



Designing Mechanisms to Overcome Obstacles in Implementing Public Sector Accounting Standards

Sedigheh Azizi 

Assistant Prof., Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. E-mail: s_azizi23@yahoo.com

Abstract

Objective: In the public sector, accounting systems play a crucial role in serving as a means and tool for representation, coordination, and organization, primarily to ensure accountability. Furthermore, financial and accounting reforms transform and implement public policies and reshape the working of public administration. In recent years, many countries have made important efforts to reform and modernize public sector accounting systems, with a trend towards accrual accounting. So, the main purpose of this study is to design obstacle-removal mechanisms for implementing public sector accounting standards by the Grounded Theory.

Methods: The required data were collected using two techniques, i.e. unstructured interviews and document analysis. In an attempt to provide an amiable interview environment, tape recording was avoided and notes were taken of significant issues. Interviews were conducted through 25 sessions with Iranian senior managers and academics, in 2020 and 2021. Altogether, we were able to conduct 25 interviews during our visits. Each interview lasted between one and two hours. The interviews encompassed a diverse range of participants, including executive managers, senior and junior government accountants from the Supreme Audit Court of Iran, university professors specializing in auditing, and representatives/members of professional accounting institutions such as the Iranian Association of Certified Public Accountants.

Results: The findings revealed several obstacles that hinder the complete adoption of public sector accounting standards in Iran. These challenges encompass issues such as training in universities; creating an evaluation system; governments' unwillingness in terms of political will towards full public sector accounting standards implementation; misperceptions of international standards; management attitude; readiness for change; human resources; statutory adjustment; inadequate funding; organizational characteristics of the reporting unit; infrastructures and technology; preventing corruption and reducing administrative violations; increasing efficiency; accepting financial statements in the international system.

Conclusion: In this study, we have utilized the concepts of extended new-institutional theory to investigate the significant obstacles associated with the implementation of public sector accruals in Iran. The findings of this study have revealed a notable resistance towards the implementation of reforms, particularly accrual accounting reforms, at lower levels within the administrative hierarchy of the public sector in Iran. In this respect, the study underpins the view that accrual accounting reforms should be part of a broader public sector reform, and it is crucial to ensure that countries fulfill certain prerequisites before transitioning towards accrual accounting.

Keywords: Accounting standards, Public sector, Grounded theory

Citation: Azizi, Sedigheh (2023). Designing Mechanisms to Overcome Obstacles in Implementing Public Sector Accounting Standards. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 28-54. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2023, Vol. 30, No.1, pp. 28-54

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.333747.1008616>

Article Type: Research Paper

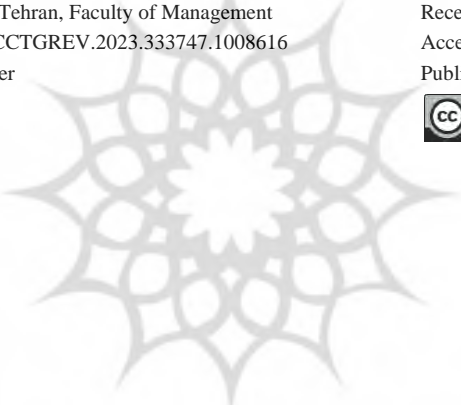
© Authors

Received: November 10, 2021

Received in revised form: February 12, 2023

Accepted: February 15, 2023

Published online: June 21, 2023



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی

صدیقه عزیزی

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران، رایانامه: s_azizi23@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف اصلی این پژوهش طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد است.

روش: این پژوهش در چارچوب رویکرد کیفی و با به‌کارگیری نظریه داده‌بنیاد صورت گرفته است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته است. به‌منظور گردآوری اطلاعات، با به‌کارگیری روش نمونه‌گیری هدفمند با ۲۵ نفر از مدیران عالی رتبه و استادان دانشگاه‌ها مصاحبه انجام شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت و بر اساس آن، مدل کیفی پژوهش طراحی شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش حاضر، به استخراج بیش از ۷۶ مفهوم و بیش از ۲۷ مقوله و ۱۱ عامل منجر شد که در قالب مدل پارادایمی، بدین شکل دسته‌بندی شدند: الف) شرایط علی؛ شامل ایجاد نظام ارزشیابی، آموزش در دانشگاه‌ها، آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری، آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی. ب) شرایط مداخله‌گر؛ شامل برداشت‌های نادرست از استانداردهای بین‌المللی، نگرش مدیریت، آمادگی در مقابل تغییر. ج) عامل زمینه‌ای؛ شامل رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای، انطباق قوانین با استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی، ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر، زیرساخت‌ها و فناوری. د) راهبردها؛ شامل شناسایی دارایی‌های ثابت، شناسایی موجودی کالا، شناسایی تمامی اقلام درآمد و هزینه، توسعه سازمانی، افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای درست استانداردها. ه) پیامدها؛ شامل مربوط بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان، جلوگیری از فساد و کاهش تخلف‌های اداری، افزایش کارایی، پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل.

نتیجه‌گیری: رفع موانع و محدودیت‌های اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به ارتقای شفافیت مالی، رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی و اعتمادسازی به این گزارش‌ها، افزایش شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی و در نهایت بهبود فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان منجر می‌شود.

کلیدواژه‌ها: استانداردهای حسابداری، بخش عمومی، نظریه داده‌بنیاد.

استناد: عزیزی، صدیقه (۱۴۰۲). طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۱)، ۲۸-۵۴.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۱۹

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۰۳/۳۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.333747.1008616>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۰، شماره ۱، صص. ۲۸-۵۴

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

هم‌زمان با تحولات سریع و همه‌جانبه علوم و فناوری در سطح جهانی، تحولات زیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی صورت گرفته است که به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی منجر شد. هم‌سو با تحولات بین‌المللی، در ایران نیز در راستای بسترسازی برای ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی کشور، تلاش‌های زیادی از سال ۱۳۸۸ توسط سازمان حسابرسی صورت گرفت و دستورالعمل نظام حسابداری تعهدی با استفاده از الگوی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی آیفک تهیه، تصویب و از سال ۱۳۹۴ به سازمان‌های ذی‌ربط ابلاغ شد. اجرای استانداردهای 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؛ بنابراین با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی به‌عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری بخش عمومی، نقش چشمگیری در ارائه صحیح اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هرچه بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی خواهد داشت (باباجانی، ۱۳۸۸). با وجود این، نظام حسابداری و گزارشگری مالی هر کشوری از جمله ایران، از قوانین و مقرراتی شامل قانون اساسی، قوانین برنامه‌های پنج‌ساله اقتصادی، اجتماعی، قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات عمومی تأثیر می‌پذیرد؛ بنابراین، پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور، مستلزم وجود الگویی متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت نهادهای بخش عمومی است. استقرار و کارآمدی الگوهای پیاده‌سازی بدون در نظر گرفتن تأثیرها و ویژگی‌های خاص قانونی، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سازمانی با چالش روبه‌رو است. به‌طور مثال، علی‌رغم 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 به اجرایی کردن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران اقدام نکرده‌اند. در همین راستا، پژوهش‌های متعددی (مانند محمدزاده سالطه و فرجی، ۱۳۹۵؛ رحمتی و پورزمانی، ۱۴۰۰) تلاش کردند تا به‌صورت تجربی تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران را بررسی کنند؛ اما این مطالعات اغلب به بررسی موانع پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته‌اند و راه‌کارهای مقابل با موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی را بررسی نکرده‌اند و توضیحات اندکی در این زمینه وجود دارد. بر این اساس، شکاف قابل توجهی در ادبیات موجود وجود دارد؛ از این رو با توجه به اینکه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی، در عملکرد نهادهای بخش عمومی سراسر کشور اثرگذار است، در این پژوهش تلاش شده است که با توجه به محیط دولتی اقتصاد ایران با ارائه الگویی جامع، به پرسش زیر پاسخ داده شود: سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی کدام‌اند؟

مبانی نظری پژوهش

در نظام‌های حکومتی مردم سالار، مشروعیت قدرت دولت‌ها بر رضایت مردم استوار است. در واقع، دولت‌مردان و کلاسی هستند که مردم اداره امور مشترک خود را بر پایه وفاق اجتماعی به آنان می‌سپارند و البته پرواضح است که چنین وکالتی، مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای پاسخ‌گویی در رابطه با امور تحت مدیریت دولت‌مردان را بیش‌ازپیش نمایان می‌کند (اودا، ۲۰۰۵). پاسخ‌گویی مسئولان دولتی با موازین شرعی منطبق، از لحاظ قانونی لازم‌الاجرا و از نظر منطقی برای اداره مؤثر امور مردم ضروری و اجتناب‌ناپذیر است (مهدوی، ۱۳۷۹). از طرفی، نهادهای قانونی کشورها برای انجام مسئولیت‌ها و وظایف اجتماعی خود، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی را برای اداره امور کشور و ارائه خدمت به مردم با استفاده از منابع عمومی تدارک می‌بینند (وین^۲، ۲۰۰۳؛ توماس^۳، ۲۰۰۷). آنان موظف‌اند از این منابع به‌گونه‌ای کارا، با صرفه اقتصادی و اثربخشی در راستای اهداف خود و در چارچوب قوانین استفاده کنند و در برابر مردم پاسخ‌گو باشند (رحیمیان، ۱۳۸۷؛ فلاحی، ۱۳۹۴).

با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخ‌گویی و برنامه‌ریزی کنترل امور اقتصادی توسط دولت که جز مسائل راهبردی مملکت است و غفلت در این امور، ممکن است صدمات مخرب و جبران‌ناپذیر اجتماعی به‌دنبال داشته باشد (باباجانی، ۱۳۷۹)، دستیابی به اهداف و پاسخ‌گویی در برابر مردم، نیازمند استقرار و نگهداری سامانه‌های نیرومند نظارت داخلی و سامانه‌های گزارشگری مناسب است. گزارشگری به این دلیل حائز اهمیت است که بخش جدایی‌ناپذیر پاسخ‌گویی است و مردم از طریق نظام گزارشگری شفاف و مطمئن می‌توانند از شیوه خدمات‌رسانی جمعی و چگونگی مصرف منابع، آگاه شوند.

گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی با جهانی‌شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخ‌گویی در این بخش (بخش عمومی) در معرض دگرگونی بوده است. در همین راستا، در سال‌های اخیر تئوری جدیدی برای توضیح به‌کارگیری سیستم‌های جدید حسابداری تحت عنوان مدیریت نوین بخش عمومی شکل گرفته است. عامل اصلی مطرح شدن تئوری نوین مدیریت بخش عمومی لزوم پاسخ‌گویی و کارآمدی بخش عمومی است (رایز و استیو، ۲۰۱۷). تغییر فلسفه مدیریت در بخش عمومی تعهدات و الزامات جدیدی را از نظر شفافیت و کارایی بیشتر در وظایف نهادهای بخش عمومی به‌دنبال داشته است و در حقیقت دلیل اصلی تغییر نگرش و علاقه‌مندی به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی، به‌جای نقد همین نگرش جدید بوده است. سیستمی که در تلاش است تا همه عناصر حسابداری به درستی شناسایی و اندازه‌گیری کند. هدفی که ممکن است اعمال آن در دولت‌هایی که علاقه چندانی به ارائه درست این اقلام ندارند، سخت و پیچیده باشد (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). بر همین اساس ساموئل (۲۰۱۷) معتقد است که پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، راهی برای رفع این مشکلات و شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتر است.

پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی تا حد زیادی می‌تواند مانع از ضعف مدیریت

1. Ouda
2. Wynne
3. Thomas
4. Rhys & Steven

مالی در دستگاه‌های اجرایی شود؛ به شرط آن که برای اجرای آن دارای برنامه استراتژیک و حتی فراتر از آن ایجاد یک تفکر استراتژیک هم‌سو در مدیران مالی و نظارتی واحدهای اجرایی این نظام بود. برای دستیابی به همه نقاط قوت این نظام مالی، باید چالش‌های موجود در راه اجرای کامل آن بررسی و راه‌کارهای مناسبی برای برطرف کردن این چالش‌ها تعیین شود (فلاحی، ۱۳۹۴). آنچه از بازده بالقوه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مبتنی بر تعهدی در بخش عمومی توجه را جلب می‌کند، عواقب عدم پیاده‌سازی صحیح است. در واقع، شناخت موانع پیاده‌سازی می‌تواند تأثیر بسیار زیادی بر الزامات و سرعت انتقال به حسابداری تعهدی داشته باشد. در همین راستا از سال ۱۳۹۴ استاندارد بخش عمومی در ایران تدوین و دستورالعمل اجرای آن به سازمان‌های ذی‌ربط ابلاغ شده است. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، به‌سادگی صورت نگرفته و مشابه اغلب کشورها با چالش‌هایی در این زمینه روبه‌رو بوده است که در برخی موارد با ارائه راه‌حل‌هایی این چالش‌ها برطرف شده است یا به نحوی اثرات آن به‌شکل قابل‌اغماضی کاهش یافته است، در حالی که برخی از چالش‌ها نیز به شکل حل‌نشده‌ای باقی مانده و راه‌حل‌های ارائه شده اثربخشی چندانی نداشته است.

پیاده‌سازی و اجرای استانداردهای حسابداری مبتنی بر تعهدی در بخش عمومی مستلزم ایجاد تغییرات و در نتیجه تحمل هزینه‌های اضافی است به‌رغم ترجیح داده شدن حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی نگرانی‌هایی نیز در مورد دشواری‌های اجرای آن در عمل وجود دارد در مسیر استقرار نظام حسابداری تعهدی چالش‌ها و موانع بسیاری وجود دارد که بررسی و رفع آنها در یک دوره میان‌مدت ضروری است.

اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی بی‌شک بزرگ‌ترین رویداد چند دهه اخیر در نظام مالی و محاسباتی کشور می‌باشد. 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 می‌باشند 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 صرفاً بر دریافت یا پرداخت وجوه نقد متمرکز گردد؛ بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی متمرکز است و به همین دلیل مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگامی، کامل بودن و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (تودور^۱، ۲۰۰۵؛ سینگ^۲، ۲۰۰۵ و توماس، ۲۰۰۷).

با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، به‌عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، اعمال روش صحیح و منطبق بر استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری بخش عمومی، نقش قابل‌ملاحظه‌ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هرچه بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی خواهد داشت (باباجانی، ۱۳۸۸)؛ از این رو بی‌دقتی در برنامه‌ریزی و نحوه پیاده‌سازی، پیامدهایی به‌همراه خواهد داشت. حرکت در مسیر اشتباه، مصداق بارز ضرب‌المثل پارسی «خشت اول گر نهد معمار کج/ تا ثریا می‌رود دیوار کج» خواهد بود. باید

1. Todor
2. Sing

دقت شود که وجود هرگونه شتابزدگی و رفتارهای احساسی در انجام اصلاحات در نظام پاسخ‌گویی بخش عمومی، حاصلی جز اتلاف منابع به‌همراه نخواهد داشت. در کشورهایی که اقتصاد آنها بیشتر دولتی است و تعداد نهادهای بخش عمومی در سطح جامعه گستردگی زیادی دارد، پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی زمان‌بر است و حساسیت زیادی دارد.

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، منطقی است که عوامل مؤثر بر اجرا یا عدم اجرای استانداردهای جدید حسابداری بخش عمومی بررسی شود؛ زیرا تنها راه بررسی دلایل عدم اجرای این استانداردها انجام پژوهش و مطالعه دانشگاهی در این رابطه است.

در بررسی پژوهش‌های پیشین در این حوزه، هیندمن و کونولی^۱ (۲۰۱۱) به بررسی اثرات اتخاذ سیستم گزارشگری مالی تعهدی در دولت انگلستان و دلایل عدم موفقیت جمهوری ایرلند در اتخاذ چنین سیستمی پرداختند. در اوایل دهه ۱۹۹۰ ایرلند و انگلستان هر دو تمایل خود را برای شروع اجرای سیستم تعهدی در بخش دولتی اعلام کردند؛ اما ایرلند در اجرای این سیستم موفق نبود. آنها به این نتیجه رسیدند سیستم گزارشگری مالی به صورت کامل در دپارتمان مرکزی انگلستان اجرا شده است؛ اما در نتیجه مصاحبه‌های انجام‌شده دریافتند که سیستم اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی برای مدیرانی ایرلندی پیچیده بوده و مدیران قادر به درک سیستم تعهدی نیستند و تعداد محدودی از مدیران عقیده دارند که اطلاعات حسابداری تعهدی به بهبود تصمیم‌گیری منجر شده است. از این گذشته به کارگیری حسابداری تعهدی به افزایش قابل‌ملاحظه هزینه‌ها منجر شده است.

فتفارین و جودی^۲ (۲۰۱۲) تغییر سیستم‌های حسابداری ۷۸ دانشگاه دولتی تایلند از مبنای نقدی به مبنای تعهدی را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد که اصلی‌ترین عواملی که به‌عنوان مانع تحول حسابداری عمل نمودند، فقدان منابع تکنولوژیکی نظیر فقدان بسته‌های نرم‌افزاری مناسب و عدم توانایی تکنولوژی فعلی برای انطباق با نیازهای گزارشگری دولتی نوین بوده‌اند. سایر مشکلات با نبود ایجادکنندگان کلیدی تحول، نظیر نداشتن کارکنان حسابداری تمام‌وقت کافی، نداشتن کارکنان باتجربه در زمینه سیستم‌های اطلاعاتی و نداشتن پرسنل داخلی برای نظارت بر فرایند تغییر مرتبط بوده است. ساموئل^۳ (۲۰۱۶) نشان داد در کشور کامرون، عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، آموزش کارکنان و استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا، حمایت سیاسی و عمر واحد تجاری است. وی (۲۰۱۷) معتقد است متغیرهای زمینه‌ای مربوط به موانع پیاده‌سازی شامل کمبود حسابداران خبره یا ماهر در بخش عمومی است و همین امر عامل هرگونه تحول در حسابداری بخش عمومی مانند پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. وی علاوه بر متغیرهای زمینه‌ای، متغیرهای رفتاری را نیز به مجموعه عوامل اضافه کرد. ادھیکاری و همکاران^۴ (۲۰۱۹) به بررسی موانع اجرای اصلاحات حسابداری در بخش عمومی در اقتصاد نوپای سه کشور مصر، نپال و سریلانکا پرداختند و به این نتیجه رسیدند

1. Hyndman & Connolly
 2. Phetphairin & Judy
 3. Samuel
 4. Adhikari et al.

که اصلاحات حسابداری بخش عمومی منجر به مقاومت، درگیری‌های داخلی و عواقب ناخواسته، از جمله جعل نتایج، در هر سه کشور شده است. همچنین آنها بیان کردند متخصصان حسابداری در بخش عمومی باید اهمیت زمینه‌های خاص اقتصادهای نوپا از جمله ساختارهای قدرتی، کانال‌های ارتباطی، شبکه‌های غیررسمی و ارتباطاتی که قبل از انتشار اصلاحات جریان دارد را درک کنند. وقتی چنین عناصر زمینه‌ای بی‌اهمیت تلقی شود، اصلاحات به سمت تأخیر و مقاومت گرایش پیدا می‌کنند. علاوه بر این نتایج نشان داد، سه مسئله مهم بر توسعه و ترویج حسابداری تعهدی در مرحله اجرای تأثیر می‌گذارد: عدم توجه کافی به پیچیدگی حسابداری تعهدی، اختلاف بین حسابداران حرفه‌ای و حسابداران دولتی که یکی از دلایل اصلی این اختلاف محدودیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی است که باعث شده تعیین عضویت کمیته فقط به حسابداران رسمی سپرده شود و مانع سوم از این نظر جالب است که باوجود حمایت سازمان‌های بین‌المللی، فقدان اراده سیاسی برای اجرای حسابداری تعهدی در سریلانکا کاملاً مشهود بود. بالستروس و بیسوگنو^۱ (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. اسماعیل^۲ (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 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.

صابر (۱۳۸۸) سه عامل نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم، نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی را موانع اصلی گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی برشمرد. باغومیان (۱۳۹۴) نشان داد عدم حمایت کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مقاومت این افراد در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی، بالا بودن هزینه‌های پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس شرایط هر کشور و عدم وجود برخی از نرم‌افزارها مانند برنامه‌های نرم‌افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی عامل بازدارنده در اجرای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی هستند. محمدزاده سالطه و فرجی (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران هستند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد. کردستانی، رحیمیان و شهرابی (۱۳۹۵) موانعی که به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی کشور را تضعیف می‌کنند را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند نبود خواست واقعی سیاست‌مداران

1. Ballesteros & Bisogno

2. Ismail

و پایبندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند. رضایی (۱۳۹۷) به بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان پرداخت و دریافت ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. همچنین سه عامل ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آنها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی و مشکلات بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین عوامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند. غلامی و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند و سایر متغیرها اثر معناداری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند. رحمتی و پورزمانی (۱۴۰۰) به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار پرداختند و دریافتند در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه‌یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه‌ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده‌اند.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش با استفاده از روش تحلیل داده‌بنیان، مؤلفه‌ها و مقوله‌های مؤثر بر سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران شناسایی می‌شوند؛ از این رو ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته است که با طرح سؤالاتی بین ۶۰ تا ۹۰ دقیقه انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی، حساب‌رسان (مستقل و داخلی)، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی بودند که در حیطه موضوع پژوهش تخصص، تجربه کار و مشاوره داشتند. با توجه به هدف و روش پژوهش، جهت تعیین حجم نمونه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در روش نظریه داده‌بنیان، برای شناسایی مؤلفه‌ها و ساختار الگوی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته استفاده می‌شود. در این روش مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار گیرد. به این ترتیب، بر اساس اصل کفایت نظری، ۲۵ نفر از اعضای جامعه به‌عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از این رو در پژوهش حاضر ۲۵ مصاحبه انجام شد که از مصاحبه هجدهم مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد، با وجود این برای اطمینان از حصول اشباع نظری، هفت مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی اعضای نمونه آماری در جدول ۱ ارائه شده است.

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر گردآوری داده‌ها و نحوه اجرا، توصیفی - تحلیلی و پیمایشی است. در این پژوهش، از روش نظریه داده‌بنیان (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش طی سال ۱۳۹۹ است.

در این پژوهش با استفاده از روش تحلیل داده‌بنیان مؤلفه‌ها و مقوله‌های مؤثر بر سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران شناسایی می‌شوند؛ از این رو ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه عمیق و باز است که با طرح سؤالاتی بین ۶۰ تا ۹۰ دقیقه انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل حساب‌برسان (مستقل سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات و حسابرس داخلی دستگاه‌های اجرایی)، مدیران عالی رتبه و اجرایی، ذی‌حسابان و حسابداران دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاهی در رشته حسابداری است که دارای تخصص، تجربه کار و مشاوره در حیطه موضوع پژوهش هستند. با توجه به هدف و روش پژوهش، جهت تعیین حجم نمونه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در روش نظریه داده‌بنیان، برای شناسایی مؤلفه‌ها و ساخت الگوی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته استفاده می‌شود. در این روش مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار گیرد. به این ترتیب، بر اساس اصل کفایت نظری، ۲۵ نفر از اعضای جامعه به‌عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از این رو در پژوهش حاضر ۲۵ مصاحبه انجام شد که از مصاحبه هجدهم مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد، با وجود این برای اطمینان از حصول اشباع نظری، هفت مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری

جنسیت	فراوانی	تحصیلات	فراوانی
مرد	۱۶	کارشناسی ارشد و کمتر	۱۷
زن	۹	دکتری	۸
مصاحبه شونده‌گان	فراوانی	مصاحبه شونده‌گان	فراوانی
حساب‌برسان	۴	اساتید دانشگاه در رشته حسابداری	۹
ذی‌حسابان و حسابداران دستگاه‌های اجرایی	۷	مدیران عالی رتبه و اجرایی	۵

در این پژوهش به‌منظور شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های مربوط به سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از روش پژوهش کیفی و داده‌بنیان استفاده گردیده است تا به کمک روش داده‌بنیان و زمینه‌ای، متغیرهای مورد مطالعه شناسایی، کدگذاری و الگوی ساختاری طراحی گردد. به‌منظور تحلیل داده‌های کیفی پژوهش از نرم‌افزار مکس کیودا استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه موضوع پژوهش در ایران کاملاً بدیع است و شاخص‌های مشخص و شناسایی شده‌ای در این ارتباط وجود ندارد؛ در این پژوهش از مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با رویکرد اکتشافی استفاده شده است؛ از این رو در پژوهش حاضر ۲۵ مصاحبه با برخی از حساب‌رسان شامل حساب‌رسان مستقل سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و حساب‌رسان داخلی دستگاه‌های اجرایی، مدیران عالی رتبه و اجرایی، ذی‌حسابان و حسابداران دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاهی انجام شد که در مصاحبه هجدهم، به دلیل اشباع داده‌ها به پایان رسید. محوریت سؤالات مصاحبه با رویکرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. پژوهشگر در طول مصاحبه بنا به ضرورت برخی از سؤالات را تغییر داد؛ اما ساختار کلی این مصاحبه‌ها پیرامون سؤالاتی با توجه به ابعاد اصلی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران صورت گرفت.

از میان مصاحبه‌های صورت گرفته در مواردی که اجازه ضبط داده شد، مصاحبه‌ها ضبط گردید و در حین مصاحبه نیز نت‌برداری‌ها توسط پژوهشگر صورت گرفت. این نت‌برداری‌ها شامل ثبت برخی کلیدواژه‌ها به‌عنوان کد و هم‌زمان یادداشت نظرات مصاحبه‌شوندگان به صورت کلی بود. پس از انجام هر مصاحبه، داده‌های گردآوری شده در قالب فایل ورد مرتب و جهت انجام تحلیل کدگذاری وارد نرم‌افزار مکس کیودا گردید. در انجام این مصاحبه‌ها که برخی از آنها به صورت تلفنی و برخی دیگر به صورت حضوری انجام شد، در مصاحبه هجدهم، داده‌ها به اشباع رسید. با وجود این، برای اطمینان از حصول اشباع نظری، شش مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و مصاحبه متوقف گردید. در روش نظریه داده‌بنیان پس از گردآوری داده‌های مصاحبه‌ای و متنی، تحلیل و کدگذاری در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفته است (عزیززی، سالاری، رنجبر و خدادادی، ۱۳۹۹) که به شرح زیر است.

مرحله کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این مرحله، نظریه پردازی داده‌بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به وسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌ها یا یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد. گلنیز و استراوس (۱۹۶۷) توضیحات بیشتری در مورد مفهوم مقوله، ویژگی و بعد ارائه می‌دهد. آنها سه مفهوم اول را اینگونه از هم متمایز می‌کنند: یک مفهوم، عنصر کلی (و فراگیر) است و مشتمل بر مقوله‌ها که عناصر مفهومی هستند که به تنهایی (و مستقل و قایم به خود) وجود دارند. ویژگی‌های مقوله‌ها که وجوه مفهومی مقوله‌ها هستند، در آثار بعد این مفاهیم بارزتر شده‌اند. پژوهشگران مختلف، نتیجه مرحله کدگذاری باز را به گونه‌ای مختلف سازمان‌دهی کرده و نمایش می‌دهند. برای نمونه همه نظریه‌پردازان داده‌بنیاد، به ویژگی‌ها و ابعاد نمی‌پردازند؛ و یا گاهی به تناسب موضوع پژوهش، علاوه بر مقوله در یک سطح بالاتر (مقوله کلان) نیز تعریف می‌کنند. در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقوله‌ها (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. تمام مصاحبه‌ها و نقل

قول‌ها مورد بررسی و مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور بعد از خواندن مکرر و دقیق متن تایپ شده مصاحبه‌ها و موارد ذکر شده در آن، واحدهای معنی‌دار معرفی، توضیح و نام‌گذاری شدند.

به‌طور کلی، در این پژوهش پس از انجام هر مصاحبه و پیاده‌سازی آن، ابتدا متن هر مصاحبه مورد مطالعه قرار می‌گرفت و بر مبنای تحلیل خطبه‌خط و بندبند، مفاهیم اولیه و نکات اساسی تعیین و کدگذاری باز انجام شد (کدگذاری باز - سطح اول). این روش تا زمان جمع‌آوری نتایج و رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. برای مثال برخی از مفاهیم اولیه استخراج شده در مرحله کدگذاری باز از مصاحبه شماره (۱) عبارت‌اند از: رفع تناقض‌های موردی بین قانون محاسبات عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، چالش قوانین مالیاتی، مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی. پس از کدگذاری سطح اول و تشکیل مفاهیم، کدگذاری باز برای شکل‌گیری مقوله‌ها انجام شد (کدگذاری باز - سطح دوم). هدف از مقوله‌بندی کردن، استفاده از بیشترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال‌گری و تقلیل انبوه داده‌ها است. در این مرحله، ضمن مراجعه به متن عبارتی که هر کد از آن استخراج شده و مقایسه کدها با هم، سعی در شناسایی کدهای مشابه گردید و با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم اولیه، کدهای مشابه یا مشترک در قالب یک مقوله واحد قرار گرفتند؛ بنابراین انبوهی از داده‌ها و مفاهیم اولیه به مقوله‌هایی مشخص و محدود کاهش یافت. نتایج تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای روش نظریه داده‌بنیان در مرحله کدگذاری باز در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. مقوله‌های کشف شده

مفاهیم	مقوله‌ها
رفع تناقض‌های موردی بین قانون محاسبات عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	انطباق قوانین با استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی
رفع معایب در مقررات حسابرسی	
به رسمیت نشناخته شدن استانداردها توسط قوانین	
رفع اختلاف استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در محاسبه استهلاک	
ناهماهنگی قانون مالیات‌های مستقیم با روح حاکم بر استانداردهای بخش عمومی در کاربرد ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی دارایی‌ها	
به روز کردن قوانین مالیاتی با استانداردهای بخش عمومی	
کاهش یا از بین بردن تفاوت‌های بین مقررات اندازه‌گیری کاهش ارزش بانک مرکزی و استانداردهای بخش عمومی (تفاوت در مقررات ذخیره‌گیری)	رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای
نبود قوانین سختگیرانه، فقدان ضمانت اجرایی	
فقدان نظام کنترلی مؤثر	
قوانین دست و پاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری خارجی	
چالش قوانین مالیاتی	
کاستی قانون مالیاتی	
تضادهای قانونی	

مفاهیم	مقوله‌ها
تمایل تحریف گرایانه قانون مالیات‌های مستقیم	مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی
نارسایی‌های قوانین مالیاتی	
ارائه خدمات بانکی با محوریت مسئولیت اجتماعی	
کاستی‌های قانونی	
لزوم اعمال برخی اصلاحات در قوانین و مقررات مالیاتی در تطبیق با الزامات استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی	
مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی	جلوگیری از فساد و کاهش تخلف‌های اداری
مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی	
شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی	
کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی	
ارتقای کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی	افزایش کارایی
ارتقای کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی	
سرفصل‌های مورد نیاز برای روش تجدید ارزیابی در طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود	شناسایی و ارزیابی دارایی‌های ثابت
ثبت حساب دارایی ثابت در نرم‌افزار حسابداری هنگام ایجاد، تغییر و برکناری	
طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
کدگذاری دارایی‌های ثابت متناسب با شیوه نامه وزارت امور اقتصادی و دارایی	
تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی دارایی‌های ثابت	
تعیین بهای تمام شده پروژه‌های ناتمام و تکمیل نشده	
ثبت حساب استهلاک دارایی ثابت در نرم‌افزار حسابداری بر اساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم	
ثبت حساب موجودی کالا در نرم‌افزار حسابداری	شناسایی و ارزیابی موجودی کالا
طبقه‌بندی موجودی کالا بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی موجودی کالا	
تعیین طبقه و گروه کلیه درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ	شناسایی تمامی اقلام درآمد و هزینه
مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات انواع درآمدها و هزینه‌های مربوط به نهاد	
شناسایی هزینه‌های مرخصی استفاده نشده کارکنان	
شناسایی هزینه‌های مزایای انباشته پاداش پایان خدمت کارکنان	
یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی	مالی
رفع مغایرت در بودجه و عملکرد	
رفع ضعف‌های پاسخ‌گویی در بودجه	
رفع تاخیر در تصویب بودجه سالانه	
رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی	

مفاهیم	مقوله‌ها
قابلیت مقایسه بودجه و عملکرد	عملیاتی
پاسخ‌گویی در بخش عمومی	
داشتن یک سیستم حسابرسی و ارزیابی عملکرد کارا	
شفافیت در پاسخ‌گویی دولت	
پاسخ‌گویی به درخواست شهروندان	
اعتماد دوطرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه	
نقد سازنده در مقامات عالی رتبه	
ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی	قانونی
ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار	
پیااده‌سازی مسئولیت پاسخ‌گویی در فرهنگ سازمانی	سازمانی
ارتقای رفتار کارمندان بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی	
پاسخ‌گویی اجتماعی	
پیااده‌سازی فرهنگ مسئولیت‌پذیری در سازمان	
پاسخ‌گویی سریع	آموزش در دانشگاه‌ها
ارائه دوره‌های آکادمیک حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها	
وجود مجلات و کتب مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
آموزش پرسنل حسابداری واجد شرایط و متخصص	
آموزش نکات فنی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری
برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی در مجامع حرفه‌ای (مانند انجمن حسابداران خبره و ...)	
برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارایی	آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی برای حسابرسان دیوان محاسبات	
برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در دستگاه‌های اجرائی و انتقال دانش به حوزه‌های کلیدی حسابداری	
آموزش استانداردهای بین‌المللی در کنار استانداردهای داخلی	
سرمایه‌گذاری ناکافی در سیستم‌های فناوری	زیر ساخت‌ها و فناوری
به روز نمودن سیستم‌های اطلاعاتی	
رفع کمبودها و امکانات فنی	
تهیه سیستم اطلاعاتی جامع و بانک اطلاعاتی از داده‌ها	
سخت افزارها و نرم‌افزارهای لازم برای اجرای استانداردهای بخش عمومی	

مفاهیم	مقوله‌ها
نوع واحد گزارشگر	ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر
نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر	
قدمت واحد گزارشگر	
تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر رشته	
تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر سطح تحصیلات	
امنیت شغلی	منابع انسانی
رفاه کارمندان	
توجه به سرمایه‌های انسانی	
انگیزش کارمندان	
ارتقای توانمندی کارمندان	
شایسته سالاری	
مدیریت و حفظ سرمایه انسانی	
اصلاح فرایندهای کاری	توسعه سازمانی
تفکر سیستمی	
توانمندسازی	
استقرار فناوری	
دانش سازمانی	
ساختار سازمانی	
آمادگی کارکنان در برابر تغییر وضع جاری	آمادگی در مقابل تغییر
آمادگی شرکت‌ها در برابر تغییر وضع جاری	
درک درست از استانداردهای بین‌المللی	برداشت‌های نادرست از استانداردهای بین‌المللی
ایجاد نگرش مثبت به استانداردهای بین‌المللی	
داشتن تسلط کامل بر استانداردهای بین‌المللی	
نگاهی باز به استانداردهای بین‌المللی	
درک مسائل و پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی	پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل
فهم‌پذیر نمودن صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران خارجی	
منطبق نمودن صورت‌های مالی بانک‌ها با گزارشگری بین‌المللی	
استفاده از خدمات مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی	
حضور حسابرسان خارجی	
ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ	اجرای درست استانداردها
اجرای درست استانداردها	
آمادگی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی	

مفاهیم	مقوله‌ها
انگیزه کافی برای تهیه صورت‌های مالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	
اجرای کامل قوانین مقررات	
بهبود کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان	مربوط بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان
مربوط بودن اطلاعات گزارشگری مالی	
رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی بانک‌ها و اعتمادسازی به این گزارش‌ها	
افزایش شفافیت و مقایسه‌پذیری	ایجاد یک نظام ارزشیابی کارا
قابل اتکا بودن نظرات ارزیابی کارشناسان رسمی	
وجود یک مرجع یا متولی ارزش‌گذاری	
شفافیت در ارزیابی ارزش‌گذاری	
کارشناسان و ارزیابان مستقل	
تنظیم استاندارد ارزیابی	نگرش مدیران
ارائه الگویی برای تعیین ارزش منصفانه	
شناخت تصمیم‌گیران دولتی از استانداردهای بین‌المللی	
آشنایی مسئولان سازمان مالیاتی و وزارت دارایی با استانداردهای بین‌المللی	بهبود فرایند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی
اراده در مدیران ارشد نظام بانکی و حل مسئله تضاد منافع	
بهبود تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای مدیران	
بهبود تصمیم‌گیری برای مسئولان ذیربط	افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی
ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی	
تسهیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	
کمک بودجه‌ریزی عملیاتی	
بهبود تخصیص منابع	

مرحله کدگذاری محوری

کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه پردازی داده‌بنیان داده شده است که در آن مقوله‌های اصلی برگرفته از مرحله کدگذاری باز با یکدیگر مرتبط می‌شوند. در این مرحله، پژوهشگر توجه خود را به کشف مقوله هسته‌ای معطوف می‌کند، مقوله‌ای که بیشترین قدرت تبیین را دارد و تا حد امکان اشباع شده است. استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهایی را برای انتخاب این مقوله ضروری می‌دانند که عبارت‌اند از: باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند؛ با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد و با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد؛ اما در غیر این صورت، باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). پس از آنکه مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف‌گر مقوله محوری می‌شوند.

با توجه به توضیحات فوق، در کدگذاری محوری، مقوله‌ها با توجه به مبانی نظری موجود، مصاحبه‌های انجام شده و نظر محقق در قالب پنج دسته شرایط علی، بستر و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها حول محور مقوله اصلی دسته‌بندی گردیدند. پس از مشخص شدن اقلام هر دسته، زمینه برای تدوین یک الگوی انگاره‌ای شامل دسته‌ها و روابط میان آنها در مرحله کدگذاری گزینشی فراهم آمد. نتایج کدگذاری محوری در جدول ۳ و شکل ۱ ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج کدگذاری محوری

ایجاد یک نظام ارزشیابی، آموزش در دانشگاه‌ها، آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری، آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی.	شرایط علی
پاسخ‌گویی مالی، عملیاتی، سازمانی و قانونی.	پدیده محوری
رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای، انطباق قوانین با استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی، ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر، زیر ساخت‌ها و فناوری.	شرایط زمینه‌ای
برداشت‌های نادرست از استانداردهای بین‌المللی، نگرش مدیریت، آمادگی در مقابل تغییر.	عوامل مداخله‌گر
شناسایی دارایی‌های ثابت، شناسایی موجودی کالا، شناسایی تمامی اقلام درآمد و هزینه، توسعه سازمانی، افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای درست استانداردها.	راهبردها
مربوط بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان، جلوگیری از فساد و کاهش تخلف‌های اداری، افزایش کارایی، پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل.	پیامدها

شرایط علی: معمولاً بیان‌کننده مجموعه‌ای از رویدادها یا اتفاق‌هاست که بر پدیده اثر می‌گذارد و وقوع و گسترش پدیده را باعث می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، پنج مقوله «ایجاد یک نظام ارزشیابی کارا، آموزش در دانشگاه‌ها، آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری، آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی» شرایط علی شناسایی شده‌اند که در پیوند با شرایط زمینه‌ای و عوامل مداخله‌گر با راهبردهای خاصی، سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران می‌شوند.

پدیده محوری: پدیده اصطلاحی است که به سؤال «چه چیزی در اینجا می‌گذرد یا در حال وقوع است» پاسخ می‌دهد. در نگاه به پدیده، به دنبال الگوی تکرار شونده یا کنش‌ها/برهم‌کنش‌هایی هستیم که افراد، به تنهایی یا با یکدیگر، در پاسخ به مشکلات یا وضعیت پیش آمده برای خود، می‌گویند یا انجام می‌دهند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش «پاسخ‌گویی» به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شد که «مالی، عملیاتی، قانونی و سازمانی» را شامل می‌شود.

شرایط زمینه‌ای: مجموعه شرایطی است که به مشکلات یا موقعیت‌هایی منجر می‌شود که افراد از طریق کنش/برهم‌کنش/احساسات به آن پاسخ می‌دهند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸). در این پژوهش چهار مقوله «رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای، انطباق قوانین با استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی، ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر، زیر ساخت‌ها و فناوری» به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.



شکل ۱. الگوی طراحی شده سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شرایط مداخله‌گر: شرایط خاص مرتبط با موضوع در دست بررسی است که بر بروز راهبردها اثر می‌گذارد (خاکی، ۱۳۹۶). در این پژوهش، سه مقوله «برداشت‌های نادرست از استانداردهای بین‌المللی، نگرش مدیریت، آمادگی در مقابل تغییر» به‌عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده‌اند.

راهبردها: تاکتیک‌های راهبردی، چگونگی مدیریت وضعیت‌ها، مشکل‌ها و مسئله‌هایی است که اشخاص با آنها روبه‌رو می‌شوند و کنش‌ها/برهم‌کنش‌ها نامیده می‌شوند. این تاکتیک‌ها، اقدام‌ها یا گفته‌هایی هستند که افراد، سازمان‌ها یا ملت‌ها انجام می‌دهند یا می‌گویند. کنش‌ها/برهم‌کنش‌های راهبردی، اقدام‌های هدفمند و عمدی برای حل مشکل هستند و با انجام آنها پدیده شکل می‌گیرد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش شش مقوله «شناسایی دارایی‌های ثابت، شناسایی موجودی کالا، شناسایی تمامی اقلام درآمد و هزینه، توسعه سازمانی، افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای درست استانداردها» به منزله راهبردهای اقدام شناسایی شده‌اند.

پیامدها: پیامدها نتایج راهبردها و کنش‌ها/برهم‌کنش‌ها هستند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش پیامدها موضوعاتی را شامل می‌شوند که تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و علی و راهبردهای انتخاب شده برای واکنش به مسئله،

موجودیت می‌یابند و هفت مقوله «مربوط بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان، جلوگیری از فساد و کاهش تخلف‌های اداری، افزایش کارایی، پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل» را دربر می‌گیرند.

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 به‌عنوان مقوله هسته‌ای شناسایی شده است. نتایج نهایی تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای روش نظریه داده‌بنیان در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. یافته‌های تحلیل محتوا

کدهای باز	کدهای محوری	
	مقوله‌ها	عوامل
رفع تناقض‌های موردی بین قانون محاسبات عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	انطباق قوانین با استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی	سازگاری قوانین با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
رفع معایب در مقررات حسابرسی		
به رسمیت نشناخته شدن استانداردها توسط قوانین		
رفع اختلاف استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در محاسبه استهلاک		
ناهماهنگی قانون مالیات‌های مستقیم با روح حاکم بر استانداردهای بخش عمومی در کاربرد ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی دارایی‌ها		
به روز کردن قوانین مالیاتی با استانداردهای بخش عمومی		
کاهش یا از بین بردن تفاوت‌های بین مقررات اندازه‌گیری کاهش ارزش بانک مرکزی و استانداردهای بخش عمومی (تفاوت در مقررات ذخیره‌گیری)		
نبود قوانین سخت‌گیرانه، فقدان ضمانت اجرایی	رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای	
فقدان نظام کنترلی مؤثر		
قوانین دست و پاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری خارجی		
چالش قوانین مالیاتی		
کاستی قانون مالیاتی		
تضادهای قانونی		
تمایل تحریف گرایانه قانون مالیات‌های مستقیم		
نارسایی‌های قوانین مالیاتی		
ارائه خدمات بانکی با محوریت مسئولیت اجتماعی		
کاستی‌های قانونی		
لزوم اعمال برخی اصلاحات در قوانین و مقررات مالیاتی در تطبیق با الزامات استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی		

کدهای محوری	کدهای باز	کدگذاری انتخابی
مقوله‌ها	مفاهیم	عوامل
جلوگیری از فساد و کاهش تخلف‌های اداری	مبارزه با فساد اداری کارمندان در دستگاه‌های اجرایی	افزایش بهره‌وری سازمانی
	مبارزه با فساد اداری مدیران در دستگاه‌های اجرایی	
	شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی	
	کاهش تخلف در دستگاه‌های اجرایی	
افزایش کارایی	ارتقای کارایی کارمندان دستگاه‌های اجرایی	
	ارتقای کارایی مدیران دستگاه‌های اجرایی	
شناسایی و ارزیابی دارایی‌های ثابت	سرفصل‌های مورد نیاز برای روش تجدید ارزیابی در طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود	سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
	ثبت حساب دارایی ثابت در نرم‌افزار حسابداری هنگام ایجاد، تغییر و برکناری	
	طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
	کدگذاری دارایی‌های ثابت متناسب با شیوه نامه وزارت امور اقتصادی و دارایی	
	تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی دارایی‌های ثابت	
	تعیین بهای تمام شده پروژه‌های ناتمام و تکمیل نشده	
	ثبت حساب استهلاک دارایی ثابت در نرم‌افزار حسابداری بر اساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم	
شناسایی و ارزیابی موجودی کالا	ثبت حساب موجودی کالا در نرم‌افزار حسابداری	
	طبقه‌بندی موجودی کالا بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
	تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی موجودی کالا	
شناسایی تمامی اقلام درآمد و هزینه	تعیین طبقه و گروه کلیه درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ	
	مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات انواع درآمدها و هزینه‌های مربوط به نهاد	
	شناسایی هزینه‌های مرخصی استفاده نشده کارکنان	
مالی	شناسایی هزینه‌های مزایای انباشته پاداش پایان خدمت کارکنان	
	یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی	
	رفع مغایرت در بودجه و عملکرد	
	رفع ضعف‌های پاسخ‌گویی در بودجه	
	رفع تاخیر در تصویب بودجه سالانه	
عملیاتی	رفع ضعف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی	پاسخ‌گویی
	قابلیت مقایسه بودجه و عملکرد	
	پاسخ‌گویی در بخش عمومی	
	داشتن یک سیستم حسابرسی و ارزیابی عملکرد کارا	
	شفافیت در پاسخ‌گویی دولت	
	پاسخ‌گویی به درخواست شهروندان	
اعتماد دوطرفه بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه		
نقد سازنده در مقامات عالی رتبه		

کدهای انتخابی	کدهای محوری	کدهای باز
عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
	قانونی	ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی
		ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار
	سازمانی	پیاده‌سازی مسئولیت پاسخ‌گویی در فرهنگ سازمانی
		ارتقای رفتار کارمندان بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی
		پاسخ‌گویی اجتماعی
		پیاده‌سازی فرهنگ مسئولیت‌پذیری در سازمان
آموزش در دانشگاه‌ها	ارائه دوره‌های آکادمیک حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها	
	وجود مجلات و کتب مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
	آموزش پرسنل حسابداری واجد شرایط و متخصص	
	آموزش نکات فنی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	
آموزش نیروی انسانی متخصص	آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری	برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی در مجامع حرفه‌ای (مانند انجمن حسابداران خبره و ...)
		برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارایی
	آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی برای حسابرسان دیوان محاسبات
		برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در دستگاه‌های اجرائی و انتقال دانش به حوزه‌های کلیدی حسابداری
	زیر ساخت‌ها و فناوری	آموزش استانداردهای بین‌المللی در کنار استانداردهای داخلی
		سرمایه‌گذاری ناکافی در سیستم‌های فناوری
به روز نمودن سیستم‌های اطلاعاتی		
رفع کمبودها و امکانات فنی		
عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	تهیه سیستم اطلاعاتی جامع و بانک اطلاعاتی از داده‌ها	
	سخت افزارها و نرم‌افزارهای لازم برای اجرای استانداردهای بخش عمومی	
ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر	نوع واحد گزارشگر	
	نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر	
	قدمت واحد گزارشگر	
	تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر رشته	
	تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر سطح تحصیلات	

کدهای انتخابی	کدهای محوری	کدهای باز
عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
	ایجاد یک نظام ارزشیابی کارا	قابل اتکا بودن نظرات ارزیابی کارشناسان رسمی
		وجود یک مرجع یا متولی ارزش‌گذاری
		شفافیت در ارزیابی ارزش‌گذاری
		کارشناسان و ارزیابان مستقل
		تنظیم استاندارد ارزیابی
		ارائه الگویی برای تعیین ارزش منصفانه
منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری	منابع انسانی	امنیت شغلی
		رفاه کارمندان
		توجه به سرمایه‌های انسانی
		انگیزش کارمندان
		ارتقای توانمندی کارمندان
		شایسته‌سالاری
		مدیریت و حفظ سرمایه انسانی
استراتژی سازمانی نهادهای متولی در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری	توسعه سازمانی	اصلاح فرایندهای کاری
		تفکر سیستمی
		توانمندسازی
		استقرار فناوری
		دانش سازمانی
		ساختار سازمانی
آمادگی در مقابل تغییر	آمادگی کارکنان در برابر تغییر وضع جاری	آمادگی کارکنان در برابر تغییر وضع جاری
		آمادگی شرکت‌ها در برابر تغییر وضع جاری
هم‌سویی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی	برداشت‌های نادرست از استانداردهای بین‌المللی	درک درست از استانداردهای بین‌المللی
		ایجاد نگرش مثبت به استانداردهای بین‌المللی
		داشتن تسلط کامل بر استانداردهای بین‌المللی
		نگاهی باز به استانداردهای بین‌المللی
		درک مسائل و پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی

کدهای انتخابی	کدهای محوری	کدهای باز
عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
	پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل	فهم‌پذیر نمودن صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران خارجی
		منطبق نمودن صورت‌های مالی بانک‌ها با گزارشگری بین‌المللی
		استفاده از خدمات مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی
		حضور حسابرسان خارجی
		ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ
اجرای درست استانداردها	اجرای درست استانداردها	اجرای درست استانداردها
		آمادگی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی
		انگیزه کافی برای تهیه صورت‌های مالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
		اجرای کامل قوانین مقررات
بهبود فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان	مربوط بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان	بهبود کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان
		مربوط بودن اطلاعات گزارشگری مالی
		رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی بانک‌ها و اعتمادسازی به این گزارش‌ها
		افزایش شفافیت و مقایسه‌پذیری
بهبود فرایند مدیریتی	نگرش مدیران	شناخت تصمیم‌گیران دولتی از استانداردهای بین‌المللی
		آشنایی مسئولان سازمان مالیاتی و وزارت دارایی با استانداردهای بین‌المللی
		اراده در مدیران ارشد نظام بانکی و حل مسئله تضاد منافع
بهبود فرایند مدیریتی	بهبود فرایند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی	بهبود تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای مدیران
		بهبود تصمیم‌گیری برای مسئولان ذیربط
		ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی
بهبود فرایند مدیریتی	افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی	تسهیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
		کمک بودجه‌ریزی عملیاتی
		بهبود تخصیص منابع

در نهایت، بر اساس کدگذاری انتخابی ساختار کلی الگوی پژوهش استخراج شده است. در این بخش پس از استخراج شاخص‌ها در بخش کیفی و بازنگری و اصلاح متغیرهای مدل، مدل مفهومی پژوهش که بیانگر چگونگی ارتباط میان متغیرهای پژوهش است، ارائه گردید؛ از این رو بر اساس یافته‌های پژوهش الگوی جامع سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی به شرح شکل ۲ ارائه شده است.



طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران

شکل ۲. مدل نهایی پژوهش

نتیجه‌گیری

بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران نشان می‌دهد که پیاده‌سازی استانداردهای به آسانی میسر نیست و برای پیاده‌سازی این استانداردها و اجرای موفق فرایند گذار به نظام حسابداری جدید، در بخش عمومی کشور باید مطالعه و برنامه‌ریزی دقیقی انجام شود؛ از این رو هدف اصلی این

پژوهش طراحی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران است. در این پژوهش با استفاده از تکنیک نظریه داده‌بنیان به شناسایی سازوکارهای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از حساب‌رسان (مستقل و داخلی)، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی است که دارای تخصص در حوزه پژوهش هستند. جهت تعیین حجم نمونه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. به این ترتیب، بر اساس اصل کفایت نظری ۲۵ نفر از اعضاء جامعه آماری به‌عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از این رو در پژوهش حاضر ۲۵ مصاحبه انجام شد که از مصاحبه هجدهم مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد، با وجود این برای اطمینان از حصول اشباع نظری، هفت مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد.

در همین راستا، در این پژوهش تلاش شده است با شناسایی و استخراج مولفه‌های اثرگذار بر رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و ارائه الگویی در این زمینه، گامی مؤثر در راستای رفع موانع پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی برداشته شود. یافته‌های پژوهش نشان داد سازگاری قوانین با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، افزایش بهره‌وری سازمانی، سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پاسخ‌گویی، آموزش نیروی انسانی متخصص، عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، استراتژی سازمانی نهادهای متولی در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، هم‌سویی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی، بهبود فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و بهبود فرایند مدیریتی به‌عنوان مقوله‌های عوامل اثرگذار در رفع موانع اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند. هر کدام از این ابعاد شامل تعدادی مؤلفه و شاخص است که در ادامه به تشریح آنها پرداخته شده است.

بر این اساس با توجه به مقوله اول برای رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، باید نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردها، نسبت به سازگار کردن 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. وجود تعداد زیادی قوانین و مقررات حاکم بر نظام حسابداری نهادهای بخش عمومی موجب این ضرورت شده است. دومین مقوله اثرگذار بر رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی افزایش بهره‌وری سازمانی است. مبارزه با فساد اداری مدیران و کارمندان در دستگاه‌های اجرایی، شفاف‌سازی در دستگاه‌های اجرایی، کاهش تخلف در دستگاه‌های اجرایی و ارتقای کارایی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی، جزء افزایش بهره‌وری سازمانی است که از اهمیت بالایی در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استاندارد برخوردار است. سومین مقوله اثرگذار بر رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی‌شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی این است که فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها باید با استانداردهای حسابداری بخش عمومی سازگاری لازم را داشته باشد. 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.

عوامل سازمانی که مربوط به زیر ساخت‌ها و فناوری، ایجاد یک نظام ارزشیابی کارا و ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، در پیاده‌سازی اثرگذار بوده است و باید از شرایط مساعد برخوردار باشد. منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید به اندازه کافی در دسترس باشد. آموزش حسابداران، حسابرسان و کارشناسان شاغل در نهادهای بخش عمومی کشور، در راستای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم و ضروری است و این امر جزء با حمایت مراکز آموزش عالی، مجامع حرفه‌ای و نهادهای بخش عمومی محقق نخواهد شد. 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 هر کشور تعیین می‌کند. رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری در بخش عمومی به بهبود فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان منجر می‌شود که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده می‌شود. همچنین، رفع موانع و محدودیت‌های اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای شفافیت مالی، رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی بانک‌ها و اعتمادسازی به این گزارش‌ها و افزایش شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی می‌گردد. بهبود فرایند مدیریتی و دیدگاه مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، آخرین مقوله و عامل مؤثر و مهم در رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردها است. افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی، نگرش مدیران و بهبود فرایند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی نسبت به پیاده‌سازی استانداردها در نهادهای بخش عمومی ضروری است.

به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی به ویژه وزارت اموراتقتصادی و دارایی که مسئولیت مالی را از سوی قوه مجریه برعهده دارد، پیشنهاد می‌شود ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی درباره انجام پژوهش‌های بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، انگیزه‌های مادی و معنوی را برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این تحقیقات ایجاد نمایند.

برای تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی و برون‌رفت از این وضعیت نامناسب، تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم نمودن مسئولان دستگاه‌های اجرایی به پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش‌های مربوط به پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی جهت دسترسی عموم به‌منظور تأمین حقوق شهروندان پیشنهاد می‌شود.

برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود پژوهشی در زمینه طراحی الگویی جهت رفع چالش‌ها و محدودیت‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام 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. پیشنهاد می‌شود نقش خرده فرهنگ‌های سازمانی حاکم بر مدیران سازمان‌های بخش عمومی بر پیاده‌سازی و استقرار نظام حسابداری تعهدی بررسی شود. در راستای محدودیت‌های پژوهش، هر پژوهشی در فرایند انجام با محدودیت‌هایی

مواجهه است، پراکندگی اعضای جامعه آماری در سراسر کشور و در نتیجه، مشکلات مربوط به مصاحبه‌ها بین آنها و محدودیت‌های ذاتی مصاحبه‌ها از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر است.

منابع

- اسلوب، علی؛ پاک مرام، عسکر. (۱۳۹۴). نقش استقرار حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی). مدیریت بهداشت و درمان، ۶(۲)، ۷۳-۷۹.
- اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ ملانظری، مهناز (۱۳۹۵). بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن از دیدگاه خبرگان و دانشگاهیان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۱)، ۵۳-۸۰.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۹). نقش و مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری حسابداری عمومی، *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). حسابداری و مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی. (مجموعه مقالات)، تهران، انتشارات ترمه.
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو (۱۳۸۸). امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۲)، ۳-۲۰.
- رحمتی، وحیبه؛ پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۰)، ۸۳-۱۱۸.
- رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۷). حسابرسی عمومی و انواع آن. *دانش حسابرسی*، ۲۷، ۴-۱۶.
- رضایی، مهدی (۱۳۹۷). بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان. *بررسی حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، ۸۱-۹۴.
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). *بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- عزیزی، صدیقه؛ سالاری، حجت‌الله؛ رنجبر، محمدحسین؛ خدادادی، داوود (۱۳۹۹). ارائه مدلی جامع از اهمیت نسبی شاخص‌های حسابداری زیست محیطی با استفاده از معادلات ساختاری. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۶)، ۱۷۳-۲۰۳.
- فلاحی، مسلم (۱۳۹۴). *چالش‌های اجرایی حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجربیات گذشته مسیر پیش‌رو*.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ شهرابی، شاهرخ (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی). *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۵)، ۴۷-۷۶.
- محمدزاده سالطه، حیدر؛ فرجی، حمیده (۱۳۹۵). بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۳(۱)، ۳۷-۴۸.
- مرادی، محمد؛ صفی‌خانی، رضا (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۴)، ۵۴۷-۵۷۴.
- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). نظام پاسخ‌گویی و حسابداری عمومی در ایران، *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۳۸-۴۳.

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.
- Azizi, S., Salari, H., Ranjbar, M. H., & Khodadadi, D. (2020). Provide a comprehensive model of the relative importance of environmental accounting indicators using modeling (SEM). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 173-203. (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)
- Babajani, J. (2009). *Accounting and Accountability in the Public Sector*. (Collection of articles), Tehran: Termeh Publications. (in Persian)
- Ballesteros, B. C., & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117.
- 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)
- 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.
- Ismail, S. (2022). Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment. *Meditari Accountancy Research*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>
- 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)

- 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)
- Ouda, H. (2003). Accrual accounting in the government sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52-73.
- 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)
- Rahmati, V., & Pourzamani, Z. (2022). Pathology of accrual accounting in Iranian public sector from the viewpoint of structural, contextual and contextual barriers. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13 (50), 83-118. (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 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.