

# Applying Public Sector Accounting Standards: Identifying Existing Challenges and Prerequisites Reforms Factors Based on an Expert Perspective

Gharibeh Esmailikia<sup>1</sup>

Received: 2020/02/01

Accepted: 2020/04/28

Research Paper

## Abstract

Over the past three decades, major reforms in public administration, especially the establishment of accrual accounting, have been characteristic of the public sector in many countries. The public sector financial system of Iran is also in the process of implementing these reforms, according to the available evidence, that the public sector accounting standards are not fully and properly applied, the purpose of this paper is to examine public sector accounting reforms and the application of public sector accounting standards with focusing on identifying challenges and factors supporting change. The research statistical population is all of experts in the field of public sector accounting and its reforms; We collected the information needed to answer the main research questions through the distribution of a researcher-made questionnaire in 2018. Expert opinion polls during two Delphi rounds showed that the lack of proper knowledge of standards is the main challenge of applying standards. In addition, training for public sector accountants ranked first among prerequisites and supporting factors. The results of this paper, in addition to evaluating the challenges of applying public sector accounting standards, for the first time examines the prerequisites for applying the standards. Therefore, the results help to develop and improve public sector accounting in Iran.

**Keywords:** Public sector accounting standards, Challenges of applying standards, Prerequisites factors of reforms

**JEL classification:** M41· M48

---

DOI: 10.22051/jaasci.2021.30131.1579

<sup>1</sup> Assistant Professor of Accounting, Ilam University, Ilam, Iran. (Gh.esmailikia@ilam.ac.ir)

[jaasci.alzahra.ac.ir](http://jaasci.alzahra.ac.ir)

## بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی: شناسایی چالش‌های موجود و عوامل پیش‌نیاز تحول از دیدگاه خبرگان

غریبه اسماعیلی کیا<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۰۹

مقاله پژوهشی

### چکیده

در سه دهه گذشته تحولات عمده مدیریت عمومی و به ویژه استقرار حسابداری تعهدی، مشخصه بخش عمومی بسیاری از کشورها بوده است. نظام مالی بخش عمومی ایران نیز در فرآیند اجرایی شدن این تحولات قرار دارد، با توجه به شواهد موجود، مبنی بر عدم بکارگیری کامل و مناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هدف مطالعه حاضر، بررسی تحولات حسابداری بخش عمومی و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر شناسایی چالش‌ها و عوامل پشتیبان تحول است. جامعه آماری پژوهش، کلیه افراد خیره و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن می‌باشد و اطلاعات موردنیاز برای پاسخ به سوالات اصلی پژوهش، از طریق توزیع پرسشنامه محقق-ساخته، در سال ۱۳۹۷، گردآوری شده است. نظرخواهی از خبرگان در طی دو دور دلفی، نشان داد که نبود شناخت مناسب از استانداردها، اصلی‌ترین چالش بکارگیری استانداردها است، علاوه بر این، آموزش به حسابداران بخش عمومی رتبه نخست پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان را به خود اختصاص داد. پژوهش حاضر، علاوه بر ارزیابی چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، برای نخستین بار به بررسی پیش‌نیازهای بکارگیری استانداردها پرداخته و از این رو به توسعه و بهبود حسابداری بخش عمومی ایران، کمک می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری بخش عمومی، چالش‌های بکارگیری استانداردها، خبرگان

طبقه‌بندی موضوعی: M48، M41.

DOI: 10.22051/jaasci.2021.30131.1579

<sup>۱</sup> استادیار حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (Gh.esmailikia@ilam.ac.ir)

## مقدمه

در سال‌های اخیر نیاز به وقوع تحولات متنوعی در سیستم‌های مالی جهانی احساس شده است (ارنست و یانگ، ۲۰۱۱). مشکلات جدی نظام حسابداری بخش عمومی، وجود ضعف‌های بسیار در ارائه خدمات عمومی، فقدان هرگونه فرآیند ارزیابی عملکرد و نهایتاً عزم دولت‌ها برای ارتقای شفافیت در بخش عمومی، از دلایل اصلی نیاز به بهبود مدیریت مالی بخش عمومی و تصمیم‌گیری دولت‌ها است (چان، ۲۰۰۶). یکی از مهمترین جنبه‌ها، تمایل به تحول در سیستم‌های اطلاعات مالی است (کریستیانز و هم‌پژوهان، ۲۰۱۳). بر اساس نوشتارهای تخصصی، حسابداری تعهدی جزء با اهمیتی از تحولات بخش عمومی است که به بهبود کارایی و اثربخشی ارائه خدمات دولت و ارتقای پاسخگویی برای استفاده از منابع عمومی کمک می‌نماید (آئودا، ۲۰۰۷). حرکت به سمت حسابداری تعهدی به‌عنوان بخشی از تحولات بخش عمومی، با پیشگامی کشورهای توسعه‌یافته در حال وقوع است (حسان، ۲۰۱۳).

وجود استانداردهای حسابداری برای یکنواختی، وحدت رویه و قابلیت مقایسه در اطلاعات و اجزای حسابداری، امری الزامی است (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱). بر این اساس و با توجه به تنوع در سیستم‌های اطلاعات مالی بخش عمومی، نیاز به هماهنگ‌سازی احساس شد که منتج به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، گردید. معرفی و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، اطلاعات گسترده‌تر و صحیح‌تری در مورد عملکرد دولت ارائه می‌کند (پینا و توریس، ۲۰۰۳). بنابراین، بسیاری از کشورها از جمله کشورهای در حال توسعه، در سطوح متفاوتی شروع به پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی کامل، نموده‌اند. در کشورهای در حال توسعه، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی موضوع بسیار با اهمیتی تلقی می‌گردد، زیرا توانایی دولت‌ها برای تجهیز نهادهای قانونگذار، شهروندان، رسانه و سایر ذینفعان را با صورت‌های مالی قابل درک، مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه بهبود می‌بخشد و منجر به ارتقای کیفیت پاسخگویی و راهبری می‌شود (هاگس، ۲۰۱۳). بر این اساس، کشورهای مذکور شروع به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نمودند تا قابلیت اتکای اطلاعات مالی، صداقت عمومی و امکان جذب سرمایه‌گذاری خارجی را ارتقا بخشند (SAFA، ۲۰۰۶). در این زمینه پژوهشگران متعددی (چان، ۲۰۰۶، ترانگ، ۲۰۱۲، کریستیانز و هم‌پژوهان، ۲۰۱۳)، تحولات حسابداری

بخش عمومی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و موضوعات مرتبط با بکارگیری استانداردهای مذکور در بخش عمومی، را بررسی کرده‌اند. پژوهش‌های مذکور، مزایا و مشکلات حسابداری تعهدی کامل بر مبنای استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی برای حسابداری بخش عمومی و میزان پذیرش این استانداردها را مورد توجه قرار داده و توصیه‌هایی در رابطه با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بویژه در کشورهای در حال توسعه، ارائه نموده‌اند.

در کشور ما اوایل دهه ۱۳۵۰ پیرو تحولاتی که در نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی کشور بوجود آمد، اقداماتی نیز در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آغاز شد، اما این اقدامات تداوم نیافت. ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران نیز، بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و لزوم بکارگیری آن، تأکید داشت. با وجود تأکید بر اجرای آن در قوانین متعدد در سال‌های اخیر، هنوز نظام بودجه‌ریزی در ایران به شکل برنامه‌ای بوده و نظام بودجه‌ریزی عملیاتی اجرا نمی‌شود. ماده ۲۱۹، یکی از مصادیق عدم حصول اهداف مرتبط با تحولات محسوب می‌شود (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). بودجه و حسابداری، هر دو به‌عنوان خرده نظام‌های درون یک نظام پاسخگویی، در ارتباط و تعامل با یکدیگر قرار می‌گیرند (باباجانی و هم‌پژوهان، ۱۳۹۲). پیش شرط مهم برای توسعه سیستم بودجه، تبدیل سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی است (کردستانی و آشتاب، ۱۳۹۴). در طی سالیان متمادی مبنای مورد استفاده در سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده و در برخی دیگر نیز مبنای نیمه‌تعهدی، بوده است. مشکلات و نارسایی‌های مبنای نقدی، نهادهای مختلف بخش عمومی (شهرداری تهران و وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی)، را بر آن داشت که به صورت غیرمتمرکز اقداماتی را در جهت تغییر تحول نظام مالی خود انجام دهند تا نهایتاً تحولات گسترده در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران رخ داد. در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، نظام حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور تهیه گردید و از ابتدای سال ۱۳۹۴ به‌طور آزمایشی برای مدت یکسال ابلاغ گردید. در این راستا نیز سازمان حسابرسی تاکنون علاوه بر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۴ استاندارد مصوب تهیه نموده<sup>۲</sup> است. بر این اساس، تعاریف عناصر

صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این استانداردها و ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، خواهد بود (اسماعیلی کیا و پرندین، ۱۳۹۵).

کریستیانز و هم‌پژوهان (۲۰۱۳)، تأکید نمودند که توانایی کشورها در پیاده‌سازی این استانداردها به تفاوت فرهنگی، پیش‌زمینه فرهنگی و یا در اجزای ساختاری هر کشور بستگی دارد که این توانایی‌ها ممکن است تحولات سیستم‌های حسابداری بخش عمومی را تحت تأثیر قرار دهد. علیرغم بدنه در حال رشد تحقیقات در زمینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شکاف تحقیقاتی عمده‌ای در رابطه با مطالعه موردی کشورهای خاص وجود دارد (آرجنتو و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). کشورهای در حال توسعه، در قیاس با کشورهای توسعه‌یافته، شرایط متفاوتی دارند؛ این کشورها برای ارتقای استانداردهای زندگی شهروندان خود، با چالش‌های عمده‌ای مواجه هستند. تحقق اهداف برنامه‌های توسعه و استراتژی‌های کاهش فقر، تنها زمانی قابل تحقق است که دولت‌ها و نهادهای دولتی ظرفیت لازم برای مدیریت منابع کمیاب و به ویژه منابع مالی را داشته باشد (چان، ۲۰۰۶). بنابراین، ضرورت تحولات در نظام مالی در این کشورها و از جمله در ایران، به‌عنوان کشوری در حال توسعه، دوچندان می‌باشد و از آنجایی که شواهد موجود حاکی از عدم بکارگیری درست و مناسب استانداردهای مصوب بخش عمومی در کشور است، بنابراین مطالعه حاضر می‌تواند به‌عنوان نخستین تلاش برای بررسی چالش‌ها و پیش‌نیازهای بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی تلقی شود. جهت دستیابی به اهداف اصلی پژوهش، پرسش کلی پژوهش به این شرح مطرح می‌شود: "چالش‌ها، پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران کدامند؟". بر این اساس، این پژوهش به دنبال توجه بیشتر به اهمیت بکارگیری مناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اثرات منفی عدم تقویت آن بر اقتصاد ایران، می‌باشد. بنابراین، یافته‌های آن می‌تواند برای متولیان امر قانونگذاری در اقتصاد کشور، استاندارد‌گذاران، سرمایه‌گذاران خصوصی و سرمایه‌گذاران نهادی و دانشگاهیان حائز اهمیت باشد. ساختار مقاله بدین شرح است که در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور می‌شود. در بخش سوم روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌گردد. یافته‌های پژوهش در بخش چهارم ارائه و در بخش پنجم نتایج و پیشنهادهای مربوط بیان شده است.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### تحولات حسابداری بخش عمومی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

ارتقای پاسخگویی، شفافیت، کارایی، اثربخشی، مسئولیت‌پذیری و احکام قانونی، اهداف اساسی دولت در راستای ارائه موفقیت‌آمیز خدمات عمومی است (کارتیکو و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). اطلاعات مهمترین منبع موردنیاز در فرایند مدیریتی است، سیستم اطلاعاتی حسابداری جامع برای موفقیت مدیریت عملکرد بخش عمومی ضروری و حیاتی است (روجی و هم-پژوهان، ۲۰۱۲). بنابراین، تحولات حسابداری بخش عمومی به‌عنوان بخشی از فرآیند بهبود در مدیریت مالی بخش عمومی، تلقی می‌شود (جان، ۲۰۰۶). در دیدگاه کریستیانز و هم‌پژوهان (۲۰۱۳)، معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به جای سیستم‌های حسابداری نقدی سنتی، سنگ‌بنای تحول سیستم‌های اطلاعات مالی است.

حسابداری و گزارشگری دولتی در هر کشور با کشوری دیگر متفاوت است که منعکس‌کننده سیستم‌ها و فعالیت‌های مالیه عمومی ملی آنها است. تشخیص این تفاوت‌ها با اهمیت است (IFAC، ۲۰۱۹). روندهای همگرایی حسابداری بین‌المللی، فشارهای سازمانی در جهت پذیرش قوانین و قواعد حسابداری بین‌المللی را ایجاد کرده است، که می‌تواند با فعالیت‌های حسابداری محلی موجود (خاص هر کشور) کم و بیش سازگار باشد. به عبارتی، اینکه پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی تنها مسال‌های فنی نیست، در حقیقت در درجه نخست موضوعی اجتماعی، اقتصادی و سیاسی است (آرجنتو و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). بنابراین، زمانی که شروع به پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهایی نظیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌شود، باید بر این نکته تأکید شود که به ندرت پیش می‌آید یک روش و رویکرد اجرا برای همه کشورها مناسب باشد. علاوه بر این، پژوهش انجام شده توسط کنفرانس تجارت و توسعه سازمان ملل، فدراسیون بین‌المللی حسابداران اروپا و سایرین نشان داده است که بسیاری از کشورهایی که در حال حاضر حرکت به سمت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را آغاز نموده‌اند، در جایگاهی بین حسابداری نقدی و پیاده‌سازی کامل قرار دارند. این عوامل بیانگر آن است که انطباق با رویکرد اتخاذ شده توسط یک کشور و بکارگیری مستقیم آن امکان‌پذیر نیست (IFAC، ۲۰۱۹). همگرایی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی

حسابداری بخش عمومی، می‌تواند منجر به مزایای متعددی شود؛ از جمله افزایش پاسخگویی و شفافیت، تصمیم‌گیری بهتر، ارتقای کارایی و اثربخشی در گزارشگری مالی، مدیریت مالی صحیح، ثبات و سازگاری داده و قابلیت مقایسه بین‌المللی داده‌های مالی بخش عمومی و در عین حال، بهر حال پذیرش استانداردهای همگرا ممکن است با توجه به واگرایی سنت‌های ملی، هزینه‌های اجرایی، یا جاه‌طلبی‌های حاکمیت، باعث بروز چالش‌های متعددی شود (آرجنتو و هم-پژوهان، ۲۰۱۸). بهر حال، رهنمودهای سیاستی و گام‌های انتقالی مورد نیاز، همراه با نیاز به ظرفیت‌ها بالقوه مورد نیاز در کل فرآیند تغییر مدیریت، می‌تواند اجزای معمول کمک‌کننده در راستای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باشد (IFAC، ۲۰۱۹). در ادامه مطابق با نوشتارهای تخصصی، مزایا، چالش‌ها و نهایتاً پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی بررسی می‌شود.

### مزایای تحول در نظام پاسخگویی بخش عمومی و بکارگیری استانداردهای

#### حسابداری بخش عمومی

نوشتارهای تخصصی، مزایای متعددی برای تحولات حسابداری بخش عمومی را بر می‌شمارد. ارزش اجتماعی تحولات حسابداری بخش عمومی، کمک به دستیابی به اهداف متعدد از جمله کاهش فقر می‌باشد که منجر به اعلام تأیید وام‌دهندگان بین‌المللی برای تشویق پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه، شده است (چان، ۲۰۰۶). گزارش SAFA (۲۰۰۶)، بیانگر آن است که اهمیت وجود سیستم گزارشگری مالی کارا و شفاف برای دولت‌ها افزایش یافته است؛ بویژه به ارتقای آگاهی در رابطه با نحوه استفاده از وجوه عمومی توسط دولت‌ها و افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی، اعتماد عمومی و جذب سرمایه‌گذاران خارجی در کشورها کمک می‌کند. از سویی دیگر، آثودا (۲۰۱۳) تأکید می‌کند که نبود سیستم حسابداری مناسب، ممکن است مانع اصلی پیاده‌سازی بودجه‌های عملکردی شود. از آنجایی که مبنای تهیه بودجه باید با مبنای حسابداری مورد استفاده هماهنگ باشد، بنابراین تحولات بودجه، تحولات حسابداری را غیرقابل اجتناب می‌نماید. علاوه بر این، باباتوندی (۲۰۱۳) بر ارتباط بین سیستم‌های بودجه‌بندی بخش عمومی و شفافیت و پاسخگویی فعالیت حسابداری تأکید نموده است. بنابراین، دولت‌ها نیازمند پذیرش استراتژی برای فعالیت‌های مالی خود هستند و نیاز به بازبینی در مبنای حسابداری و بودجه‌بندی،

از دغدغه‌های بخش عمومی است. اتویلیکی (۲۰۱۳)، نیز بیان نموده که ارتباط بین پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط دولت‌ها و میزان فساد، بین کشورهای در حال توسعه که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را پذیرفته‌اند و کشورهای در حال توسعه‌ای که هنوز این استانداردها را نپذیرفته‌اند، به‌طور معنی‌داری متفاوت است.

### چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی

کشورهای در حال توسعه برای ارتقای استانداردهای سطح زندگی مردم خود با چالش‌های متعددی، مواجه هستند. مدیریت بهینه منابع مالی در این کشورها یکی از ضرورت‌های کلیدی در راستای موفقیت در جهت ارتقای سطح زندگی افراد این جوامع است؛ لازمه این امر نیز کارآمد نمودن سیستم‌های مالی و ایجاد تحول در آنها است. موفقیت تحول در حسابداری بخش عمومی، علاوه بر در دسترس بودن منابع بودجه‌ای و منابع انسانی و تکنولوژی اطلاعات، بستگی به پشتیبانی سیاسی و مدیریتی دارد (چان، ۲۰۰۶). یکی از عوامل اصلی در رابطه با عدم بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ترس از دادن قدرت استانداردگذاری، عدم آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و عدم توجه به حسابداری بودجه‌ای است (کریستیانز و هم‌پژوهان، ۲۰۱۳). پشتیبانی از طریق تخصیص منابع برای تحولات حسابداری بخش عمومی موفقیت‌آمیز امری حیاتی است. پشتیبانی بودجه‌ای کافی برای تحصیل نرم‌افزار و سخت‌افزار و برای استخدام کارکنان با صلاحیت ضروری می‌باشد (چان، ۲۰۰۶). در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، کمبود کارکنان ماهر و باصلاحیت، محدودیت‌های شدیدی در رابطه با بکارگیری استانداردها ایجاد می‌کند. تحول، تغییر سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی را نیز در بر می‌گیرد؛ اغلب کشورها برخی از انواع قوانین و مقررات را در سیستم‌های حسابداری بخش عمومی خود دارند، حتی اگر نظم سازمانی آنها برای اجرای این قوانین و مقررات، متفاوت باشد. پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نباید این احساس و نگرش را بجای گذارد که پذیرش و پیاده‌سازی و بکارگیری آن، آسان است. پذیرش و پیاده‌سازی استانداردها با چالش‌های مختلفی مواجه است (هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹). موسسه پرایس واتر هاوس (PWC)<sup>۵</sup> (۲۰۱۲)، در گزارش خود پنج چالش کلیدی را مطرح نموده است که عبارتند از: ۱. هزینه‌های بالای پیاده‌سازی، ۲. عدم دسترسی به حسابداران با صلاحیت، ۳. پیچیدگی‌های آشکار مربوط به



استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۴. عدم آمادگی نهادها و بخش‌های دولتی و ۵. مقاومت در برابر تحولات (PWC، ۲۰۱۲). با توجه توضیحات ارائه شده، سوال نخست این مطالعه با این مضمون مطرح می‌شود که "با توجه به گذشت ۴ سال از تصویب و الزام به استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، بکارگیری این استانداردها، همچنان با چه چالش‌هایی مواجه است؟"

### پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای بکارگیری موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی

بسیاری از کشورها صرف‌نظر از سیستم‌های سیاسی و اقتصادی که دارند، به هماهنگ‌سازی استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تشویق می‌شوند. تلاش‌های این کشورها بجای پذیرش کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بیشتر در راستای همگرایی با این استانداردها در جنبه‌های با اهمیت بوده است. با این حال، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، توانایی و ظرفیت کارکنان حسابداری برای پیاده‌سازی کامل استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی کافی نیست، رویه‌های گردآوری داده به‌طور مناسبی شناسایی نشده و برای مدیریت انواع رویدادهای مالی، نرم‌افزارهایی که به اندازه کافی پیشرفته باشد، ایجاد نشده است (هاگس، ۲۰۱۳). چان (۲۰۰۶)، دو استراتژی متفاوت برای تسریع تحولات حسابداری دولتی در کشورهای در حال توسعه پیشنهاد نموده است؛ در کشورهایی که سیاستمداران پشتیبان تحولات می‌باشند، تنها تامین مالی پشتیبانی فنی ضرورت دارد. در کشورهایی که دولت‌ها فاقد توانایی سیاسی و مالی هستند، کمک مالی خارجی و فنی نیز ضرورت دارد، اما این کمک‌ها کافی نیست. تحولات سیاسی یاری‌رسان تحولات در حسابداری بخش عمومی تلقی می‌شود و شرایط مرتبط با کمک مالی خارجی نیز ممکن است، انگیزه‌های بیشتر فراهم کند. تحولات حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه نیازمند پشتیبانی سیاسی و مدیریتی است. موفقیت تحولات به میزان پشتیبانی راهبران سیاسی، کسانی که صدای تقاضا برای پاسخگویی و شفافیت را می‌شنوند، بستگی دارد. در این زمینه، عوامل سیاسی، به‌عنوان یک فرصت و شانس تلقی می‌شود، زیرا که پشتیبانی وزیران و مدیران ارشد راه برای تغییر سیستم را هموار می‌نماید (چان، ۲۰۰۶). بر این اساس، سوال دوم این پژوهش بدین شرح است: "با توجه به گذشت ۴ سال از تصویب و الزام به استفاده از استانداردهای حسابداری بخش

عمومی ایران، پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای بکارگیری موفقیت‌آمیز این استانداردها در ایران کدامند؟"

### مروری بر پیشینه پژوهش

مطالعات متعددی تحولات حسابداری بخش عمومی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف را از جنبه‌های گوناگون مورد بررسی قرار داده‌اند، در ادامه تعدادی از این پژوهش‌ها مرور می‌شود.

کارتیکو و هم‌پژوهان (۲۰۱۸)، در پژوهش خود، سطح و میزان پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر مبنای تعهدی و میزان ارتباط آن با شفافیت دولت مرکزی، را بررسی نمودند. با نمونه‌ای متشکل از ۷۷ کشور طی سال‌های ۲۰۰۸ الی ۲۰۱۵، معیارها بیانگر اهمیت و معنی‌داری صورت‌های عملکرد مالی و رویه‌های حسابداری تعهدی نظیر رویدادهای مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای به‌عنوان سطوح تعهدی بوده است. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد که رتبه سطح تعهدی با شاخص شفافیت سالیانه بودجه بین‌المللی، رابطه مثبت دارد.

اولینکا و هم‌پژوهان (۲۰۱۶)، تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی نیجریه، را مورد بررسی قرار دادند. با استفاده از دیدگاه‌های ۱۶۴ پاسخ‌دهنده از بخش‌های حسابداری تمام وزارتخانه‌های دولتی، نتایج نشان داد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی نیجریه، دارد.

یوده و سوپیکان (۲۰۱۵)، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی را مورد توجه قرار دادند. یافته‌های آنها بیانگر آن بود که انتظار می‌رود پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، سطح یا کیفیت گزارشگری مالی در نیجریه را ارتقا داده و بهبود بخشد.

بیلاسا و واندرنوت (۲۰۱۴)، سطح پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را در کشورهای عضو اتحادیه اروپا بررسی نمودند. نتایج نشان داد که تنوع قابل ملاحظه‌ای در رابطه با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همچنین در مورد نوع حسابداری مورد استفاده در میان این کشورها وجود دارد. علاوه بر این، مشخص شد که حتی

اگر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بطور قانونی در اغلب اعضای اتحادیه اروپا به‌طور قانونی پذیرش نشده، اما تمایل به سوی استفاده از سیستم‌های حسابداری پیشرفته بر مبنای حسابداری تعهدی نزدیک به استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، وجود دارد.

الشوجیری (۲۰۱۴) در پژوهشی، نیاز به تحول در سیستم حسابداری دولتی عراق را به‌عنوان کشوری در حال توسعه از طریق پذیرش حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بررسی کرد. یافته‌های او قویا نیاز به تحول در سیستم حسابداری دولتی این کشور را از طریق پذیرش حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، آشکار نمود.

دیلتوتی (۲۰۱۳)، نشان داد که اطلاعات موجود در صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی حسابداری تعهدی سودمند تلقی می‌شوند و به استفاده‌کنندگان امکان پاسخ‌خواهی برای کنترل و گسترش همه منابع، ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان نقدی واحد تجاری و اتخاذ تصمیمات در مورد تهیه منابع یا انجام فعالیت‌های تجاری با واحد تجاری را می‌دهد.

روچی و هم‌پژوهان (۲۰۱۲)، مناسب بودن مدل حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در اسلونی، کرواسی، بوسنی و هرزگوین را در سایه گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بررسی نمودند. یافته‌های آنان نشان داد که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در این کشورها همانند بسیاری از کشورهایی که با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی کامل را به کار گرفته‌اند، روز به روز مربوط‌تر و مناسب‌تر شده است.

بررسی‌های انجام شده در پژوهش‌های داخلی نیز بیانگر وجود پژوهش‌های بسیار محدود در رابطه با بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد. از این رو، ضمن اشاره به آنها برخی از تحقیقات مرتبط با تحولات حسابداری بخش عمومی نیز که تا حدودی با موضوع این پژوهش همخوانی دارد، در ادامه بطور مختصر مرور می‌شود.

باباجانی و هم‌پژوهان (۱۳۹۷)، با هدف ارائه الگویی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی متناسب با شرایط و ویژگی‌های محیطی نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، عامل‌های تأثیرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی را شناسایی و از طریق پرسشنامه مورد نظرخواهی خبرگان شاغل در نهادهای بخش عمومی قرار دادند. یافته‌های آنان بیانگر آن بود که عامل‌های اثرگذار در شش بُعد، شامل سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، سازگاری فرآیندهای عملیاتی و اداری، عوامل سازمانی، منابع انسانی متخصص، آموزش و رویکرد استقرار قرار گرفته مورد اجماع خبرگان قرار گرفت.

معینان و پورزمانی (۱۳۹۶)، در پژوهش خود به دنبال مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی بودند. یافته‌های آنان نشان داد که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد و دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، همسو شوند.

اسماعیلی کیا و شیخی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به دنبال شناسایی چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی از دیدگاه کارکنان مالی بوده‌اند. یافته‌های آنها نشان داد که از دیدگاه کارکنان مالی، عوامل مربوط به نیروی انسانی، عوامل مربوط به سیستم‌های اطلاعاتی و نرم-افزارها، عوامل مربوط به استانداردها و قوانین، عوامل مربوط به تامین مالی تحولات و همچنین، چالش‌های مفهومی تحول از چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به شمار می‌روند.

کردستانی و هم‌پژوهان (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان، شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی)، به دنبال بررسی بررسی موانع موجودی بوده است که امکان به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی کشور را تضعیف می‌کنند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که نبود خواست واقعی سیاست‌مداران و پایداری ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار،

عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گری دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهمترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

جباری و امیدفر (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با هدف بررسی فرآیندی مراحل اجرای نظام حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی، موانع اجرای استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی با رویکرد فرآیندی را بررسی نمودند. یافته‌های آنان نشان داد که مراحل عملیاتی اجرای نظام حسابداری بخش عمومی شامل، پیاده‌سازی، استقرار، بهره‌برداری عملیاتی و نظارت به نحو مطلوبی انجام نشده است.

مهدوی و کاظم‌نژاد (۱۳۹۲)، ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها را بررسی و به این نتیجه دست یافتند که تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بر پنج عامل مورد بررسی یعنی افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارشهای مالی، بهبود مدیریت مالی، استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی و ایجاد بستر لازم جهت ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی، تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

### روش پژوهش

هدف این پژوهش بررسی تحولات حسابداری بخش عمومی ایران و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از رویکرد دلفی است. روش دلفی یک رویکرد تحقیقاتی برای به‌دست‌آوردن اجماع با استفاده از پرسشنامه و ارائه بازخورد به شرکت‌کنندگان است، که در زمینه‌های کلیدی متخصص هستند، می‌باشند (حیبی و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). پژوهش از نظر روش استنتاج، توصیفی - پیمایشی و از جهت هدف کاربردی و توصیفی می‌باشد. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود، اما ذکر این نکته ضروری است که این پژوهش در سال ۱۳۹۷ اجرا شده است. برای پاسخگویی به دو سوال اصلی بدین مضمون که "با توجه به گذشت ۴ سال از تصویب و الزام به استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، بکارگیری این استانداردها همچنان با چه چالش‌هایی مواجه است؟" و "با توجه به گذشت ۴ سال از تصویب و الزام به استفاده از استانداردهای حسابداری

بخش عمومی ایران، پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای بکارگیری موفقیت‌آمیز این استانداردها در ایران کدامند؟"، ابتدا، با مطالعه نوشتارهای تخصصی موجود در این زمینه ماتریس نظریه مزایای تحولات و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، چالش‌های بکارگیری استانداردها و پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان تحولات استخراج گردید. سپس، در ماتریس نظریه مذکور و بر اساس شرایط محیطی ایران، تغییراتی داده شد و بر مبنای شاخص‌های استخراج شده، پرسشنامه محقق‌ساخته متشکل از ۲۶ سوال (در دو بخش چالش‌های تحول و پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان)، توسط تیم پژوهش طراحی گردید که در ابتدا نظر موافق یا مخالف خبرگان (بلی یا خیر)، راجع به هر یک از عوامل، مورد پرسش قرار گرفت و سپس شدت موافقت در دامنه ۱ الی ۵، نیز مورد ارزیابی قرار گرفت. در مرحله بعد، با استفاده از پرسشنامه تهیه شده و با بکارگیری رویکرد دلفی از خبرگان فعال و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن، در طی دو دور، نظرخواهی انجام شد.

### جامعه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه افراد خبره و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن می‌باشد. در روش دلفی، اساساً اصل دقیقی برای شناسایی تعداد افراد و یا تعداد اعضا برای گنجاندن در هر مطالعه وجود ندارد (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ب، ۱۳۹۵). تعداد اعضای ایده‌آل برای روش دلفی بین شش و دوازده است. همچنین در دیدگاهی دیگر، اگر ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مختلف به کار رود بین پنج تا ده نفر کافی است (سومرویل و جری، ۲۰۰۸). یکی از مهمترین مراحل روش دلفی، انتخاب اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی است. در مطالعات قبلی، در دلفی روش خاص نمونه‌گیری توصیه نشده است. تکنیک گلوله برفی می‌تواند برای نمونه‌گیری استفاده شود. این روش زمانی مناسب است که اعضا گروه به راحتی شناسایی نشوند. در این روش، محققین ابتدا افرادی را شناسایی نموده و پس از دریافت اطلاعات، از آنها خواسته می‌شود که افراد دیگری را به محقق، معرفی نمایند (بابی، ۲۰۰۲). با توجه به محدود بودن خبرگان در این حوزه، برای شناسایی آنان از نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. اعضای دلفی شناسایی شده با این روش در مجموع ۳۰ نفر و در چهار گروه مختلف، به شرح نگاره ۱ بودند.

## نگاره (۱): گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب

گروه	شرح گروه	تعداد (نفر)
اول	معاونان اداری مالی	۹
دوم	ذیحسابان	۱۰
سوم	اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها خبره در حوزه حسابداری بخش عمومی	۸
چهارم	کارشناسان هیات تدوین کننده استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی	۳
	جمع	۳۰

ویژگی‌های جمعیت‌شناسی خبرگان در نگاره ۲ ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می‌شود ۸۰٪ از خبرگان بیش از ده سال سابقه امور اجرایی داشته‌اند و رشته تحصیلی ۷۷٪ از آنان، حسابداری بوده است.

## نگاره (۲): ویژگی‌های جمعیت‌شناسی خبرگان

رشته تحصیلی		میزان تحصیلات		تجربه اجرایی		
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۷۷٪	۲۳	۱۷٪	۵	۲۰٪	۶	کمتر از ۱۰ سال
۲۰٪	۶	۴۷٪	۱۴	۵۳٪	۱۶	۱۰ تا ۲۰ سال
۳٪	۱	۳۶٪	۱۱	۲۷٪	۸	بیشتر از ۲۰ سال
۱۰۰٪	۳۰	۱۰۰٪	۳۰	۱۰۰٪	۳۰	جمع کل

## آزمون‌های آماری مورد استفاده

روایی محتوای پرسشنامه با استفاده از نظرات متخصصان فنی با تجربه ارزیابی شد. با توجه به اینکه در دیدگاه آنان پرسشنامه فاقد مشکلات مفهومی بود، بنابراین نتیجه‌گیری شد که

پرسشنامه از روایی سازه لازم برخوردار است. پایایی پرسشنامه با بکارگیری روش آلفای کرونباخ اندازه‌گیری شد. آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۱۰ نفر از پاسخ‌دهندگان قرار گرفت، ۰/۸۳۵ محاسبه شد که نشان‌دهنده قابلیت اعتماد آن است.

ضریب همابستگی کندال<sup>۶</sup> برای تعیین میزان اتفاق‌نظر میان اعضای تیم دلفی، مورد استفاده قرار گرفت. ضریب همابستگی کندال نشان می‌دهد که افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت آنها مرتب کرده‌اند، اساساً معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق‌نظر دارند. این ضریب در دامنه صفر تا یک قرار می‌گیرد که نشان‌دهنده درجه اجماعی است که از طریق گروه بدست آمده است (اجماع قوی برای  $w > 0.7$ ، اجماع متوسط برای  $w = 0.5$  و اجماع ضعیف در  $w = 0.3$ ) (اسمیت و هم‌پژوهان، ۲۰۰۱).

عطف به تدوین سوالات بر اساس دو حالت بلی و خیر، در مرحله نخست، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات تک تک سوالات، آزمون ناپارامتری دو جمله‌ای، استفاده شد. بر مبنای قضیه حد مرکزی، اگر تعداد نمونه مساوی با ۳۰ یا بیش از آن باشد، توزیع نرمال تلقی می‌شود (آذر و مومنی، ۱۳۸۸). با توجه به دقیق‌تر بودن نتایج استفاده از آزمون پارامتریک، بنابراین ارزیابی شدت موافقت پاسخ‌دهندگان با استفاده از آزمون تی انجام می‌پذیرد و برای سنجش میزان موافقت، طیف ۱ الی ۵ در نظر گرفته شده است. در این آزمون، اگر مقدار تی محاسبه شده، بیشتر از مقدار تی نگاره (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۲/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معنی‌داری دارد. چنانچه تی محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۲/۵ تفاوت معنی‌داری نداشته است. بررسی وجود یا عدم وجود اجماع‌نظر بین خبرگان در رابطه با هر یک از سوالات، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای انجام می‌شود. این آزمون، آزمونی از نوع نیکویی برازش است و روش ناپارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است. هدف از انجام این آزمون، کسب اطمینان از یکسان بودن نظر خبرگان در درون گروه مربوطه است. به عبارتی دیگر، اگر اختلاف معنی‌داری بین نظر خبرگان هر گروه وجود نداشته باشد، آن گروه در مورد سوال مورد پرسش، هم‌نظرند و در موضوع مورد سوال مربوط، اجماع‌نظر موافق یا مخالف دارند (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ب ۱۳۹۵). برای تشخیص همسانی یا عدم



همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس، نیز انجام می‌شود (باباجانی و هم‌پژوهان، ۱۳۹۲). در آمار هیچ روشی برای تعیین رتبه‌بندی وجود ندارد و آزمون فریدمن فقط می‌تواند به بررسی یکسان بودن رتبه‌ها بپردازد (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۹۷)؛ اگر فرضیه صفر آن رد شود، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین رتبه‌ها یکسان نیست و نهایتاً اینکه رتبه‌بندی هر یک از چالش‌های بکارگیری استانداردها و عوامل پیش‌نیاز و پشتیبان بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه خبرگان، گزارش می‌شود.

### یافته‌های پژوهش

ضریب هماهنگی کندال (W کندال) معیار اجماع است و بیانگر سطح اجماع بین مشارکت‌کنندگان، در دلفی است. نتایج میزان اجماع حاصل از اجرای دور نخست دلفی در نگاره ۳ ارائه شده است. بیشتر از ۰/۷ بودن مقدار ضریب کندال برای هر دو عامل دلالت بر اجماع قوی خبرگان دارد. علاوه بر آن، سطح معنی‌داری در هر دو دسته، بیشتر از پنج درصد است که به معنای وجود توافق معنی‌دار بین خبرگان است. بنابراین، در گام اول می‌توان نتیجه گرفت که بین خبرگان اجماع کلی برقرار شده است.

نگاره ۳: میزان اجماع نظر خبرگان با استفاده از ضریب هماهنگی کندال

چالش‌های بکارگیری استانداردها	پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان	
۷	۶	تعداد عامل‌ها
۰/۷۰۴	۰/۸۶۸	ضریب کندال (W)
۰/۰۸۴	۰/۰۷۵	سطح معنی‌داری

### چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی

در این پژوهش، هدف سوال اصلی اول، شناسایی چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. با بررسی ادبیات پژوهش و در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، چالش اصلی تعیین و از طریق پرسشنامه در اختیار خبرگان قرار گرفت. مشابه با دو بخش پیشین ابتدا آزمون دو جمله‌ای بر روی اطلاعات حاصل، انجام شد. نگاره ۴، یافته‌های مربوط را نشان

می‌دهد. یافته‌های آزمون دوجمله‌ای از معنی‌داری کلیه ویژگی‌ها (به جزء مورد ۶) حکایت دارد.

نگاره (۴): نتایج آزمون دوجمله‌ای در رابطه چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش

عمومی

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معنی‌داری
۱	هزینه‌های زیاد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	بلی	۲۳	۰/۷۷	۰/۷۶۷	۰/۴۳۰	۰/۰۵
		خیر	۷	۰/۲۳			
۲	فقدان منابع انسانی کافی برای درک و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	بلی	۲۵	۰/۸۳	۰/۸۳۳	۰/۳۷۹	۰/۰۰۰
		خیر	۵	۰/۱۷			
۳	مناسب نبودن توسعه و گسترش تکنولوژی اطلاعات دولت (سیستم‌های حسابداری)	بلی	۲۴	۰/۸۰	۰/۸۰۰	۰/۴۰۷	۰/۰۰۱
		خیر	۶	۰/۲۰			
۴	نبودن شناخت مناسب از استانداردهای حسابداری بخش عمومی	بلی	۲۶	۰/۸۷	۰/۸۶۷	۰/۳۴۶	۰/۰۰۰
		خیر	۴	۰/۱۳			
۵	نبودن تجربه در رابطه با پیاده‌سازی استانداردهای بخش عمومی	بلی	۲۴	۰/۸۰	۰/۸۰۰	۰/۴۰۷	۰/۰۰۱
		خیر	۶	۰/۲۰			
۶	عدم توجه کافی استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حسابداری بودجه‌ای	بلی	۱۲	۰/۴۰	۰/۴۰۰	۰/۴۹۸	۰/۳۶۲
		خیر	۱۸	۰/۶۰			
۷	عدم توجه کافی استانداردهای بخش عمومی به ویژگی‌های خاص و با اهمیت بخش عمومی	بلی	۲۰	۰/۶۷	۰/۶۶۷	۰/۴۷۹	۰/۰۹۹
		خیر	۱۰	۰/۳۳			

مقادیر آماره تی، طبق نگاره ۴، همگی بیشتر از ۱/۶۴ است. مقادیر مذکور به معنای موافقت خبرگان در رابطه با چالش‌های شناسایی شده است. مقادیر Z کلموگروف اسمیرنوف گزارش شده در نگاره ۵، نیز بیانگر اجماع خبره‌گان در رابطه با کلیه ویژگی‌ها به استثنای مورد ۶، است.

در سطح معنی داری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس، نشان دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان برای همه چالش‌ها است.

نگاره (۵): نتایج آزمون‌های تی، آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس در رابطه با چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی

سوال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون تی				آزمون کروسکال والیس	
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار تی	درجه آزادی	سطح معنی داری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال
۱	۳۰	۳/۸۳۳	۳۲/۴۱۵	۲۹	۰/۰۰۰	۲/۰۱۷	۰/۰۰۲
۲	۳۰	۳/۸۰۰	۱۹/۰۰۰	۲۹	۰/۰۰۰	۲/۸۵۷	۰/۰۰۱
۳	۳۰	۳/۹۳۳	۲۰/۵۵۲	۲۹	۰/۰۰۰	۱/۹۶۵	۰/۰۰۱
۴	۳۰	۳/۹۳۳	۲۳/۷۴۸	۲۹	۰/۰۰۰	۱/۹۶۱	۰/۰۰۱
۵	۳۰	۳/۳۰۰	۱۵/۳۳۳	۲۹	۰/۰۰۰	۲/۰۰۳	۰/۰۰۳
۶	۳۰	۳/۱۰۰	۱۵/۰۹۳	۲۹	۰/۰۰۰	۱/۰۳۱	۰/۲۳۹
۷	۳۰	۳/۰۳۳	۱۳/۹۷۹	۲۹	۰/۰۰۰	۱/۰۵۲	۰/۲۱۹

### پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان برای بکارگیری موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شش عامل تعیین شده بر اساس نوشتارهای تخصصی، به‌عنوان پیش‌نیاز تحول و عوامل پشتیبان، در معرض نظرخواهی خبرگان قرار گرفت. نگاره ۶، نتایج مربوط به آزمون دوجمله‌ای را نشان می‌دهد. همانگونه که مشاهده می‌شود به غیر از مورد ۱۲، همه عوامل معنی‌دار هستند.

نگاره (۶): نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای  
پایه‌سازی موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معنی‌داری
۸	پایه‌سازی تحولات در مدیریت بخش عمومی (نظیر طبقه‌بندی و مدل‌سازی مجدد فعالیت‌های بخش عمومی و نهادها، تمرکززدایی مدیریتی)	بلی	۲۷	۰/۹۰	۰/۹۰۰	۰/۳۰۵	۰/۰۰۰
		خیر	۳	۰/۱۰			
۹	تغییرات در قوانین و مقررات (نظیر تعدیل قانون بودجه و اصول مالی در نهادهای بخش عمومی، بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد و...)	بلی	۳۰	۰/۱۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۰	آموزش حسابداران با مهارت بالا و حرفه‌ای در بخش عمومی	بلی	۳۰	۰/۱۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۱	ایجاد و توسعه سیستم پردازش اطلاعات حسابداری همراه با تکنولوژی اطلاعات	بلی	۲۴	۰/۸۰	۰/۸۰۰	۰/۴۰۷	۰/۰۰۱
		خیر	۶	۰/۲۰			
۱۲	پشتیبانی گسترده از سوی حامیان مالی نظیر بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و...	بلی	۱۸	۰/۶۰	۰/۶۰۰	۰/۴۹۸	۰/۳۶۲
		خیر	۱۲	۰/۴۰			
۱۳	تجربه ایران در خصوص انتشار استانداردهای حسابداری در بخش خصوصی	بلی	۲۴	۰/۸۰	۰/۸۰۰	۰/۴۰۷	۰/۰۰۱
		خیر	۶	۰/۲۰			

همانگونه که در نگاره ۷ مشاهده می‌شود مقادیر آماره تی در کلیه سوالات بیش از ۱/۶۴، است، این یافته نشان‌دهنده موافقت شدید خبرگان در رابطه با چالش‌ها می‌باشد. مقادیر Z کلموگروف اسمیرنوف گزارش شده، نیز نشان‌دهنده اجماع خبره‌ها در رابطه با همه عوامل مذکور به غیر از سوال ۱۲، است. در سطح معنی‌داری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نیز نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه موارد بوده است.

نگاره (۷): نتایج آزمون‌های تی، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و آزمون کروسکال-والیس برای شناسایی پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز استانداردهای حسابداری بخش عمومی

آزمون کروسکال والیس		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون تی				تعداد پاسخ‌ها	سوال
معنی داری	کای دو	مقدار احتمال	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	سطح معنی داری	درجه آزادی	مقدار تی	میانگین پاسخ‌ها		
۰/۴۸۲	۲/۴۶۵	۰/۰۱۵	۱/۹۶۱	۰/۰۰۰	۲۹	۳۴/۶۲۶	۴/۲۰	۳۰	۸
۰/۲۸۲	۳/۸۱۲	۰/۰۱۱	۱/۹۶۵	۰/۰۰۰	۲۹	۳۵/۷۶۸	۴/۳۶۷	۳۰	۹
۰/۱۴۶	۵/۳۸۰	۰/۰۰۱	۲/۰۳۶	۰/۰۰۰	۲۹	۴۸/۱۷۹	۴/۴۳۳	۳۰	۱۰
۰/۷۹۷	۱/۰۱۷	۰/۰۰۵	۱/۹۶۸	۰/۰۰۰	۲۹	۳۸/۷۸۶	۴/۴۳۳	۳۰	۱۱
۰/۴۵۵	۲/۶۱۵	۰/۰۸۴	۱/۲۵۹	۰/۰۰۰	۲۹	۱۹/۹۱۲	۳/۶۳۳	۳۰	۱۲
۰/۲۷۹	۳/۸۱۸	۰/۰۳۸	۲/۰۵۶	۰/۰۰۰	۲۹	۲۲/۱۳۹	۳/۷۰۰	۳۰	۱۳

### نتایج دور دوم دلفی

همانطور که در بخش یافته‌ها بیان گردید، در سوالات ۶ و ۱۲، نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف حاکی از یکنواختی نظر پاسخ‌دهندگان بود و به عبارتی خبرگان از شدت موافقت یکسانی برای پاسخ به این سوال برخوردار نبوده‌اند. بنابراین، برای این سوالات (تعداد ۲ سوال)، مجدداً پرسشنامه‌ای تهیه شد (در این پرسشنامه ضمن تعیین سوالات، نتایج دوره قبل شامل تعداد موافقین و مخالفین و میانگین شدت موافقت ارائه شد و همچنین، نظر خبره در دور اول برای او قید گردید) و سپس دور دوم دلفی اجرا شد و از خبرگان درخواست شد که با توجه به مجموع نظرات گردآوری شده در دور اول دلفی، پاسخ قبلی خود را (موافقت یا مخالفت و شدت آن)، تأیید و یا تغییر دهند. بر این اساس، از بین ۳۰ خبره شرکت‌کننده در دور اول دلفی، ۲۱ نفر به سوالات دور دوم نیز پاسخ داده و نظرات آنها با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب، تجزیه و تحلیل شد. نگاره ۸، یافته‌های حاصل از دور دوم دلفی را نشان می‌دهد.

نگاره (۸): نتایج آزمون‌های آماری دور دوم دلفی

شماره سوال	نوع جواب	آزمون دوجمله‌ای		آزمون تی		آزمون کلموگروف		آزمون کروسکال والیس		
		تعداد	نسبت	سطح معنی داری	مقدار تی	مقدار Z کلموگروف اسمیرنوف	مقدار احتمال	آماره کای دو	سطح معنی داری	
۶	بلی	۲	٪۱۰	۰/۰۰۰	۳/۲۱۱	۰/۰۰۴	۱/۳۹۰	۰/۰۴۲	۱/۲۸۰	۰/۷۳۴
	خیر	۱۹	٪۹۰							
۱۲	بلی	۷	٪۳۳/۳	۰/۱۸۹	۲/۹۵۰	۰/۰۰۸	۱/۸۸۳	۰/۰۰۲	۶/۴۳۷	۰/۰۹۲
	خیر	۱۴	٪۶۶/۷							

رتبه‌بندی پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان و چالش‌های بکارگیری استانداردها

با توجه به کسب اجماع عمومی در رابطه با پیش‌نیازهای تحول و عوامل پشتیبان و همچنین، چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، سوالی که در اینجا مطرح می‌شود آن است که در دیدگاه خبرگان کدام چالش و یا پیش‌نیاز در رتبه بالاتری قرار دارد؟ به عبارت دیگر، هر یک از عوامل مورد اجماع خبرگان در چه رتبه‌ای قرار می‌گیرند و کدامیک پیش‌نیاز مهمتری در راستای اجرای تحولات خواهند بود. از سوی دیگر، از بین چالش‌های مطرح شده، کدام یک به‌عنوان مانع نقش پررنگ‌تری در بکارگیری استانداردها دارند. بنابراین، بررسی داشتن یا نداشتن تفاوت معنی دار بین میانگین پاسخ‌های داده شده برای هر یک از موارد مذکور، از طریق آزمون فریدمن انجام پذیرفت. این آزمون برای بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) انجام گرفته افراد برای تعدادی از متغیرهای مستقل، استفاده می‌شود. نتایج آزمون فریدمن در نگاره ۹، ارائه شده است. نتایج، از معنی داری همه آماره‌های کای دو، در سطح پنج درصد حکایت دارد. مفهوم این یافته آن است که اهمیت این عوامل از نظر خبرگان یکسان نبوده و میانگین رتبه‌های مربوط به پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان و چالش‌ها، یکسان نمی‌باشد.

## نگاره (۹): نتایج آزمون فریدمن

معنی داری	آماره کای دو	
۰/۰۱۱	۲۰/۱۳۶	چالش‌های بکارگیری
۰/۰۰۰	۸۰/۹۳۵	پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان

نتایج حاصل از بررسی اهمیت نسبی عوامل از دیدگاه خبرگان در نگاره ۱۰، مستند شده است.

## نگاره (۱۰): رتبه‌بندی خبرگان از پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان و چالش‌های بکارگیری

## استانداردها

رتبه	پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان	رتبه	چالش‌ها بکارگیری استانداردها
۱	آموزش حسابداران بخش عمومی	۱	نبود شناخت مناسب و کافی از استانداردها
۲	تغییرات در قوانین و مقررات	۲	فقدان منابع انسانی کافی
۳	پیاده‌سازی تحولات در مدیریت بخش عمومی	۳	مناسب نبودن توسعه و گسترش تکنولوژی اطلاعات
۴	ایجاد و توسعه سیستم پردازش اطلاعات حسابداری	۴	نبودن تجربه در رابطه با بکارگیری استانداردها
۵	تجربه ایران در خصوص انتشار استانداردهای حسابداری در بخش خصوصی	۵	هزینه‌های زیاد پیاده‌سازی استانداردها
۶	پشتیبانی گسترده از سوی حامیان مالی نظیر بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و...	۶	عدم توجه کافی استانداردهای بخش عمومی به ویژگی‌های خاص و با اهمیت بخش عمومی
		۷	عدم توجه کافی استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حسابداری بودجه‌ای

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

گرایش به تحولات در سیستم‌های اطلاعات مالی، به‌عنوان ضرورتی حیاتی در بهبود و ارتقای مدیریت و تصمیم‌گیری نهادهای دولتی تلقی می‌شود. هم‌اکنون فرصت ارتقای تحول در حسابداری دولتی کشورهای در حال توسعه از طریق پذیرش حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، فراهم شده است. با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران برگرفته از استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی است، بنابراین هدف پژوهش حاضر، بررسی چالش‌های بکارگیری این استانداردها در طی ۴ سال از الزام به بکارگیری این استانداردها و شناسایی پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان بکارگیری آنها در شرایط محیطی ایران، است. از طریق طرح و پاسخگویی به دو سوال اصلی پژوهش، اهداف پژوهش به شرح زیر محقق شد.

یافته‌ها نشان داد که در رابطه با چالش‌های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، خبرگان با شدت موافقت بالایی همه عوامل مطرح شده را به‌عنوان چالش‌های اثرگذار در این زمینه در شرایط محیطی ایران، شناسایی نمودند. در این بین در دیدگاه خبرگان، نبود شناخت مناسب از استانداردها، رتبه اول چالش‌ها را به خود اختصاص داده است. فقدان منابع انسانی کافی و مناسب نبودن توسعه و گسترش تکنولوژی اطلاعات در رتبه‌های دوم و سوم قرار گرفته‌اند. یافته‌های این بخش، هر یک به نوعی مشابه با یافته‌های چان (۲۰۰۶)، آئودا (۲۰۱۳)، کریستیانز و هم‌پژوهان (۲۰۱۳)، باباجانی و هم‌پژوهان (۱۳۹۷)، اسماعیلی کیا و شیخی (۱۳۹۶) و کردستانی، رحیمیان و شهرابی (۱۳۹۵) می‌باشد.

در مورد عوامل پشتیبان، از ۶ مورد مطرح شده، خبرگان موافقت شدید خود را در رابطه با ۵ عامل اعلام نموده و یک عامل (پشتیبانی بکارگیری استانداردهای بخش عمومی) پشتیبانی گسترده از سوی حامیان مالی نظیر بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و...)) به اجماع خبرگان نرسید. همچنین، از دیدگاه آنان، سه عامل آموزش حسابداران بخش عمومی، تغییر در قوانین و مقررات و پیاده‌سازی تحولات در مدیریت بخش عمومی، به ترتیب مهمترین پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان در جهت بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشند. این یافته با نتایج ترانگ (۲۰۱۲)، چان (۲۰۰۶) و باباجانی و هم‌پژوهان (۱۳۹۷) همراستا است.



عطف به یافته‌های پژوهش حاضر و نتایج پژوهش‌های مشابه در این حوزه، باید اذعان نمود که کشورهای در حال توسعه برای دستیابی به اهداف بلندپروازانه اجتماعی اقتصادی، نیازمند ارتقای ظرفیت سازمانی با هدف اجرا و پیاده‌سازی سیاست‌ها و رویه‌های عمومی هستند، که این به نوبه خود تحولات حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌نماید. بر این اساس، تأکید بر یکپارچگی مالی و حرکت به سمت حسابداری تعهدی، می‌تواند بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی را سودمندتر سازد، اما توجه به این نکته حائز اهمیت است که اجرای تحولات مذکور و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فعالیت‌های ساده و آسان نیست. چالش‌ها و موانع عمده‌ای در این راستا وجود خواهد داشت که لازمه غلبه بر این موانع، توجه به راهکارهای پیشگیرانه در جهت کاهش و از بین بردن چالش‌های موجود و تسهیل اجرای تحولات است. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود که متولیان امر قانونگذاری در اقتصاد کشور، سیاست‌گذاران و استانداردهاگذاران نتایج پژوهش حاضر را در این راستا، مورد استفاده قرار دهند.

این پژوهش با محدودیت‌هایی به این شرح مواجه بود: ۱. یکی از محدودیت‌ها به ابزار مورد استفاده در گردآوری اطلاعات یعنی پرسشنامه مربوط است که خود دارای محدودیت‌های ذاتی است. همچنین، احتمال عدم درک مفاهیم و محتوی سؤال‌های پرسشنامه و بروز ابهام برای پاسخگو هم وجود داشت. بنابراین، سعی بر آن بود که از طریق برقراری تماس تلفنی و ارائه توضیحات اضافی در ایمیل‌های ارسالی به خبرگان، ابهامات در حد امکان برطرف گردد؛ ۲. اکثریت خبرگان عضو تیم دلفی، مسئولین نهادهای مختلف بودند و غالباً با محدودیت زمانی برای تکمیل پرسشنامه روبرو بودند. علاوه بر این، برخی از خبرگان در این حوزه علیرغم پیگیری فراوان پژوهشگر، متأسفانه حاضر به همکاری در این پژوهش نشدند.

همانگونه که اشاره شد لازمه ارتقای کیفیت پاسخگویی و راهبری در بخش عمومی، وجود و تهیه اطلاعات صحیح و با کیفیت می‌باشد. استانداردهای حسابداری بخش عمومی نقشی کلیدی در تهیه صورت‌های مربوط و قابل اتکا دارد. علیرغم اهمیت این موضوع و با توجه به نوپا بودن تدوین و بکارگیری این استانداردها در بخش عمومی کشور، توجه چندانی از سوی محققین به این حوزه معطوف نشده است. بنابراین، در این راستا پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. سطح و میزان پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در واحدهای گزارشگر بخش عمومی بررسی و ارزیابی گردد.
۲. از طریق بررسی گزارشگری مالی کنونی و مطابق با دستورالعمل حسابداری بخش عمومی، با رویکرد تعهدی وزارت اقتصاد و دارایی و استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی را مورد بررسی و واکاوی قرار دهند.

### پی نوشت

- |   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| ۱ | ۱۳۹۴  | ۲ | استانداردهای مزبور برگرفته از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌باشند. |
| ۳ | South Asian Federation of Accountants<br>(فدراسیون حسابداران جنوب آسیا) | ۴ | IPSASB   |
| ۵ | PWC   | ۶ | Kendall's Coefficient of Concordance (W)   |

### منابع

- Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (24), 1-20.
- Argento, D. , Peda, P. , & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38 (1) , 39-49.
- Atuilik, W. A. (2013). *The relationship between the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption* (Doctoral dissertation, Capella University).
- Azar, A. , & Momeni, M. (2011). *Statistics and its application in management*. Tehran. (In Persian).
- Babajani, J. , Alivar, A. Alimadad, M. Mosavi, M. (2013). Theoretical foundations and financial reporting of municipalities. *Tehran Studies and Planning Center*. (In Persian).
- Babajani, j. , Azar, A. , Moayeri. , M. (2013). Factors and Drivers of the Reforms in Iran's Public Sector Financial and Operational Accountability System. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11 (37) , 1-37. (In Persian).
- Babajani, J. , Blue, G. , & Ebrahimpour, S. (2019). The Status of Implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions

- of Islamic Republic of Iran. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6 (2), 1-28. (In Persian).
- Babatunde, S. A. (2013). The effects of adoption of accrual- based budgeting on transparency and accountability in the Nigerian public sector, *Governmental Financial Management* 4 (1), 15-35.
- Babbie, E. R. (2015). *The basics of social research*. Nelson Education.
- Bellanca, S. , & Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10 (3).
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity, 31-42.
- Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, 21, 1-15.
- Christiaens, J. , Vanhee, C. , Manes-Rossi, F. , Aversano, N. , & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81 (1), 158-177.
- Ernst and Young. (2011). Toward transparency: A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world, [www.ey.com/gps](http://www.ey.com/gps).
- Esmaelikia, G. , & Mollanazari, M. (2016a). 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).
- Esmaelikia, Gh. Parandin, K. (2016). Comparative study of accounting and financial reporting system of public universities in Iran and Germany. *First National Conference on Research Opportunities in Governmental Accounting*. 1-15. (In Persian).
- Esmaelikia, Gh. Sheikhi, K. (2017). Identifying the challenges of establishing accrual accounting in the public sector from the perspective of financial staff (Case study: Dehloran city government departments). *The Second National Conference on New Approaches to Public Sector Accounting*, 1-15. (In Persian).
- Esmailikia, G. , & Mollanazari, M. (2017b). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and operational accountability systems of public universities. *Journal of Accounting Advances*, 8 (2), 1-29. (In Persian).
- Habibi, A. , Sarafrazi, A. , & Izadyar, S. (2014). Delphi technique theoretical framework in qualitative research. *The International Journal of Engineering and Science*, 3 (4), 8-13.
- Hassan, M. M. (2013, July). Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. In *Seventh Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference-APIRA Kobe*.
- Huges, J. (2013). A compilation and certification program for developing countries. *International Journal of Governmental Financial Management*, 13 (1), 1-14.

- IFAC. (2019). Case Study: Adoption of International Public Sector Accounting Standards in the Philippines, 1-41.
- IPSASB. (2009). IPSASB communication and liaison activities, (December 2009 agenda paper) , Rome, Italy.
- Jabari, M. Omidfar, Gh. (2016). Investigating the barriers to the implementation of standards and public sector accounting system in executive bodies with a process approach. *Third National Conference on Public Sector Accounting Standards Past Experiences- Leading path*. 91-110. (In Persian).
- Kartiko, S. W. , Rossieta, H. , Martani, D. , & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR-Brazilian Administration Review*, 15 (4).
- Kordestani, Gh. , Ashtab, A. (2015). Public Sector Budgeting and Accounting reforms, *Hesabras*, 77, 102-112. (In Persian).
- Kordestani, Gh. , Rahimian N. , shahrabi,Sh. (2015). Identifying barriers to the transition to accrual accounting in the public sector (based on studies by the Public Sector Accounting Standards Board). *Audit Science*, 16 (65) , 47-75. (In Persian).
- Mahdavi , Gh. , Kazemnejad. , M. (2013). Investigating the Necessity and usefulness of Establishing Conceptual Framework Based on Accounting Standards for Municipalities, *Accounting Advances*, 5 (1) , 191-217. (In Persian).
- Mahdavi, G. , & Kazemnejad, M. (2013). Investigating the Necessity and Usefulness of Establishing Conceptual Framework Based on Accounting Standards for Municipalities. , *Journal of Accounting Advances*, 5 (1) , 191-217. (In Persian).
- Mahdavi, G. , & Namazi, N. R. (2012). Extended Abstract An Investigation of the University Affiliated and Practical University Accountants' View Points Towards the Status of the Public Sector Accounting in Iran's Universities. *Journal of Accounting Advances*, 4 (1) , 137-166. (In Persian).
- Moeiniyan, D. , & Pourzamani, Z. (2017). Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards for Information Presentation. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, 3 (2) , 93-104. (In Persian).
- Momeni. M. , Faal Ghayoumi, A. (2018). Statitital analysis with SPSS, Moalef, Tehran.. (In Persian).
- Olayinka, E. ; Okoye, L. , Uchenna; M. , Nwanneka J. & Ogundele O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector, *Esut Journal of accountancy*, 7 (2) , 22-30.
- Ouda, H. A. G. (2013). Suggested framework for implementation of performance budgeting in the public sector of developing countries with special focus on Egypt. *International Journal of Governmental Financial Management*, 13 (1) , 50. -67.
- Pina, V. , & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20 (4) , 334-350.

- PWC. (2012). Adoption of IPSAS in Ghana -prospects, challenges and the way forward, [http://www.pwc.com/en\\_GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf](http://www.pwc.com/en_GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf).
- Roje, G. , Vašiček, V. , & Hladika, M. (2012). The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector. *International journal of public sector performance management*, 2 (1) , 25-43.
- SAFA (South Asian Federation of Accountants). (2006). South A study on accrual-based accounting for government and PSEs in SAARC countries.
- Schmidt, R. , Lyytinen, K. , Keil, M. , & Cule, P. (2001). Identifying software project risks: An international Delphi study. *Journal of management information systems*, 17 (4) , 5-36.
- Somerville, J. A. (2008). Effective use of the Delphi process in research: Its characteristics, strengths and limitations. *Oregon: Corvallis*.
- Trang, T. (2012). *Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements* (Doctoral dissertation, Master's thesis in Public Finance Management, University of Tampere, Hanoi).
- Udeh, F. & Sopekan, S. (2015). Adoption of IPSAS and the quality of public sector financial reporting in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (20) , 1-9.

