح تصویب گردد. از طرفی الزامات سازمان‌های بین‌المللی از جمله نظام آمارهای مالی دولت منتشره توسط صندوق بین‌المللی پول دومین محرک اصلاحات است و لازم است اطلاعات مورد نیاز این نظام و همچنین اطلاعات غیرمالی مورد نیاز بودجه‌ریزی عملیاتی در دستور کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی قرار گیرد.  
4- مشاوران اصلاحات، بخصوص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و انجمن‌ها و حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای، نقش مهمی در فرایند اصلاحات دارند و ضروری است از انجمنهای حرفه‌ای وتوصیه‌های آنان در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی استفاده گردد. همچنین به‌نظر می‌رسد تشکیل انجمنهای حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی و دولتی می‌تواند بر غنای هر چه بیشتر این نظام کمک نماید.   
5- توجه به مشکلاتی که نیوزلند و استرالیا در پیاده‌سازی یکباره حسابداری تعهدی تجربه نموده‌اند (اصلاحات در یک دوره کوتاه و در کل دولت) مناسب بودن رویکرد مرحله‌ای را گوشزد می‌کند. از طرفی صندوق بین‌المللی پول نیز مناسب بودن اصلاحات مرحله‌ای، بهمراه تهیه یک نقشه عملیاتی میانمدت را تایید می‌کند. همچنین هر اقدامی برای اصلاحات حسابداری دولتی بایستی با یک برنامه میانمدت و با در نظر گرفتن پروژه‌های آزمایشی برنامه‌ریزی شود، چرا که رویکرد یکباره نمی‌تواند اثربخش باشد. بنابراین به‌نظر می‌رسد استراتژی ترکیبی دستوری-مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی مناسب‌ترین استراتژی جهت اصلاحات حسابداری دولتی ‌باشد.  
6- تحقیقات نشان می‌دهد رویکرد پاسخگومحور در کنار رویکرد مدیریت‌محور برای اصلاحات حسابداری دولتی مناسب می‌باشد. بنابراین در تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی باید هر دو رویکرد، که به معنای ارتقای رویه‌های گزارشگری داخلی و خارجی در کنار هم می‌باشند، مورد توجه قرار گیرند. و ضروری است، استفاده از هر دو عوامل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت‌‌ها و قابلیت‌های کارکنان) و سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روش‌ها) که به ترتیب جهت رویکرد پاسخگومحور و مدیریت‌محور مناسب می‌باشند، مدنظر سیاست‌گذاران اصلاحات قرار گیرند.   
7- بافت سیاسی و اجتماعی نقش مهمی در تصمیم‌گیری، زمانبندی، جهت‌گیری و محتوای اصلاحات حسابداری دولتی در کشورهای تحت مطالعه داشته است. در واقع فرایند اصلاحات و نوآوری نتیجه مشارکت مجموعه‌ای از عوامل بافتی (مانند فرهنگ)، عوامل رفتاری (مانند تمایل به تغییر)، عوامل محتوایی (مانند چالشهای خاص حسابداری) و عوامل ظرفیتی (مانند فناوری اطلاعات) می‌باشد، و یک تحول خیلی بزرگ فنی، فرهنگی و سازمانی محسوب می‌گردد که پذیرش موفقیت‌آمیز آن، نیازمند ارائه یک طرح و نقشه روشن از همان ابتدا می‌باشد. لذا سیاست‌گذاران قبل از هرگونه اقدامی برای اصلاحات در حسابداری دولتی، بایستی با پروژه‌های تحقیقاتی جامع و مفصل، به روشنی عوامل محیطی موثر بر اصلاحات را ارزیابی نموده و تمهیدات لازم را جهت مدیریت این عوامل در نظر بگیرند.  
8- از عوامل مهم در فرایند اصلاحات همراهی گروه ذینفعان می‌باشد. نظریه‌های موجود از جمله تئوری اقتصاد اطلاعات، نشان می‌دهد مردم در مقام یک شهروند علاقه‌ای به پیگیری اطلاعات حسابداری دولتی ندارند. ولی این بی‌علاقگی، نیازمندی شهروندان به این اطلاعات را منتفی نمی‌سازد. بلکه در جوامع دموکراتیک این نیازمندی به نمایندگان مردم در مجلس، نهادهای نظارتی و رسانه‌های خبری منتقل شده است. لذا پیشنهاد می‌گردد در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به تمامی گروههای ذینفع و مردم و نیازهای اطلاعاتی بالقوه آنان توجه کافی بشود.  
9- از مهم‌ترین شاخص‌های محیط سازمانی، فرهنگ سازمانی و مقاومت در برابر تغییر می‌باشد که طبق مطالعات انجام‌شده از جمله در کشور سوئد، به‌عنوان یک عامل منفی منجر به پرهزینه و زمانبر شدن فرایند آتی اصلاحات حسابداری دولتی خواهد شد. همچنین شاخص مهم دیگر از زیرگروه محیط سازمانی، که آن هم تاثیر منفی بر اصلاحات خواهد داشت، گرایش نداشتن مدیران دولتی و سیاستمداران به مفاهیم حسابداری تعهدی و آشنا نبودن کارکنان واحدهای حسابداری و بودجه در دستگاههای دولتی، با این مفاهیم است که می‌توانند موانع جدی بر سر راه اصلاحات ایجاد نمایند. و همچنین بودجه برنامه‌ای نقدی به‌علت ایجاد وضعیتی که منجر به تهیه گزارشهای دوگانه (تعهدی و نقدی) می‌شود منجر به خستگی و دلسردی کارکنان مالی شده و هزینه زیادی را بر اصلاحات تحمیل می‌نماید. لذا ضروری است اقدامات لازم جهت رفع این موانع اجرایی برنامه‌ریزی گردد و استانداردهای مناسب برای تهیه گزارشهای نقدی مورد نیاز برای نمایش میزان رعایت بودجه، تدوین گردد.  
  
**حسابرس**  
**از توضیحات دقیق و پرمحتوای شما سپاسگزاریم.**