

## بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران

\*حیدر محمدزاده سالطه<sup>۱</sup>، حمیده فرجی<sup>۲</sup>

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند.

۲. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۷

## Survey the Drivers and Barriers to Changes in Government Accounting and Financial Reporting in the Public Sector in Iran

\*H. Mohammadzadeh Salteh<sup>1</sup>, H. Faraji<sup>2</sup>

1. Associated Professor, Islamic Azad University, Marand, Iran.

2. Department of Accounting, Islamic Azad University, Marand, Iran.

Received: 2016/8/29 . . Accepted: 2016/12/16

## Abstract

This study is a survey research. The Cronbach's Alpha for designed questionnaire has been determined 82 percent and volume of sample was 96 numbers. Data examined with two statistical examinations: T test and Friedman test which were analyzed using SPSS software.

The result show that legal compliance, the dominance of a particular doctrine, requirements and recommendations of the international community, financial and economic crisis, improve the financial transparency of stimulus was the driver of changes in government accounting and financial reporting in the public sector of Iran. Barriers to public accounting changes including Shortage of financial experts, failure of some financial and accounting regulations, lack of adequate public accounting standards and methods, lack of a conceptual framework and a culture of accountability Can be mentioned. Also according to this research findings can be concluded that the first priority in driving factor is improving financial transparency and in barrier is failure of some financial rules and regulations and computing.

## چکیده

این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی می‌باشد. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه طراحی شده با ضریب آلفای کرونباخ نهایی ۰/۸۲ و نمونه‌ای ۹۶ نفری از میان اساتید دانشگاه‌ها، حساب‌رسان دیوان محاسبات، ذیحسابان و مدیران دستگاه‌های دولتی، از طریق دو آزمون T و آزمون فریدمن با نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

نتایج حاصل نشان‌دهنده این است که 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 می‌باشند. 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. همچنین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان چنین نتیجه گرفت که، در بین محرک‌ها عامل بهبود شفافیت مالی و در بین موانع نیز عامل نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در اولویت اول قرار دارد.

**Keywords:** Government Accounting, Accounting Changes, Government Accounting Drivers, Government Accounting Barriers..

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری دولتی، تغییرات حسابداری، محرک‌های حسابداری دولتی، موانع حسابداری دولتی.

JEL Classification: M48, M14

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M14

## مقدمه

نظر به این که نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد. چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۱).

همچنین، جامعیت بیشتر اطلاعات تعهدی نسبت به اطلاعات نقدی، اندازه‌گیری کارایی فعالیت‌های بخش عمومی و پیش‌نیاز بودن حسابداری تعهدی برای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز از دلایل دیگر حرکت به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۶).

لذا شناسایی محرک‌ها (دلایل) و موانع تغییرات حسابداری دولتی امری ضروری می‌باشد. حسابداری و گزارش‌گری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسؤلیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند به‌کارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، در شرایط کنونی حسابداری دولتی و گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام بی‌خطر می‌دانند (چان، ۲۰۰۳).

هدف از توسعه رویه‌های حسابداری این است که صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس ویژگی‌های کیفی تعیین شده توسط استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری زیربنای آن، اطلاعات سودمند در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. با توجه به تغییرات دهه اخیر در

حسابداری دولتی که از آن به عنوان یک تحول بزرگ یاد می‌شود و ارائه بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در ژوئن ۱۹۹۹ که در آن استفاده از مبنای تعهدی را بیان می‌دارد، پژوهش حاضر سعی در شناسایی محرک‌ها و موانع از طریق مطالعه تجربیات سایر کشورها و اولویت‌بندی آنها در سیستم حسابداری دولتی در ایران را دارد.

در زمینه حسابداری و نحوه گزارش‌گری مالی بخش عمومی دو تفکر، یکی تفکر سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) و دیگری تفکر نوین (بر مبنای حسابداری تعهدی) وجود دارد. در تفکر سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) تصور بر این است که مبنای نقدی برای بخش عمومی مناسب‌تر است، زیرا با قوانین و مقررات سازگار است و منافع اجرای آن بر هزینه به‌کارگیری مبنای تعهدی بیشتر است. از طرف دیگر در اندیشه‌های مبنای نقدی، سازگاری کامل با نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای بود و تأکید بر آن است که دولت چه میزان منابع در اختیار دارد و چگونه آن را در همان سال مصرف نموده است و نظام پاسخگویی در این روش مبتنی بر عملکرد دولت در راستای گزارش‌گری مالی با تأکید بر گزارش صورت منابع و مصارف است. حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیت‌های بخش عمومی را گزارش می‌کند و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم می‌سازد. تا رسیدن به اهداف با کمترین هزینه میسر گردد. گذر به این نظام جدید هدف نیست، آنچه مهم است تغییر نگرش از وضعیت بدون انعطاف که فقط درآمدهای کسب شده و هزینه‌های پرداخت شده گزارش می‌شوند، به وضعیتی که روی پیش‌بینی‌های امیدوار کننده و نزدیک به واقعیت از اطلاعات برای تهیه و تنظیم بودجه سال‌های آتی تأکید دارد، می‌باشد و در این صورت افزایش کارایی قابل انتظار است (آدرینا تایرون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارش‌گری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارش‌گری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاستمداران نسبت به ایفای مسؤلیت

همانطور که برای ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، وجود محرک‌هایی لازم است بعید است که معرفی حسابداری تعهدی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، با مشکلاتی همراه نباشد. موانع متعددی بر سر راه معرفی حسابداری تعهدی وجود دارد. اولین مشکلی که باید به آن توجه نمود کمبود حسابداران متخصص در سطوح مختلف در دستگاه‌های دولتی می‌باشد. حل این مشکل به دلیل پایین بودن میزان دانش تخصصی در بخش دولتی و نبود امکان آموزش سریع افراد مورد نیاز تا اندازه‌ای دشوار است. همچنین مدیریت به عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک و یا بزرگ مثل دولت در اجرای حسابداری تعهدی نقش به‌سزایی دارد (کردستانی، ۱۳۸۸).

دومین مانعی که باید به آن توجه کرد نبود چارچوب نظری، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی است. در ایران به استناد ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارایی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌گردد، که بر این اساس آخرین دستورالعمل موجود بر اساس روش نقدی تعدیل شده، در سال ۱۳۸۱ تهیه و در حال اجرا می‌باشد در حال حاضر در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌های دولتی این دستورالعمل تنها بخش محدودی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را برآورده می‌کند. غیر از دستورالعمل مذکور، چارچوب نظری، اصول و استانداردهای مدون حسابداری در بخش عمومی ایران وجود ندارد (باباجانی، ۱۳۸۶).

همچنین در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، از جمله آنها می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات اشاره نمود، که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سامانه حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) می‌باشد در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۱).

با این وجود، علیرغم پژوهش‌ها و اقدامات صورت گرفته در این مورد هنوز هم در پیاده‌سازی این سیستم مشکلات

پاسخگویی و عملیاتی صورت گرفته است، منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید (باباجانی، ۱۳۸۴).

نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۵).

در ایران نیز در سال ۱۳۸۱ با توجه به دستورالعمل آمارهای مالی دولتی (GFS، ۲۰۰۱)، صندوق بین‌المللی پول که منجر به حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی گردید، این سازمان نحوه طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ (اگر چه به صورت ناقص) بر مبنای GFS تغییر داد در نتیجه در سامانه‌های حسابداری دولتی تغییرات زیادی صورت گرفت به طوری که بعضی از دست‌اندرکاران آن را یک انقلاب در سامانه حسابداری تلقی کردند. دلیل تغییر در حسابداری ایران نیز طبق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد. در این قانون تأکید شده که صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور باید مطابق تقسیم‌بندی و عناوین قانون انجام گیرد.

به خاطر اینکه صورت حساب‌های مالی نهایی کلیه دستگاه‌های اجرایی باید با سرفصل‌ها و عناوین بودجه مطابقت داشته باشد از این رو حسابداری تعهدی جهت اجرای سیستم GFS به دلیل مبادلات کشور با سایر کشورها و همچنین همکاری با صندوق بین‌المللی پول به عنوان یک ضرورت مطرح می‌باشد (بانک توسعه آسیا، ۲۰۰۳).

یکی دیگر از اساسی‌ترین عوامل ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، وجود محرک‌هایی مانند بحران مالی و اقتصادی و رسوایی‌های مالی است. علاوه بر این، چیره شدن نظریه و دکترین خاص افراد یا گروه‌هایی در حوزه حسابداری بخش عمومی که مورد پذیرش صاحب‌نظران نیز باشد و همچنین احساس نیاز به تحول در حسابداری و گزارشگری مالی این بخش، از جمله این عوامل محسوب می‌شوند (باباجانی، ۱۳۸۹).

زیادی وجود دارد و حرکت به سمت نظام حسابداری تعهدی در ایران موفقیت آمیز نبوده است. پژوهش حاضر در نظر دارد اهم محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی را شناسایی و اولویت‌بندی نماید.

### مروری بر پیشینه پژوهش

کانجیانو<sup>۴</sup> (۱۹۹۶)، شواهدی ارائه کرد که نشان می‌دهد، اگرچه استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری، در کل هنوز دارای چالش‌هایی در تهیه ترازنامه (مانند ارزیابی دارایی نامشهود) است، ولی پیروی از اصول حسابداری پذیرفته شده در بخش عمومی ابزار مدیریتی با ارزشی جهت بالا بردن سطح پاسخگویی فراهم می‌کند. یافته‌های وی نشان می‌دهد تغییر روش حسابداری در نیوزیلند و گرایش به حسابداری تعهدی همانند سایر کشورهایی که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی بهره می‌گیرند، سطح پاسخگویی و شفافیت را ارتقا داده است.

تودور و موتیو<sup>۵</sup> (۲۰۰۵)، به بررسی فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

بیکر و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۳)، در پژوهش خود به بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی در ۲ ایالت آلمان پرداختند. نتایج تحقیقات آنها نشان داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

صابر (۱۳۸۸)، در تحقیقی به بررسی "موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران" پرداخت. وی موانع گزارشگری حسابداری دولتی بر مبنای روش تعهدی را در سه فاکتور اصلی بررسی کرد که عبارتند از:

۱- نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی،

۲- نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم،  
۳- نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در بخش عمومی ایران، به طور نسبی ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ می‌باشد، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در بخش عمومی ایران، به طور ضعیف ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و نیاز به تدوین و ارائه استانداردهای حسابداری دولتی می‌باشد و در آخر نیروی انسانی در بخش عمومی ایران، به طور ضعیف ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد که نیاز به برگزاری دوره‌های آموزشی برای نیروی انسانی جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی "تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی" پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی آنها بیانگر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

کاظمی و کرباسی‌یزدی (۱۳۹۱)، به پژوهشی با عنوان "بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران" پرداختند. که در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد. همچنین لازم است بیان گردد که متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند.

5. Tudor & Mutiu

6. Becker

۹- نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۱۰- نبود چارچوب نظری یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۱۱- محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از نظر اولویت تفاوت معناداری دارند.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش توصیفی (غیرآزمایشی) می‌باشد. پژوهش توصیفی به انواع مختلفی تقسیم‌بندی می‌شود که پژوهش حاضر از نوع پژوهش پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش، شامل ذیحسابان و مدیران کل دستگاه‌های دولتی، حساب‌رسان دیوان محاسبات و اساتید دانشگاه در استان آذربایجان شرقی به تعداد تقریبی ۳۰۰ می‌باشند. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است.

در این روش اعضای جامعه آماری یک شانس معین و برابر برای انتخاب شدن به‌عنوان آزمودنی دارند. ابزار جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه و مصاحبه می‌باشد. در این پژوهش، پرسشنامه با مقیاس پنج فاصله‌ای لیکرت (بسیار کم، کم، متوسط، زیاد، بسیار زیاد) تنظیم شده، لذا اطلاعات کیفی پرسشنامه به‌منظور تجزیه و تحلیل و محاسبه پارامترها و انجام آزمون‌های آماری به‌صورت کمی در چارچوب اعداد (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) درآورده شده است. نظر به این که پرسشنامه با توجه به هدف پژوهش و بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش طراحی شده است و همچنین پس از طراحی به نظر متخصصان امر، اساتید راهنما و مشاور رسیده است، از نظر صاحب‌نظران پرسشنامه مذکور دارای روایی محتوایی و صوری می‌باشد و به منظور تعیین پایایی پرسشنامه، تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه در اختیار آنها قرار گرفت و سپس از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. ضریب آلفای کرونباخ اولیه به دست آمده ۰/۹۲ و ضریب آلفای کرونباخ نهایی هم ۰/۸۲۱ می‌باشد که نشان دهنده آن است که پرسشنامه پژوهش، از قابلیت اعتماد و یا به‌عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار

باباجانی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران پرداختند. در این مقاله تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به این‌گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار بر تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی استخراج شود. براین اساس با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی گردیده و جایگاه آنها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

### فرضیه‌های پژوهش

۱- الزامات قانونی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۲- غالب شدن دکترین خاص مبتنی بر نظارت بیشتر بر عملکرد دولت و حسابداری تعهدی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۳- الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۴- بحران‌های مالی و اقتصادی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۵- بهبود شفافیت مالی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۶- نارسایی برخی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۷- کمبود نیروهای متخصص مالی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۸- نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

جدول ۱. شاخص‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش (محرک‌ها)

شاخص	میانگین	میانه	انحراف معیار
الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۳/۸	۰/۵۹۹۹۹
غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۳/۸	۰/۶۲۵۵۴
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۳/۶	۰/۵۶۱۴۵
بحران‌های مالی و اقتصادی	۳/۳۴۱۷	۳/۲	۰/۶۲۹۰۶
بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۳/۷	۰/۷۵۳۳۳
مجموع	۱۷/۹۳۱۳	۱۸/۱	۳/۱۶۹۳۷

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش (موانع)

شاخص	میانگین	میانه	انحراف معیار
کمبود نیروهای متخصص مالی	۳/۶۸۱۳	۳/۸	۰/۶۰۰۰۵
نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۳/۷	۰/۷۵۴۹۸
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی	۳/۶۳۷۵	۳/۸	۰/۶۲۵۳۰
نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی نظری	۳/۵۷۲۹	۳/۶	۰/۵۶۶۱۵
نبود چارچوب منسجم	۳/۳۴۳۷	۳/۲	۰/۶۲۸۹۲
مجموع	۱۷/۹۴۵۸	۱۸/۱	۳/۱۷۵۴۰

جدول ۳. نتایج نرمال بودن مشاهدات

شاخص‌ها	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	سطح معنی‌دار (Sig.)	نتیجه
الزامات قانونی	۱/۳۳۳	۰/۰۶۰	نرمال
غالب شدن دکترین خاص	۱/۲۳۳	۰/۰۹۵	نرمال
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۱/۱۵۷	۰/۱۳۷	نرمال
بحران‌های مالی	۱/۲۷۱	۰/۰۷۹	نرمال
بهبود شفافیت مالی	۰/۹۹۹	۰/۲۷۱	نرمال
کمبود نیروهای متخصص	۱/۳۰۹	۰/۰۶۵	نرمال
نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۱/۰۸۹	۰/۱۸۶	نرمال
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی	۱/۳۱۱	۰/۰۶۴	نرمال
نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۱۱۹/۱	۰/۱۶۴	نرمال
نبود چارچوب نظری منسجم	۲۸۴/۱	۰/۰۷۴	نرمال

در نتیجه می‌توانیم از آزمون‌های پارامتری استفاده کنیم (جدول ۳).

با توجه به نتایج سطوح معناداری به دست آمده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مشاهده می‌شود که سطح معناداری برای تمامی شاخص‌ها بیشتر از خطای نوع اول یعنی  $\alpha = 0/05$  به دست آمده‌اند. در نتیجه فرض نرمال بودن مشاهدات را در سطح خطای نوع اول می‌پذیریم.

به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و آزمودن فرضیه‌ها از آزمون تی-استودنت استفاده گردید. برای انجام این آزمون میانگین ارزش عددی شاخص‌های مرتبط با هر فرضیه را به‌عنوان امتیاز شناسایی آن در نظر گرفته و آزمون‌های مورد نظر را برای این امتیازات انجام می‌دهیم. از آن جایی که عدد ۳ به‌عنوان میانگین طیف برای پاسخ‌ها انتخاب شده است، لذا انتظار بر آن است تا هر فرضیه‌ای مورد تأیید قرار گیرد که میانگین پاسخ‌های سؤالات مرتبط با آن بیشتر از این سطح معیار باشد. فرض  $H_0$  در این آزمون، بر این پایه است که میانگین پاسخ‌ها، عددی حداقل برابر و کوچکتر از ۳ است. که نتایج این آزمون در جدول ۴ درج شده است:

$$\begin{cases} H_0 & \mu \leq 3 \\ H_1 & \mu > 3 \end{cases}$$

همان‌طور که جدول فوق‌الذکر نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های پژوهش حاکی از عدم پذیرش فرض  $H_0$  است. از آن جهت که میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به این سؤال به‌طور معناداری بیشتر از ۳ (حد متوسط) بوده است. همچنین سطوح معناداری به دست آمده برای این سؤال ۰/۰۰۰ بوده و اختلاف میانگین آنها از عدد آزمودنی مثبت می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، فرض  $H_0$  یعنی کوچکتر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۳، پذیرفته نشده است. بنابراین، نتایج این آزمون، با سطح اطمینان ۹۵٪، نشان دهنده آن است که این شاخص‌ها از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران محسوب می‌شوند و فرضیه‌های مربوط به آن در سطح خطای نوع اول ۵٪ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می‌توان فرضیات ۱ تا ۶ تأیید نمود.

در این پژوهش می‌توان شاخص‌های الزامات قانونی غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت

است و نتایج آن با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

برای تعیین حجم نمونه نیز از فرمول کوکران استفاده گردید. حداقل حجم نمونه لازم ۱۵۷ برآورد شد که برای اطمینان بیشتر، حدود ۱۶۰ پرسشنامه میان جامعه آماری توزیع گردید که ۹۶ تا دریافت گردید. همچنین اطلاعات مربوط به ادبیات پژوهش به روش کتابخانه‌ای انجام شده است. در این راستا، مبانی نظری، تئوری‌ها، مجلات، مقالات، منابع معتبر حسابداری دولتی، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و همچنین دستورالعمل‌های صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی که به دستگاه اجرایی ابلاغ شده، بررسی گردیده است.

## یافته‌های پژوهش

### تحلیل توصیفی

اطلاعات توصیفی شاخص‌های پژوهش شامل شاخص‌های تمرکز و پراکنش امتیازات در جدول ۱ و ۲ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود از بین شاخص‌های مورد مطالعه محرک‌ها، بهبود شفافیت مالی (با میانگین ۳/۷۰۸۳) دارای بیشترین میانگین و بحران‌های مالی و اقتصادی (با میانگین ۳/۳۴۱۷) کمترین میانگین بوده است. بیشترین و کمترین انحراف معیار نیز متعلق به شاخص‌های بهبود شفافیت مالی و الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی (با انحراف معیارهای ۰/۷۵۳۳ و ۰/۵۶۱۴۵) می‌باشد. از بین شاخص‌های مورد مطالعه موانع نیز، نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی (با میانگین ۳/۷۱۰۴) دارای بیشترین میانگین و نبود چارچوب نظری (با میانگین ۳/۳۴۳۷) کمترین میانگین بوده است. بیشترین و کمترین انحراف معیار نیز متعلق به شاخص‌های نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی (با انحراف معیارهای ۰/۷۵۴۹۸ و ۰/۵۶۶۱۵) می‌باشد.

### تحلیل استنباطی

با توجه به اینکه یکی از مفروضات اصلی برای استفاده از آزمون‌های پارامتری نرمال بودن توزیع داده‌ها است، برای این منظور آزمون کولموگروف-اسمیرنوف را برای تک تک شاخص‌ها انجام داده و نرمال بودن داده‌ها تأیید شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون تی-استودنت (محرک‌ها)

شاخص‌ها	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	سطح معنی‌دار (Sig)	مقدار آماره t	کران پایین بازه اطمینان %۹۵	کران بالای بازه اطمینان %۹۵	نتیجه‌گیری
الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۰/۶۷۹۱۷	۰/۰۰۰	۱۱/۰۹۱	۰/۵۵۷۶	۰/۸۰۰۷	رد فرض $H_0$
غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۰/۶۳۳۳۳	۰/۰۰۰	۹/۹۲۰	۰/۵۰۶۶	۰/۷۶۰۱	رد فرض $H_0$
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۰/۵۶۸۷۵	۰/۰۰۰	۹/۹۲۵	۰/۴۵۵۰	۰/۶۸۲۵	رد فرض $H_0$
بحران‌های مالی	۳/۳۴۱۷	۰/۳۴۱۶۷	۰/۰۰۰	۵/۳۲۲	۰/۲۱۴۲	۰/۴۶۹۱	رد فرض $H_0$
بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۰/۷۰۸۳۳	۰/۰۰۰	۹/۲۱۳	۰/۵۵۵۷	۰/۸۶۱۰	رد فرض $H_0$

جدول ۵. نتایج آزمون تی-استودنت (موانع)

شاخص‌ها	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	سطح معنی‌دار (Sig)	مقدار آماره t	کران پایین بازه اطمینان %۹۵	کران بالای بازه اطمینان %۹۵	نتیجه‌گیری
کمبود نیروهای متخصص	۳/۶۸۱۳	۰/۶۸۱۲۵	۰/۰۰۰	۱۱/۱۲۴	۰/۵۵۹۷	۰/۸۰۲۸	رد فرض $H_0$
نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۰/۷۱۰۴۲	۰/۰۰۰	۹/۲۲۰	۰/۵۵۷۴	۰/۸۸۳۴	رد فرض $H_0$
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی	۳/۶۳۷۵	۰/۶۳۷۵۰	۰/۰۰۰	۹/۹۸۹	۰/۵۱۰۸	۰/۷۶۴۲	رد فرض $H_0$
نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۳/۵۷۲۹	۰/۵۷۲۹۲	۰/۰۰۰	۹/۹۱۵	۰/۴۵۸۲	۰/۶۸۷۶	رد فرض $H_0$
نبود چارچوب نظری	۳/۳۴۳۸	۰/۳۴۳۷۵	۰/۰۰۰	۵/۳۵۵	۰/۲۱۶۳	۰/۴۷۱۲	رد فرض $H_0$

آزمودنی مثبت می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، فرض  $H_0$  یعنی کوچکتر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۳، پذیرفته نشده است. بنابراین، نتایج این آزمون، با سطح اطمینان ۹۵٪، نشان دهنده آن است که این شاخص‌ها از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران محسوب می‌شوند و فرضیه‌های مربوط به آن در سطح خطای نوع اول ۵٪ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می‌توان فرضیات ۷ تا ۱۱ را تأیید نمود.

در این پژوهش می‌توان شاخص‌های نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، کمبود نیروهای

مالی را به عنوان محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران نام برد. نتایج به دست آمده از این پژوهش با نتایج پژوهش‌ها مارکو (۱۹۹۶)، طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) و باباجانی (۱۳۸۵) همسو بوده است.

همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های پژوهش حاکی از عدم پذیرش فرض  $H_0$  است. از آن جهت که میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به این سؤال به طور معناداری بیشتر از ۳ (حد متوسط) بوده است. همچنین سطوح معناداری به دست آمده برای این سؤال ۰/۰۰۰ بوده و اختلاف میانگین آنها از عدد



می‌باشند.

$H_1$ : حداقل دو شاخص دارای رتبه‌ها (اولویت‌های) مختلفی می‌باشند.

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ( $\alpha=0/05$ ) که کوچکتر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، فرض صفر ( $H_0$ ) رد می‌شود.

بر اساس میانگین‌های به دست آمده، می‌توان این شاخص‌ها را از نظر میزان تأثیر آنها بر تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، به صورت جدول ۷ و ۸ اولویت‌بندی نمود.

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ( $\alpha=0/05$ ) که کوچکتر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، فرض صفر ( $H_0$ ) رد می‌شود. بر اساس میانگین‌های به دست آمده می‌توان این شاخص‌ها را به صورت جدول ۹ اولویت‌بندی نمود.

**بحث و نتیجه‌گیری**

پژوهش حاضر به منظور بررسی و شناسایی محرک‌ها و

متخصص مالی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی، نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی و نبود چارچوب نظری را به عنوان موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران نام برد. نتایج به دست آمده از این پژوهش با نتایج تحقیقات صابر (۱۳۸۸) و کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، همسو بوده است.

جهت اولویت‌بندی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ابتدا میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به هر یک از محرک‌ها و موانع، برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس ناپارامتری رتبه‌ای فریدمن را بکار می‌بریم در این آزمون شاخص‌ها بر اساس بزرگی میانگین رتبه‌ای، رتبه‌بندی می‌شوند و هر شاخصی که دارای میانگین رتبه‌ای بزرگتری در بین سایر شاخص‌ها باشد از اهمیت بالاتری برخوردار است. که نتایج این آزمون در جدول ۶ درج شده است:

$$\begin{cases} H_0 \\ H_1 \end{cases}$$

$H_0$ : رتبه (اولویت) همه شاخص‌ها با یکدیگر یکسان

**جدول ۶. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن (محرک‌ها)**

تعداد نمونه	مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌دار (Sig.)
۹۶	۲۶/۵۴۸	۴	۰/۰۰۰

**جدول ۷. اولویت‌بندی فرضیه‌ها (محرک‌ها)**

اولویت	شاخص	میانگین	میانگین رتبه‌ای
اول	بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۳/۴۴
دوم	الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۳/۱۹
سوم	غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۳/۰۵
چهارم	الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۲/۹۵
پنجم	بحرانهای مالی و اقتصادی	۳/۳۴۱۷	۲/۳۷

**جدول ۸. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن (موانع)**

تعداد نمونه	مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌دار (Sig.)
۹۶	۲۰/۷۳۴	۴	۰/۰۰۰

## جدول ۹. اولویت بندی فرضیه‌ها (موانع)

اولویت	شاخص	میانگین	میانگین رتبه‌ای
اول	نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۳/۳۵
دوم	کمبود نیروهای متخصص مالی	۳/۶۸۱۳	۳/۱۹
سوم	نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی	۳/۶۳۷۵	۳/۰۸
چهارم	نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۳/۵۷۲۹	۲/۹۵
پنجم	نبود چارچوب نظری منسجم	۳/۳۴۳۸	۲/۴۲

موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات، ذیحسابان و مدیران کل دستگاه‌های دولتی و اساتید حسابداری در محدوده استان آذربایجان شرقی انجام شده است. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که 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 می‌باشند و در بین آنها بهبود شفافیت مالی از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد. همچنین، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی، نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی و نبود چارچوب نظری نیز از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند که در بین آنها نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مانعی اصلی برای تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری بخش دولتی محسوب می‌شود.

## پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

اغلب کشورهای که در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی پیشرفت‌های چشم‌گیری داشته و در حال حاضر از یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوبی برخوردارند و یا در آستانه ورود به قرن بیست و یکم در شرف اجرای یک نظام مطلوب می‌باشند دارای قوانین و مقررات کافی و الزام‌آور در جهت تحقق مسؤلیت پاسخگویی از طریق

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی می‌باشند با توجه به اینکه در حال حاضر قوانین و مقررات کافی و شفاف برای ایجاد تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی وجود ندارد بنابراین پیشنهاد می‌شود برای سرو سامان دادن به نظام حسابداری و سرعت بخشیدن به ایجاد اصلاحات و تحولات بنیادی در گزارشگری مالی دولتی قوانین و مقررات الزام‌آوری توسط مجلس شورای اسلامی جهت اجرای این قبیل اصلاحات بنیادی به صورت لایحه یا طرح تصویب گردد.

- پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. با توجه به اینکه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌گردد که به موازات این پیاده‌سازی، ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام یعنی حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود؛

- تأسیس یک مرکز تحقیقات حسابداری دولتی به منظور انجام فعالیت‌های تحقیقاتی مستمر و استفاده از تحقیقات و تجارب کشورهای پیشرفته، در جهت ایجاد اصلاحات و ارتقای استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و به روز آمد نمودن آنها؛

- انجام حسابرسی منظم به منظور بررسی قابلیت اتکا اطلاعات مالی ارائه شده؛

- با توجه به این که ماهیت یکپارچه مدیریت دارایی‌ها در نظام حسابداری تعهدی، موجب ارتقای چشم‌گیر سطح

نظری و اصول و معیارهای حسابداری مربوط به مرجع مذکور؛

- اصلاح قوانین و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی در جهت شفافیت گزارشگری مالی بخش دولتی و استقرار سیستم حسابداری تعهدی؛

- تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی به عنوان راهنمای عملی حسابداران دولتی برای تنظیم گزارش‌های مالی از یک سو و معیاری برای قضاوت حساب‌برسان مستقل از سوی دیگر بر کسی پوشیده نیست؛

- تصویب قوانین و مقررات شفاف و تعیین مرجع یا مراجع صلاحیت‌دار قانونی برای تدوین چارچوب نظری و اصول و موازین حسابداری دولتی.

#### منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). "گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۱۴-۳۹.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". *پیک نور*، ۵(۴)، ۳-۲۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ چهارم)*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن". *نشریه حسابرس*، ۱۲(۴۹).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). "بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه تربیت مدرس.
- طالب‌نیا، قدراله؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی". *مجله دانش حسابداری*، ۲(۵)، ۵۱-۷۳.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۹(۲۸).
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای

مباشرت دارایی‌ها می‌گردد و با افزایش شفافیت فعالیت‌های دولت، فساد مالی و تقلب نیز کاهش می‌یابد، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده‌سازی شود؛

- به واضعین قانون در مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می‌گردد با توجه به این که در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سیستم حسابداری دولتی حاکم است که بعضاً با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، که از جمله می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سیستم حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) می‌باشد اشاره نمود، در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد. که با توجه به نظرات مختلف پیشنهاد می‌گردد با بررسی حقوقی و تصویب قوانین لازم، اینگونه موانع جهت استقرار حسابداری تعهدی برداشته شود؛

- با توجه به اهمیت و تأثیر مهارت‌ها و قابلیت‌های انسانی و تأثیر آن در پیشبرد اهداف سازمانی، لازم است آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های انسانی در دستور کار بخش توسعه منابع انسانی دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد؛

- با توجه به عدم وجود استاندارد در بخش دولتی ایران، پیشنهاد می‌گردد که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مانند کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (به نوعی از طریق سازمان حسابرسی) تشکیل گردد تا نسبت به تهیه مفاهیم نظری و استانداردهای نوین حسابداری دولتی به دلیل اجبار به پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی (IPSAS) در آینده از جمله: استانداردهای مربوط به تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای نحوه شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها استانداردهای نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و... اقدام گردد؛

- قوانین و مقررات کافی در مورد الزام دولت و سازمان‌های تابعه به رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی مصوب هیأت‌ها و مراجع رسمی قانونی تصویب و ابلاغ گردد؛

- پیشنهاد لایحه یا طرحی به مجلس شورای اسلامی برای تعیین مرجعی مشخص برای تدوین معیارهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و رفع ابهامات موجود و تفویض اختیار و مسؤولیت تدوین و ابلاغ چارچوب

مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.“  
فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱۱۱-۱۲۵.

حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران.“ دانش حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۴.

• وکیلی فرد، حمیدرضا؛ نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). “عوامل

- Asian Development Bank. (2003). “Accrual budgeting and accounting in government and ITS, relevance for developing member countries”.
- Adriana Tiron Tudor. (2007). “Cash versus accrual accounting in public sector”. Electronic copy of This paper is available at: <http://ssrn.com/abstract=906813>.
- Cangiano, M. (1996). “Accountability and transparency in the public sector: The New Zealand experience”. International Monetary Fund.
- Chan, L.J. (2003). “Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards”. *Public Money & Management*, 20(11), 19-26.
- Tudor, T. & Mutiu, A. (2005). “Cash versus accrual accounting in Public sector”. *Studia.Oeconomica*, 1, 36-51.

