

## ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران

علی محمدی<sup>۱</sup>، \*حیدر محمدزاده سالته<sup>۲</sup>، زهرا دیانتی دیلمی<sup>۳</sup>، یعقوب اقدمزرعه<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۵/۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱۲

## Provide a Proposed Model for the Quality of Public Sector Financial Reporting in Iran

A. Mohammadi<sup>1</sup>, \*H. MohammadzadehSalteh<sup>2</sup>, Z. DianatiDeilami<sup>3</sup>, Y. AghdamMazraeh<sup>4</sup>

1. PhD. Student of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of financial sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Sofian Branch, Islamic Azad University, Sofian, Iran.

Received: 2020/7/28

Accepted: 2020/9/2

## Abstract

**Subject and Purpose of the Article:** The purpose of this study is to achieve a desirable model of public sector financial reporting quality using the grounded theory approach.

**Research Method:** This is a qualitative and purposeful exploratory study whose data were collected through interviews with 27 experts selected by the snowball method in 2019.

**Research Findings:** It shows that the quality of public sector financial reporting in Iran is not favorable. Empowerment of devices, managerial decisions, as a causal condition and budgeting system, behavioral factors, as underlying factors and resistance economy, financial stability, organizational cohesion, were identified as intervening conditions in this study. And the consequences lead to improving the efficiency and performance of public institutions, saving the country's costs, increasing the level of citizenship requirements.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** According to the findings of the present study, the public sector of the country can move towards improving the quality of public sector financial reporting by careful planning and eliminating the existing weaknesses of financial reporting.

**Keywords:** Financial Reporting Quality, Public Sector, Grounded Theory Approach.

JEL Classification: H83, M48

## چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** پژوهش حاضر به دنبال دستیابی به الگوی مطلوب کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی با استفاده از رویکرد زمینه بنیان می‌باشد.

**روش پژوهش:** این پژوهش از لحاظ رویکرد، کیفی و از لحاظ هدف، اکتشافی است که داده‌های آن از طریق مصاحبه از ۲۷ نفر خبره منتخب به روش گلوله برفی در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است.

**یافته‌های پژوهش:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نمی‌باشد. توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی و تصمیمات مدیریتی به عنوان شرط علی، نظام بودجه‌ریزی و عوامل رفتاری به عنوان عوامل زمینه‌ای، اقتصاد مقاومتی، پایداری مالی و انسجام سازمانی به عنوان شرایط مداخله‌گر در این پژوهش شناخته شده‌اند. پیامد افزایش کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی عبارت است از بهبود کارایی و عملکرد نهادهای عمومی، صرفه‌جویی در هزینه‌های کشور، افزایش سطح مطالبات شهروندی.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** نتیجه پژوهش ارائه الگویی است که با توجه به یافته‌های آن، بخش عمومی کشور می‌تواند با برنامه‌ریزی دقیق و رفع نقاط ضعف موجود گزارشگری مالی، در مسیر بهبود کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی حرکت کند.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت گزارشگری مالی، بخش عمومی، رویکرد زمینه بنیان.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M48

## مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی در سه دهه اخیر دچار تحولات و تغییرات شگرفی برخوردار شده است. این تحولات اگر چه عمدتاً در کشورهای توسعه یافته رخ داده است، اما کشورهای در حال توسعه و حتی کشورهای کمتر توسعه یافته نیز از آثار آن بی‌نصیب نمانده‌اند. اگر چه دانش حسابداری بخش عمومی در طول زمان شکل گرفته است، اما دانش نظری حسابداری در این حوزه مرهون تلاش‌های بی‌وقفه صاحب‌نظران علمی و حرفه‌ای و تحقیقات دانشگاهی است که ماحصل آن در چارچوب‌های نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مراجع استانداردهای توسعه یافته، منعکس شده است (باباجانی، ۱۳۹۵).

از آنجا که گزارش‌های مالی، ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اتکایی است که در دسترس عموم قرار می‌گیرد، در صورت به هنگام بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع‌تر باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹؛ مهدوی و جمالیان پور، ۱۳۸۹: ۹۰؛ خدادادی و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۵۳).

گزارشگری مالی دولتی معمولاً دو هدف عمده را دنبال می‌نماید. اول، دولت‌ها با ارائه اطلاعات مالی می‌خواهند مسئولیت پاسخگویی خود را معمولاً در قوانین و مقررات پیش‌بینی شده، انجام دهند. دوم، برای اینکه مردم بتوانند در انتخابات تصمیم‌گیری نمایند باید گزارشات مستندی حاوی وضعیت مالی دولت ارائه شود تا به همراه گزارش دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع ذی صلاح قانونی در این خصوص مبنای قضاوت قرار گیرد تا مردم با در نظر گرفتن وضع موجود و برنامه‌های ارائه شده توسط اشخاص و گروه‌ها تصمیم‌گیری نمایند. همچنین در بسیاری از موارد گزارشگری مالی بخش عمومی به تصمیم‌گیری افراد در زندگی روزمره یا فعالیت شخصی یا اقتصادی آنان یاری می‌رساند. از این رو می‌توان نتیجه گرفت اهداف گزارشگری مالی دولتی عبارتند از: (الف) رعایت بودجه؛ (ب) رعایت قوانین موضوعه؛ (پ) ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی؛ (ت) انجام مسئولیت پاسخگویی (جامعی و همکاران، ۱۳۹۵).

در دنیا، کمیابی منابع اقتصادی، بهای تمام شده خدمات ارائه شده نهادهای بخش عمومی همواره در کانون توجه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی قرار دارد. دلیل این موضوع

بسیار ساده است، زیرا شهروندان پرداخت‌کننده بهای تمام شده خدمات ارائه شده از سوی دولت و نهادهای بخش عمومی به شکل مالیات و عوارض قانونی هستند. این موضوع الزاماتی را در ارتباط با ایجاد سامانه حسابداری بهتر در دولت و نهادهای بخش عمومی برای ارتقای تصمیم‌گیری و کنترل پیامدهای مالی بلندمدت سیاست‌ها و خط‌مشی‌های این نهادها ایجاد می‌کند. بسیاری از صاحب‌نظران اعتقاد دارند حسابداری تعهدی برای تحقق این الزامات مناسب‌تر از حسابداری نقدی است، زیرا موجب بهبود کمیت و کیفیت ارائه اطلاعات می‌شود. به علاوه، در این چارچوب، سامانه حسابداری و گزارشگری مالی نقش مهمی را در ارائه اطلاعات لازم برای پاسخگویی در ارتباط با اثر بخشی، کارآیی و صرفه‌ی اقتصادی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیران بخش عمومی ایفا می‌کند (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۱۹۹۳).

از این رو، تحولات در مدیریت بخش عمومی نیازمند گذار از حسابداری و گزارشگری مالی نقدی است (قنبریان، ۱۳۹۱). از آن جهت که بخش بزرگی از ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی به واسطه گزارشگری مالی انجام می‌شود، و از طرفی، کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات مفید و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است، لذا به‌کارگیری مبنای تعهدی و به دنبال آن، پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر این مبنا باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع می‌شود (ایفک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

گزارشگری مالی به موقع می‌تواند برای شهروندان، پرداخت‌کنندگان مالیات و دیگر اعضای جامعه سودمند باشد، زیرا همه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از دریافت به موقع اطلاعات مورد نیاز در تصمیم‌گیری بهره‌مند می‌شوند. برای مثال، تصمیم‌گیری در مورد خرید مسکن در ناحیه آموزشی خاص، رأی دادن در همه پرسی و منافی که از پرداخت مالیات به دست می‌آورند. از آنجایی که سرمایه‌گذاران در بازار اوراق قرضه شهرداری‌ها از مزایای گزارشگری مالی به موقع که در بازارهای سرمایه وجود دارد، بی‌بهره هستند، نگرانی‌ها و دشواری‌های رو به رشدی در این حوزه میان سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، کمیته بورس و اوراق بهادار، هیئت قانون‌گذاری در اوراق قرضه شهرداری‌ها و تحلیل‌گران مالی وجود دارد. سرمایه‌گذاران در اوراق قرضه شهرداری‌ها نسبت به دیگر شهروندانی که در بازارهای سرمایه عمومی سرمایه‌گذاری

مالی در سریلانکا را تحت تأثیر قرار داده‌اند. ویسدام و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اعتبار و صداقت کیفیت گزارشگری مالی در دولت ایالت نیجریه پرداختند. یافته‌های پژوهش ایشان نشان داد که اجرای IPSAS قابلیت اطمینان، اعتبار و صداقت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. در دولت ایالتی در نیجریه، همچنین مشاهده شد که اجرای استانداردهای مبتنی بر IPSAS می‌تواند کنترل داخلی مؤثر و مدیریت مالی مبتنی بر نتیجه را در بخش دولتی نیجریه تسهیل کند. اجرای IPSAS می‌تواند هدف دولت فدرال از ارائه خدمات به طور چشمگیر افزایش یابد و کارآمدی بی‌تردید مسئولیت‌پذیری مشخصه حاکمیت خوب است. این مطالعه نور بیشتری را در معرض دید عموم قرار می‌دهد حسابداری بخش برای اطمینان از پذیرش دارندگان دفتر سیاسی، شهروندان و ذینفعان در پروژه نیجریه صداقت، شفافیت و مسئولیت مدیریت بودجه عمومی. علاوه بر این، IPSAS توسط بخش‌های عمومی در نیجریه تأثیر مثبت بر قابلیت اطمینان، اعتبار و صداقت گزارشگری مالی خواهد گذاشت.

فرانسیس و سامیول<sup>۶</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی پیامدهای تصویب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) در کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که پذیرش IPSAS باعث افزایش سطح اعتماد به گزارشگری مالی سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه می‌شود. که در علاوه بر این، مشخص شد که استفاده از IPSAS در گزارشگری مالی بخش دولتی، نتایج را رقم می‌زند گزارشگری مالی سازمان‌های بخش عمومی قابل مقایسه است. در این پژوهش، نتیجه گرفته شد که IPSAS پتانسیل استفاده را دارد به یکپارچگی مالی بهتر اطمینان دهد. این مطالعه اصلاحاتی را در مدیریت مالی عمومی و تقویت ظرفیت قانونگذاری برای تعادل قوای مجریه. بنابراین، تصویب IPSAS است. انتظار می‌رود رویه‌های عملیاتی و شیوه‌های گزارش دهی از سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه تأثیر بگذارد.

کاپرچینو<sup>۷</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخت. یافته‌های پژوهش او حاکی از آن است که اثر بخشی این

نموده و از مزایای به موقع بودن اطلاعات مالی بهره می‌برند. در سطح پایین‌تری قرار دارند. اگر تأخیر بی‌موردی در گزارشگری مالی وجود داشته باشد، ممکن است اطلاعات مربوط بودن خود را از دست بدهد (شمس، ۱۳۹۳).

با توجه به مطالب فوق، هدف اصلی این پژوهش، ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان می‌باشد.

پژوهش حاضر به منظور دستیابی به مدلی مطلوب از کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران که ضرورت‌هایی در این زمینه برآورده سازد، برنامه‌ریزی گردیده است. برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به مدل مورد نظر، مراحل زیر طی گردیده است: در مرحله اول، در پی یافتن یک الگوی جدید و نظریه جدید، نظرخواهی از افراد خبره متخصص و صاحب نظر در حوزه گزارشگری مالی از طریق مصاحبه انجام گرفته و تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده در دستور کار قرار گرفت تا دستیابی به اجماع عمومی در خصوص عوامل کلیدی مؤثر بر گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی میسر و لزوم رعایت آن عوامل و افشای اطلاعات مورد تأیید خبرگان در گزارش‌های مالی روشن گردد. سپس بر اساس نتایج به دست آمده در مرحله اول، گام نهایی پژوهش برداشته شد که معرفی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان و تدوین مدل مطلوب برای گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی بوده است.

### پیشینه پژوهش

دیلارد و ویناری<sup>۳</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی پاسخگویی گفتاری انتقادی، از "حسابداری مبتنی بر پاسخگویی" به "پاسخگویی مبتنی بر حسابداری" پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که پاسخگویی به عنوان یک وسیله برای توسعه سیستم‌های حسابداری و حسابداری معنادار بوده است.

نجنندراکومار<sup>۴</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی عوامل خاص کشور، حسابداری در بخش عمومی و اصلاحات گزارشگری مالی در سریلانکا پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل جهانی در حسابداری در بخش عمومی و اصلاحات گزارشگری مالی در سریلانکا تأثیر دارند. بعلاوه، شش عامل خاص کشور (نیاز به تغییر در نگرش کارکنان، تغییر وضعیت کشور، اثر جهانی، نیاز به حمایت از سطوح پایین، ساختار خدمات حسابداری و نیاز به تغییر در شیوه‌های استخدام دولت) وجود دارد که اصلاحات گزارشگری

5. Wisdom et al

6. Francis & Samuel

7. Caperchione

3. Dillard & Vinnari

4. Nagendrakomar

وضعیت کنونی با وضعیت مطلوب و پیاده‌سازی موفق این استانداردها حرکت کنند.

محمدی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مقوله‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارتند از: ساختار بودجه‌بندی، زیرساخت‌ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخگویی حاکم بر جامعه به عنوان "عوامل زمینه‌ای" شناخته شده‌اند. کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای، پایین بودن سطح تفکر سیستمی-تحلیلی، تغییر رفتار سیاستمداران و مقاومت نیروی انسانی در برابر نوآوری به عنوان "ورودی‌ها" معرفی شدند. ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم دسترسی به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه و عدم شناسایی برخی از اقلام صورت‌های مالی به عنوان "فرآیندها" شناسایی شدند. "پیامد کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی" عبارتند از: عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، عدم تخصیص منابع مالی به مخارج بخش عمومی، تشدید کسری بودجه، پراکنده‌کاری و ناکارآمدی گزارشگری مالی در بخش عمومی، افزایش اتلاف منابع و عدم تحقق مسئولیت پاسخگویی است.

قادرزاده و لطفی (۱۳۹۸)، در پژوهشی به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند. همچنین مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شامل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها و اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب است.

عموری و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی مورد مطالعه؛ دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان پرداختند. ایشان با پرسش از ۱۴۲ نفر از مدیران، کارشناسان مالی و حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان به این نتیجه رسیدند که رعایت استانداردهای حسابداری دولتی

سیستم در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

هیدمن و کونولی<sup>۸</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی چنین استدلال می‌کند که مبنای تعهدی، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

در پژوهش‌های داخلی نیز عرب مازار یزدی و مرادی (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که کاربرد کلان داده‌ها در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی، با تقویت فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی، حسابداری مدیریت و گزارشگری عملکرد، قابلیت ایفای و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت و بخش عمومی را می‌تواند به میزان در خور ملاحظه‌ای ارتقا بخشد. دستیابی به نتایج مطلوب از به‌کارگیری کلان داده‌ها، مستلزم فائق آمدن بر چالش‌ها و محدودیت‌هایی است که به ویژه در بافت سازمان‌های دولتی و بخش عمومی، از اهمیت و حساسیت مضاعفی برخوردار است و ماحصل این مطالعه، ضمن فراهم نمودن زمینه لازم برای آگاهی و اطلاع مقامات منتخب نسبت به کاربردهای بالقوه و بالفعل کلان داده‌ها، می‌تواند در طراحی و اجرای پروژه‌های مناسب کلان داده‌ها در نظام مالی دولت و بخش عمومی مؤثر واقع شود. از طرفی، با توجه به کمبود تحقیقات در حوزه کلان داده‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی، چارچوب تحلیلی و حوزه‌های مورد بررسی در این مطالعه، می‌تواند به جهت‌گیری و توسعه تحقیقات آتی در این زمینه کمک نماید.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که طبق اجماع نظر خبرگان، عامل‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست و در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) تفاوت معنادار وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش، نهادهای بخش عمومی کشور می‌توانند با برنامه‌ریزی دقیق و رفع نقاط ضعف موجود پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، در مسیر کاهش شکاف

انطباق قانون محاسبات عمومی کشور با استانداردهای بخش عمومی ایران و همچنین از آنجایی که استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی موجب شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌هایی می‌شود که مصداقی در سند بودجه ندارد) حتی با طراحی و استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه و تأکید بر مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده همچنان با چالش جدی مواجه خواهد بود.

یلفانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی دلایل اهمیت و همچنین روش‌های بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که سه دلیل اصلی به منظور ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت‌ها وجود دارد که عبارتند از: پاسخگویی، ارائه گزارش مالی به موقع و اجرای درست وظایف مردم سالاری.

حصارزاده (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی یکپارچه‌سازی مفاهیم حسابداری بخش عمومی به عنوان یک پیکره واحد و حتی هماهنگ با بخش خصوصی جهت مدل‌سازی انواع الگوهای با اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداخت. او با به‌کارگیری تحلیل قیاسی-مفهومی، مدل آمریکایی، مدل بین‌المللی و مدل ایرانی (قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی) و مدل ایرانی (بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی) را به صورت بصری ارائه می‌دهد.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل ۱۲۱ نفر از مدیران مالی و غیرمالی در ۱۲۰ واحد زیر مجموعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بوده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

لازم به توضیح است که پژوهش‌های فوق به جهت اینکه در خصوص گزارشگری مالی بخش عمومی به پژوهش پرداخته‌اند، ذکر گردیدند و در خصوص کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با رویکرد زمینه بنیان (به جز پژوهش

بر کیفیت صورت‌های مالی و همچنین بر ابعاد کیفیت صورت‌های مالی (کیفیت افشای صورت‌های مالی، کیفیت سود و زیان ابرازی، کیفیت بهای تمام شده ابرازی و کیفیت ترازنامه ابرازی) تأثیرگذار است.

مرادی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی از دیدگاه حرفه و دانشگاه پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که گزارشگری مالی دولت، تعداد کافی حساب‌های مستقل، ویژگی کیفی اطلاعات، پاسخگویی مالی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌تواند نیاز اطلاعاتی شهروندان را جهت ارزیابی و مسئولیت پاسخگویی فراهم کند.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی اثر منفی و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و زمانی که درصد مالکیت دولت و یا ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها افزایش می‌یابد، کیفیت گزارشگری شرکت‌ها کاهش می‌یابد. همچنین مالکیت دولتی اثر معناداری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ندارد، اما ارتباطات سیاسی اثر مثبت و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد.

معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداختند. ایشان با نظرخواهی از ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌ها کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

ناصری و نیک اندیش (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد پیاده‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی ایران، اگر چه موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی می‌شود و لیکن با توجه به عواملی (از قبیل عدم به‌کارگیری صحیح تئوری وجوه و حساب‌های مستقل، عدم توجه به تفاوت اساسی ویژگی‌های محیطی امور حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی، استفاده از مبنای تعهدی برای درآمدهایی که نمی‌توان برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری از آن استفاده نمود و عدم

انتخابی مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها به هم مرتبط به صورت یک الگو ارائه شده اند. در ادامه هر یک از مراحل به شکل مختصر تشریح شده است:

**R کدگذاری باز:** این مرحله از کدگذاری فرآیندی تحلیلی است که طی آن مفاهیم مدنظر پژوهش و ویژگی‌ها و ابعاد مرتبط با آن مفاهیم از داده‌های موجود استخراج و طبقه‌بندی می‌شوند. در این پژوهش، متن حاصل از پیاده‌سازی فایل‌های ضبط شده در مصاحبه‌ها به طور کامل مورد مطالعه مجدد قرار می‌گیرد و مفاهیم کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش استخراج و نشانه‌گذاری می‌شود. برای استخراج این مفاهیم نیاز است که متن مذکور چندین بار توسط محقق مطالعه شود تا لیستی از مفاهیم و مقوله‌های استخراج شده از متن قابل تهیه باشد (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶).

**R کدگذاری محوری:** در این مرحله، محور اصلی پژوهش مشخص می‌شود و مقوله‌های استخراج شده در مرحله کدگذاری باز به شکلی نظام‌مند و ساختاریافته به مقوله محوری تحقیق پیوند خورده و مرتبط می‌شوند. در این کدگذاری، روابط بین مقوله‌های حاصل از کدگذاری اولیه، باز می‌شود و در درون ساختار خاصی قرار می‌گیرد. ارتباط سایر مقوله‌ها با مقوله محوری، در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها انجام می‌شود. شرایط علی، مقوله‌هایی هستند که بر مقوله‌های محوری اثر می‌گذارند و به نوعی توجیه‌کننده مقوله محوری هستند. راهبردها، عمل و عکس‌العمل‌هایی هستند که در راستای مقوله محوری ایجاد می‌شوند و شرایط مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای مقوله‌هایی هستند که بر راهبردها اثر می‌گذارند و راهبردها تحت تأثیر این شرایط ایجاد می‌شوند. پیامدها هم نتیجه حاصل از ارائه راهبردها خواهند بود. به منظور استخراج مدلی جهت کیفیت گزارشگری مالی، ابتدا عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی شناسایی می‌شود، چالش‌ها معرفی می‌شود و بعد راهکارهای پیشنهادی برای هر یک از چالش‌های شناسایی شده ارائه می‌گردد و در نهایت مدل استخراج می‌شود (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶).

**R کدگذاری انتخابی (گزینشی):** در این مرحله با کدگذاری گزینشی، در ادامه مراحل قبلی (کدگذاری باز و کدگذاری محوری) مقوله‌های استخراج شده بر اساس فراوانی تأکید افراد خبره یکپارچه‌سازی و پالایش می‌شوند و بر اساس

حاضر) پژوهشی صورت نگرفته است و این امر انگیزه را برای محقق ایجاد کرد تا به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران: با رویکرد زمینه بنیان پردازد و همین موضوع، اهمیت پژوهش حاضر را نسبت به پژوهش‌های قبلی متمایز کرده است.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ رویکرد، کیفی است و از لحاظ نوع هدف، یک پژوهش اکتشافی محسوب می‌شود. در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه بنیان یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی به تدوین نظریه‌های جدید کمک می‌کند. این رویکرد توسط گلنیز و استراوس<sup>۹</sup> (۱۹۶۵)، مطرح شده و هدف آن تقویت مطالعات کیفی و ارائه راهکارهایی برای کاهش سیطره کمی‌گرایی متداول در علوم اجتماعی می‌باشد. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. در این رویکرد تحلیل کیفی مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه مقدم بر آزمون در نظر گرفته می‌شود. این روش این فرصت را ایجاد می‌کند که پدیده‌های پیچیده‌ای که توسط مدل‌های کمی قابل بررسی نیستند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند (سلدن<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵). در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، استخراج اطلاعات از متن‌ها و تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام می‌شود (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶). پژوهش حاضر شامل یک طرح پژوهش با مراحل زیر است:

- مطالعات کتابخانه‌ای برای بررسی نوشتارهای موجود در حوزه موضوعی این پژوهش.

- انجام مصاحبه با افراد خبره (نوع مصاحبه به شکل مصاحبه اکتشافی).

- بررسی تحلیلی اطلاعات جمع‌آوری شده در مرحله مصاحبه، در این مرحله پس از مصاحبه با خبرگان و پیاده‌سازی مطالب بیان شده در مصاحبه‌ها، اقدام به کدگذاری باز، با مطالعه چندباره متن پیاده‌سازی شده مصاحبه‌ها، مفاهیم مرتبط با موضوع پژوهش شده است. سپس در مرحله کدگذاری محوری، این مفاهیم با الگوی مطرح در نظریه‌پردازی زمینه بنیان با محوریت کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی طبقه‌بندی شده است و در مرحله کدگذاری

و همکاران، ۱۳۹۶).

### جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاهها، ذیحسابان و مدیران اجرایی بخش عمومی که در حوزه تحقیق صاحب نظر محسوب می شوند، می باشد که با استفاده از روش نمونه گیری گلوله برفی یا زنجیره ای افراد موجود در نمونه تحقیق انتخاب شدند. در پژوهش حاضر ۲۷ مصاحبه اجرا شد که از مصاحبه بیست و دوم، دیگر مفهوم جدیدی از داده ها به دست نیامد و اشباع نظری داده ها حاصل شد. البته برای اطمینان از حصول اشباع نظری، پنج مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده های مصاحبه ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. مدت هر مصاحبه به طور متوسط ۱ ساعت و ۳۰ دقیقه بوده است. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان این تحقیق در جدول ۱ آمده است.

ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله ها ایجاد می شوند، مفاهیم مورد تأکید و اجماع مصاحبه شونده ها در قالب یک مدل ارائه می شود. در این مرحله جهت انتخاب مقوله های اصلی از فراوانی نظرات مصاحبه و بررسی میانگین و میانه نظرات استفاده می شود. نقطه اشباع نظری که در آخرین مرحله کدگذاری نظریه پردازی داده بنیاد، یعنی کدگذاری انتخابی رخ می دهد، تبیین کننده نظریه پردازی داده بنیاد است. کدگذاری انتخابی شامل یکی از کدهای محوری به مثابه مفهوم اصلی برای محقق است. بر اساس این کد محوری، اهداف و ایده های محقق جستجو می شود. روند کدگذاری باز، محوری و انتخابی سبب می شود دلایل و شواهد اعتبار تحقیق روشن شود (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). نقطه اشباع نظری، بیان کننده پایایی روش تحقیق نظریه پردازی داده بنیاد است؛ زیرا نقطه اشباع نظری به تکرار داده های تحقیق می پردازد و این تکرار داده ها و نتایج آن در روش شناسی، پایایی روش تحقیق را نشان می دهد (خدابنده لو

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناسی پژوهش

درصد فراوانی	تعداد فراوانی	تعداد		شرایط مشارکت کنندگان	
		مرد	زن		
۳۰٪	۸	۶	۲	بین ۳۰ - ۴۰ سال	
۴۸٪	۱۳	۱۲	۱	بین ۴۰ - ۵۰ سال	
۱۹٪	۵	۵	-	بین ۵۰ - ۶۰ سال	
۳٪	۱	۱	-	بیشتر از ۶۰ سال	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	
۲۲٪	۶	۶	-	کارشناسی ارشد	
۷۸٪	۲۱	۱۸	۳	دکتری	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	
۸٪	۲	۱	۱	بین ۵ - ۱۰ سال	
۲۲٪	۶	۵	۱	بین ۱۰ - ۱۵ سال	
۱۹٪	۵	۴	۱	بین ۱۵ - ۲۰ سال	
۲۶٪	۷	۷	-	بین ۲۰ - ۲۵ سال	
۲۲٪	۶	۶	-	بین ۲۵ - ۳۰ سال	
۳٪	۱	۱	-	بیشتر از ۳۰ سال	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	

## یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. همانطور که ذکر شد، برای یافتن پاسخ سؤالات پژوهش، از خبرگان مصاحبه به عمل آمد. سپس داده‌ها احصا شده و برای هر نکته، یک "کد" در نظر گرفته شده و سپس با مقایسه کدها، چند کد که اشاره به یک جنبه مشترک از پدیده مورد بررسی را دارند، به عنوان یک "مفهوم" در نظر گرفته شده است و از دسته بندی مفاهیم هم سنخ، مقوله‌ها شکل می‌گیرند. برای نمونه نحوه کدگذاری در نقل قول صورت گرفته از یکی از مصاحبه شونده‌گان بصورت ذیل است. کدها، با کشیدن خط زیر عبارات هم راستا با سؤال تحقیق مشخص شده‌اند:

"...نظارت بر اجرای بودجه، در برخی دستگاه‌های اجرایی به درستی انجام نمی‌شود، در واقع چون در برخی جاها نظارتان محدود و ضعیف است. مصرف و تخصیص منابع نیز به درستی صورت نمی‌گیرد و کارایی خوبی ندارد، پس گزارشگری مالی نیز آن کیفیت مورد انتظار را نخواهد داشت. که لازم است بودجه‌ریزی عملیاتی شود و به دنبال آن نظارت کافی بر اجرای بودجه نیز داشته باشد. در این صورت گزارشگری مالی نیز با کیفیت خواهد شد. بودجه و حسابداری دولتی رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند، اجرای بودجه به نحو مطلوب بدون به‌کارگیری از سیستم حسابداری مناسب امکانپذیر نیست، همین طوری که اجرای صحیح عملیات مالی نیاز به بودجه‌بندی دقیق و علمی دارد، در واقع بودجه کل کشور آینه سیاست مالی و اقتصادی دولت است و سیستم حسابداری ضامن اجرای این سیاست است. از این رو استفاده از روش‌های مطلوب حسابداری می‌تواند در اعمال کنترل و نظارت بودجه نقش مؤثری ایفاء نماید. به عبارت دیگر، بودجه‌بندی و نظارت در نظام مدیریت دولتی لازم و ملزوم یکدیگر محسوب می‌شود. یکپارچگی و یکنواختی در امور مالی ضروری است و به موازات این کنترل، قوه مقننه و در نهایت ملت در جریان کم و کیف عملکرد مالی دولت قرار می‌گیرند. به طور خلاصه، بودجه آینده‌نگر است در حالی که حسابداری گذشته‌نگر و در واقع طی سال مالی ارقام تحقق‌یافته را گزارش می‌کند که می‌توانیم با مقایسه بودجه و گزارش عملکرد که نتیجه و محصول حسابداری دولتی است را باهم مقایسه و انحراف را از طریق تفریح بودجه پیگیری کنیم و به نظر می‌رسد که در بودجه به انحرافات زیاد توجه نمی‌شود و..."

با بررسی و تحلیل نقل قول فوق، مفاهیم و مقوله‌ها به شرح جدول ۲ شناسایی شده‌اند.

در نهایت نیز در مرحله کدگذاری انتخابی، الگوی تأثیرگذاری بخش عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، مقوله اصلی، شرایط راهبردی، شرایط مداخله‌گر و پیامدها مشخص شده که مطابق با شکل ۱ است.

باتوجه به جدول ۳ رتبه‌بندی عوامل بر اساس فراوانی، بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، بر اساس ۲۷ مصاحبه، که مصاحبه شونده‌گان نظر داده‌اند و تأیید کردند. به صورت جداگانه برای عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، شرایط راهبردی، شرایط مداخله‌گر و پیامدها از شماره ۱ الی ۵ رتبه‌بندی شد.

## بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش با مصاحبه از خبرگان شاخص در حوزه مباحث حسابداری بخش عمومی مدلی برای کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی ارائه شده است که نشان می‌دهد توانمندسازی دستگاه‌ها، به عنوان عامل اصلی و شرط علی اولیه در بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. توانمندسازی دستگاه‌ها، افزایش شایستگی به منظور خلق ایده‌های جدید و حل مشکلات از طریق تعامل و هم‌افزایی اعضای گروه را منجر می‌شود.

افزون بر این، تصمیمات مدیریتی، ساختار اقتصادی کشور، مکانیزم (سیستم) تخصیص اعتبار، اندازه دولت، نیز به عنوان عوامل دیگر، به‌وجود آورنده یا مشوق و گسترش دهنده کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی به شمار می‌روند. راهبردی‌های کیفیت بخشی به گزارشگری بخش عمومی نیز عبارتند از: تحرک اجتماعی-نظارت مردمی، ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی، شفافیت عملکرد دولت، توسعه ظرفیت‌ها، انتخاب ذیحساب توانمند، نظارت بر اجرای بودجه، استقرار مبنای حسابداری سازگار.

بسترها (عوامل زمینه‌ای) گزارشگری با کیفیت بخش عمومی هم عبارتند از: نظام بودجه‌ریزی، سرمایه‌گذاری زیر بنایی، نظام حسابداری بخش عمومی، عوامل رفتاری، فرهنگ پاسخگویی-شفاف‌سازی، تقویت راهبردی زیر ساخت‌ها.

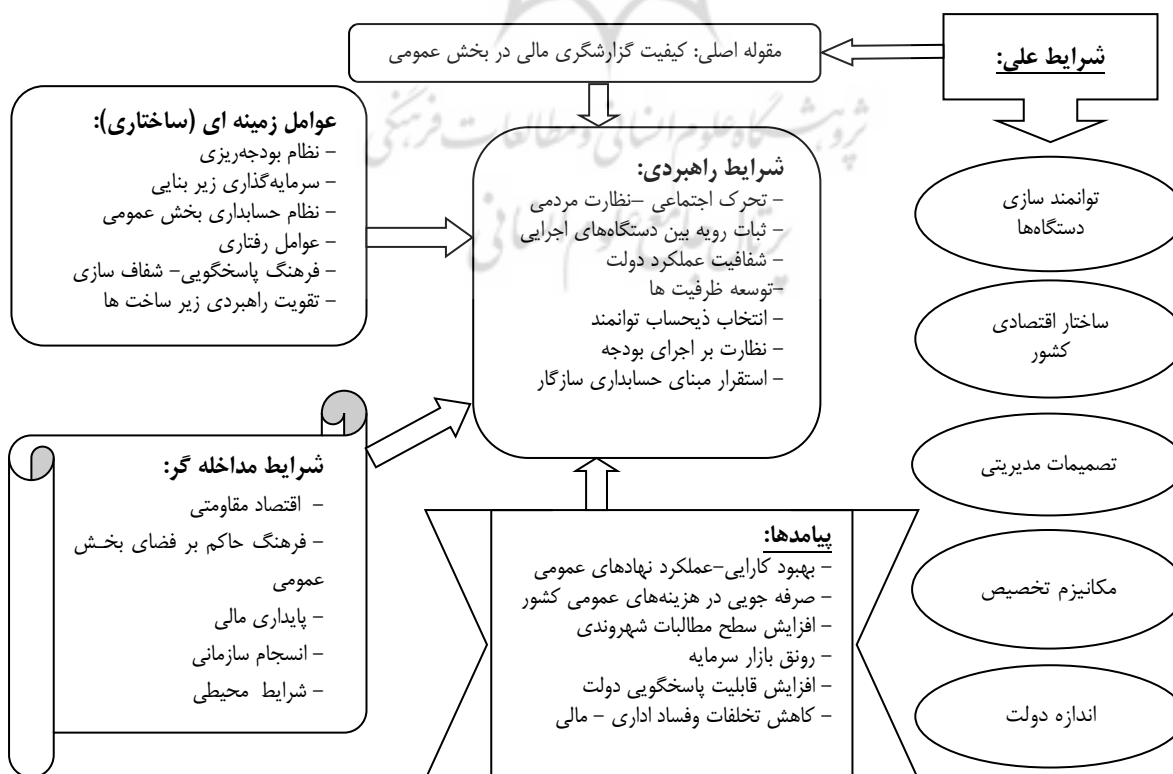
در نهایت، اقتصاد مقاومتی، فرهنگ حاکم بر فضای بخش عمومی، پایداری مالی، انسجام سازمانی، شرایط محیطی به عنوان شرایط مداخله‌گر در امر گزارشگری مالی با کیفیت در بخش عمومی شناسایی شده‌اند.

متناقض بودن قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل، محدودیت در نظارت‌های بخش عمومی، تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، وجود مکانیزم‌ها و ضمانت‌های اجرایی ناکارآمد، نقض قوانین در



**جدول ۲. مفاهیم و مقوله‌ها پژوهش**

مقوله	مفاهیم	کدها
نظارت بر اجرای بودجه	الزام کنترل‌های بودجه‌ای در بخش عمومی	ضعف در نظارت بر اجرای بودجه
		الگو بودن بودجه بعنوان آئینه مالی اقتصاد جامعه و انتخابات اجتماعی
		ضعف در مصرف منابع مالی در بخش عمومی
		وابستگی اجرای اصلاحات بودجه‌ای و مدیریتی به حمایت‌های سیاسی، اداری و استراتژی اصلاح گران
		همخوانی نبودن تصویب بودجه با خروجی آن
نظارت بر اجرای بودجه	الزام کنترل‌های بودجه‌ای در بخش عمومی	یکپارچگی انضباط مالی
		عدم اجرای بودجه بدون به‌کارگیری سیستم حسابداری
		ارتباط مستقیم بودجه و حسابداری
		اصلاح نظارت بر عملکرد
		کنترل‌های قوی با تصویب قانون توسط مجلس
		کارایی در تخصیص منابع
		حسابرسی با تفریح بودجه
		محدود بودن نظارت‌ها در اجرای بودجه
		تجدید نظر نهادهای مسئول بر رفتار حساب‌رسان
		بهبود کارایی و اثر بخش برنامه‌ها
		نبود حسابرسی بودجه‌ای
		عدم توجه به انحرافات بودجه
		اصلاح نظارت بودجه‌ای با سیستم حسابداری مناسب



**شکل ۱. الگوی طراحی شده برای کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران**

جدول ۳. تحلیل فراوانی متغیرهای استفاده شده در الگوی طراحی شده و رتبه بندی عوامل بر اساس فراوانی

رتبه براساس فراوانی	درصد فراوانی	تعداد فراوانی	مفهوم	مقوله‌ها
۱	٪۱۰۰	۲۷	نظام بودجه‌ریزی	عوامل زمینه‌ای (ساختاری)
۴	٪۷۸	۲۱	سرمایه‌گذاری زیر بنایی	
۱	٪۱۰۰	۲۷	نظام حسابداری بخش عمومی	
۳	٪۹۳	۲۵	عوامل رفتاری	
۲	٪۹۶	۲۶	فرهنگ پاسخگویی - شفاف سازی	
۳	٪۹۳	۲۵	تقویت راهبردی زیرساخت ها	
۱	٪۹۶	۲۶	توانمندسازی دستگاه‌ها	شرایط علی
۴	٪۶۷	۱۸	تصمیمات مدیریتی	
۳	٪۸۱	۲۲	ساختار اقتصادی	
۴	٪۶۷	۱۸	مکانیزم (سیستم) تخصیص اعتبار	
۲	٪۸۵	۲۳	اندازه دولت	
۱	٪۹۳	۲۵	اقتصاد مقاومتی	شرایط مداخله گر
۱	٪۸۵	۲۳	فرهنگ حاکم بر فضای بخش عمومی	
۵	٪۶۰	۱۶	پایداری مالی	
۳	٪۷۰	۱۹	انسجام سازمانی	
۴	٪۶۳	۱۷	شرایط محیطی	
۲	٪۹۶	۲۶	تحرک اجتماعی - نظارت مردمی	شرایط راهبردی
۴	٪۸۹	۲۴	ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی	
۱	٪۱۰۰	۲۷	شفافیت عملکرد دولت	
۳	٪۹۳	۲۵	توسعه ظرفیت ها	
۱	٪۱۰۰	۲۷	انتخاب ذیحساب توانمند	
۵	٪۷۸	۲۱	نظارت بر اجرای بودجه	
۲	٪۹۶	۲۶	استقرار مبنای حسابداری سازگار	
۲	٪۹۶	۲۶	بهبود کارایی - عملکرد نهادهای عمومی	پیامدها
۱	٪۱۰۰	۲۷	صرفه جویی در هزینه‌های عمومی کشور	
۳	٪۶۷	۱۸	افزایش سطح مطالبات شهروندی	
۴	٪۶۰	۱۶	رونق بازار سرمایه	
۱	٪۱۰۰	۲۷	افزایش قابلیت پاسخگویی دولت	
۱	٪۱۰۰	۲۷	کاهش تخلفات و فساد اداری - مالی	

بهینه از نیروی انسانی و صرفه جویی در هزینه‌ها به مسئولان ذیربط پیشنهاد می‌گردد با برگزاری کارگاه‌های آموزشی مستمر و یادگیری بهتر و انتقال دانش نیروهای متخصص به نیروهای غیرمتخصص پردازند و بودجه مناسبی برای این منظور اختصاص دهند.

با توجه به اندازه دولت و گستردگی آن و نبود گزارشگری دقیق و عدم ثبات رویه و یکنواختی و عدم تلفیق صورت‌های مالی و قابل مقایسه نبودن صورت بودجه با عملکرد به دلیل استفاده نکردن از یک مبنای سازگار در بخش عمومی و متناقض بودن برخی قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری و نیز عدم نظارت کافی، با در نظر گرفتن شرایط و ویژگی‌های محیطی و تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نداشتن ضمانت اجرایی در بخش عمومی، به دولت و مسئولان سیاسی و حمایتی و دستگاه‌های ذیربط پیشنهاد می‌گردد که جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی مناسب تر و تلفیق صورت‌های مالی دولت و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با ارائه رهنمودهایی به استقرار مبنای حسابداری سازگار با هر بخش اقدام شود. زیرا واحدها یا سازمان‌های دولتی، سازمان‌های غیردولتی و یا سایر نهادها که به عنوان بخش عمومی محسوب می‌شوند، هر کدام قوانین و مقررات، دغدغه‌ها و ذینفعان، انتظارات خاصی و متفاوتی را دارند و لازم است برای ضمانت اجرایی بخشیدن به استانداردها و پاسخگویی به موقع و بهتر، این ارگان‌ها از هم جدا و تفکیک شوند و برای هر یک از ارگانها به صورت جداگانه با توجه به قوانین و مقررات خاص، مورد بررسی قرار گیرند.

ساختار بودجه‌ریزی بخش عمومی در حال حاضر در ایران مطلوب نیست و در اکثر موارد، دارای ابهام بوده و شفاف نمی‌باشد. با برنامه‌ریزی بلند مدت، نظام بودجه‌ریزی می‌بایست از برنامه‌ای به عملیاتی حرکت نماید. به عبارت دیگر، مشکل بودجه‌بندی عملیاتی، زیرساختی است و قبل از عملیاتی نمودن بودجه‌ریزی، آماده نمودن زیرساخت‌ها، الزامی و اجباری است و جهت اجرایی نمودن، بودجه‌بندی عملیاتی، حمایت مدیران ارشد و مشارکت نیروهای متخصص، حیاتی است. نیاز است که تخصیص بودجه بر اساس فعالیت‌ها و عملکردها صورت پذیرد که در این خصوص به دستگاه‌های ذیربط، پیشنهاد می‌شود و با تعیین سازگار مناسب توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی پس از ارزیابی عملکرد نسبت به تخصیص منابع اقدام شود. همچنین بودجه‌ای جداگانه و مستقل جهت سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها، به‌روزرسانی نرم‌افزارها و توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی

برخی جاها و... در کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی تأثیر گذاشته است. لذا در صورت رعایت و اجرایی کردن عوامل تأثیر گذار بر کیفیت گزارشگری مالی (از جمله استفاده کامل از مبنای حسابداری سازگار یا مبنای تعهدی کامل، تکمیل و اجرایی کردن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شفافیت مالی عملکرد دولت، توجه به نیازهای شهروندان، وجود مکانیزم و ضمانت اجرایی قوی، مبارزه با فساد، حذف هزینه‌های زائد و... در کشور)، بهبود کارایی و عملکرد نهادهای عمومی، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور، افزایش سطح مطالبات شهروندی، رونق بازار سرمایه، افزایش قابلیت پاسخگویی دولت، کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی حاصل می‌شود.

با توجه به شرایط و عوامل و پیامدهایی که در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی از دیدگاه صاحب‌نظران در این حوزه مطرح شد، پیشنهاد یا راهکارهایی جهت بهبود مقوله اصلی (کیفیت گزارشگری مالی) از سوی خبرگان حرفه‌ای و صاحب‌نظران در بخش عمومی ارائه شده که لازم است اشاره شود.

### پیشنهادهای کاربردی

از آن روی که سازمان حسابرسی متولی امر تدوین استانداردهای حسابداری در کشور است و وزارت اقتصاد و دارایی مسئولیت اجرایی هرگونه تصمیم‌گیری پیرامون حسابداری بخش عمومی در کشور را برعهده دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد کارشناسان این مراکز از نتایج و یافته‌های این پژوهش در تکمیل تدوین استانداردهای مناسب حسابداری بخش عمومی و جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی استفاده کنند.

در انتخاب ذیحسابان که از طرف وزارت امور اقتصاد و دارایی انتخاب و تعیین می‌شوند، به طور معمول در برخی دستگاه‌های اجرایی، معیار یا شاخص‌های ارتباطات شخصی مدنظر قرار می‌گیرد، به وزارت امور اقتصاد و دارایی پیشنهاد می‌گردد که با تغییر ساختار جذب نیرو در تمامی سطوح به ویژه، در انتخاب ذیحسابان و مدیران مالی مبنای مناسبی از جمله تخصص، داشتن تحصیلات دانشگاهی بالاتر و با تجربه و متناسب با رشته مرتبط و توجه به برقراری عدالت در بخش عمومی و... مدنظر قرار گیرد. همچنین سرمایه‌گذاری لازم برای ارتقاء سطح دانش و تخصص ذیحسابان، کارگاه‌های آموزشی صورت پذیرد.

با توجه به کمبود نیروی متخصص و هم‌زمان مازاد نیروی غیرمتخصص در بخش عمومی، به منظور استفاده

تخصیص یابد.

عدم استفاده و استقرار مبنای حسابداری سازگار و نبود ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی و نبود انسجام سازمانی و عوامل رفتاری (مقاومت در برابر تغییر و نوآوری و...)، مشکلاتی (نظیر عدم شناسایی و ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای و محاسبه استهلاک آن و بدهی‌های بلندمدت، عدم شناسایی و ثبت ذخایر سنوات خدمت کارکنان و هماهنگ نبودن نهادها و دستگاه‌های نظارتی در جهت اجرای استانداردها و...) را در بخش عمومی به وجود آورده است. در دستورالعملی که برای شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی تدوین و ابلاغ گردیده، تصریح شده است که ارزیابی دارایی‌های سرمایه‌ای و زیرساختی به وسیله گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی شامل نماینده ذیحساب، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط، انجام شود. ناگفته نماند که ارزیابی این گروه که کارشناس رسمی دادگستری نمی‌باشد، از دقت کافی برخوردار نخواهد بود. لذا به دستگاه‌های ذیربط، پیشنهاد می‌گردد که جهت تعیین و تکلیف این گونه موارد، قوانین و مقررات موجود در زمینه شناسایی اموال و بدهی‌ها، ابتدا یک کار گروه تخصصی تشکیل داده و معیارهای شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در بخش عمومی ایران متناسب با گستره دولت شناسایی و بعد با انجام روش‌های مناسب و رعایت قوانین مربوط با در نظر گرفتن منافع عموم نسبت به شناسایی اموال و استهلاک آن و بدهی‌ها و اعمال مدیریت صحیح و حفظ و حراست و استفاده صحیح از آنها با سود و بهره‌وری بیشتر، اقدام نمایند. علاوه بر آن، نسبت به اصلاح و تعیین کارگروه کارشناسی و تخصصی نیز تجدید نظر شود.

با توجه با اینکه تنها تفاوت در تعریف کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با بخش خصوصی، در "مسئولیت پاسخگویی" است و فرهنگ پاسخگویی و شفاف‌سازی در بخش عمومی در ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست. زیرا نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد و باید ابزاری مناسب و ارزیابی کننده عملکرد نظام بودجه‌ریزی، یعنی حسابرسی عملیاتی نیز با آن پیاده شود. انجام حسابرسی‌های دقیق، مناسب و منظم به منظور بررسی قابلیت اتکا اطلاعات مالی ارائه شده ضروری است. لذا پیشنهاد می‌شود که دولت، دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و نهادهای بخش عمومی با استقرار سیستم ایفای مسئولیت پاسخگویی که همانا سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است، در جهت تحقق هر چه بیشتر حقوق شهروندی و افزایش قابلیت پاسخگویی دولت و بهبود کارایی، عملکرد

نهادهای عمومی و شفافیت عملکرد دولت و نظارت‌های قوی و مؤثر گام بر دارند.

از آنجا که گزارش‌های مالی از یک طرف ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مسئولان هستند و از طرف دیگر مبنایی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد مسئولان توسط شهروندان می‌باشند، به مراجع و تصمیم‌گیرندگان و سیاستمداران، نیز پیشنهاد می‌شود که از اطلاعات حسابداری به در عمل و تصمیم‌گیری‌ها واقعا استفاده نمایند.

تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تکمیل نشدن کامل این استانداردها و نداشتن رهنمودهای لازم برای اجرای استانداردها، چالش‌هایی را در راه گزارشگری مالی بخش عمومی بوجود آورده است. از عوامل اساسی در فرایند اصلاحات و تغییرات، همراهی گروه ذینفعان می‌باشند.

هرچند مطابق نظریه‌های موجود از جمله تئوری اقتصاد اطلاعات، مردم در مقام یک شهروند علاقه‌ای به پیگیری اطلاعات حسابداری دولتی ندارد ولی این بی‌علاقگی، نیازمندی شهروندان به این اطلاعات را منتفی نمی‌سازد، بلکه در جوامع دموکراتیک این نیازمندی به نمایندگان مردم در مجلس، نهادهای نظارتی و رسانه‌های خبری منتقل شده است و لذا پیشنهاد می‌گردد در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به تمامی گروه‌های ذینفع و مردم و نیازهای اطلاعاتی بالقوه آنان توجه کافی بشود.

با توجه به ناکافی بودن برخورداری آموزش عالی از اعتبارات عمومی برای حفظ و جذب نخبگان و پایین بودن سرمایه‌گذاری برای ایجاد فضای حمایت از ایده‌های جدید در بخش عمومی و نیز ناکافی بودن سرمایه‌گذاری در مطالعات گزارشگری مالی (با توجه به اینکه اکثر منابع مالی مردم دست دولت یا نمایندگان مردم است)، به وزارت علوم تحقیقات و فناوری به عنوان متولی آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌گردد با سرمایه‌گذاری جهت شفافیت و ارزیابی عملکرد دولت و اعتماد مردم به دولت، توجه جدی به حسابداری دولتی و بخش عمومی به خرج دهد.

تأسیس و راه‌اندازی یک مرکز تحقیقاتی تخصصی با حفظ و جذب نخبگان با منابع مالی مکفی به منظور انجام فعالیت‌های تحقیقاتی مستمر و استفاده از تحقیقات و تجارب کشورهای پیشرفته، در جهت ایجاد اصلاحات بنیادی و ارتقای استانداردهای حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی و به‌روزرسانی آن ضروری است.

هزینه‌های عمومی کشور و تخلفات و فساد اداری و مالی و عدم برقراری توازن بودجه در کشور پیامدهایی است بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. لذا به دولت،

حسابداری. فصلنامه علمی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۳)، ۷۷-۶۳.

- دانایی فرد، حسن و امامی، سید مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱(۲)، ۷۹-۶۹.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۷۶). کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی، ۱(۱۱۵).
- شمس، مهناز. (۱۳۹۳). اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی. حسابر، ۷۱، ۱۰۸-۱۰۴.
- عرب مازار یزدی، محمد و مرادی، امیر. (۱۳۹۹). فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲(۷۹)، ۱۱۲-۹۵.
- عموری، امین؛ حیدری، عیسی و سادات ابراهیمی، احسان. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورتهای مالی مورد مطالعه: دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان. سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالش‌ها و راه‌حل‌ها، تهران، دانشگاه پیام نور.
- قادرزاده، کریم و لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۶(۱)، ۴۶-۳۳.
- قنبریان، رضا. (۱۳۹۱). حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی. دانشنامه حسابداری، ۲۵-۱.
- کردستانی، غلامرضا و نصیری، محمد. (۱۳۸۸). کارآیی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. مجله حسابداری، ۲۵(۲۰۸ و ۲۰۹)، ۶۵-۵۸.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پایه مطالعات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۶(۶۵)، ۷۵-۴۷.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری ایران. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری عمومی ایران، مفاهیم نظری گزارشگری مالی عمومی، ویژگی‌های کیفی، واحد گزارشگر. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، سایت سازمان حسابرسی.

نمایندگان مردم و دستگاه‌های ذیربط پیشنهاد می‌گردد که وقتی دولت جدیدی بر سر کار می‌آید، آن اقداماتی که قبلاً توسط دولت قبلی، انجام می‌شد را فراموش نکنند و یا پروژه‌های قبلی در جریان دولت قبلی را قطع نکند زیرا این کار در اکثر مواقع باعث حیف و میل اموال عمومی، افزایش فساد، بی‌اعتمادی، عدم شفافیت، افزایش هزینه‌های عمومی کشور، کسری بودجه، عدم پاسخگویی، تخریب زیرساخت‌ها و تخریب دولت قدیم و سیاست‌گذاران وقت می‌گردد.

در نهایت پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آتی به موضوع ارائه الگوی پیشنهادی شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی یا به تفکیک سه قوای (مقتنه، مجریه، قضایه)، شهرداری‌ها و سایر نهادها و یا در سطح وزارتخانه‌ها پرداخته و همچنین با توجه به محدود بودن پیشینه نظری (داخلی و خارجی) در خصوص کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، در پژوهش‌های آتی به این موضوع، به روش دلفی یا دلفی فازی نیز پرداخته شود.

## منابع

- ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی نسب، علی و حسن‌زاده، مهدی. (۱۳۹۶). واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۵(۲)، ۸۸-۷۶.
- اکرامی، سید رحمت‌اله؛ فعال قیومی، علی؛ بنانی، مهدی و قدیریان آران‌ی، محمدحسین. (۱۳۹۶). تبیین نقش حسابداری عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۵(۱۷)، ۷۴-۶۱.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۶۱)، ۲۶-۱.
- جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم و رضایی یمین، فایزه. (۱۳۹۵). بررسی ارزیابی پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴۹)، ۸۰-۶۹.
- حصارزاده، رضا. (۱۳۹۴). یکپارچه‌سازی نظام‌مند مفاهیم و مدل‌سازی بصری گزارشگری مالی در بخش عمومی. فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، ۵۶-۳۷.
- خداینده لو، مهدی؛ کرمی، غلامرضا و تالانه، عبدالرضا. (۱۳۹۶). تدوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در

- شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس). فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۳)، ۹۶-۷۸.
- مومنی، علیرضا و عیوضی، محمد. (۱۳۹۷). بررسی وضعیت حسابداری تعهدی اجرا شده در بخش دولتی ایران و چالش‌ها و مزایای آن. سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری‌ها.
  - ناصری، احمد و نیک‌اندیش، مسعود. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسؤلیت پاسخگویی عمومی. همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، ۱.
  - یلفانی، امیر؛ میرزائزاد، روح‌اله و زیودار چگینی، نازنین. (۱۳۹۵). بررسی دلایل اهمیت و همچنین روش‌های بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی. کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم.
  - محمدی، علی؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا و اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان. فصلنامه علمی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۳)، ۲۷-۵۱.
  - مرادی، محمدعلی؛ پیفته، احمد؛ ستوده، رضا و سرحدی، محمد. (۱۳۹۷). نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی از دیدگاه حرفه و دانشگاه. دومین کنفرانس بین‌المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران، مؤسسه آموزش عالی علامه خویی (ره)، شرکت بین‌المللی کوش.
  - معینان، داود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۲)، ۱۰۴-۹۳.
  - مهدوی، غلامحسین و ماهر، هادی. (۱۳۹۱). بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه Financial Accounting, (61)15, 1-26 (In Persian).
  - Biddle, G., Hilary, G. & Verdi, R.S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? Journal of Accounting and Economics, 48, 112-138.
  - Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In Public Sector Accounting and Auditing in Europe, palgrave Macmillan UK, 1-11.
  - Danaeifard, H. & Emami, S. M. (2007). Qualitative research strategy: Reflection on data foundation theorizing, management thinking, (2)1, 69-97 (In Persian).
  - Dillard, J. & Vinnari, E. (2018). Critical dialogical accountability: From accounting-based Accountability to accountability-based accounting.
  - Ebrahimi, S.K., Bahrami Nasab, A. & Hassanzadeh, M. (2017). Analyzing the quality of financial reporting and tax avoidance in the light of government ownership and political communication. Journal of Management of Government Organizations, (2)5, 76-88 (In Persian).
  - Accounting Standards Development Committee. (2016). Iranian Accounting Standards. Tehran: Audit Organization Publications (In Persian).
  - Accounting Standards Development Committee. (2016). Iranian General Accounting Standards, Theoretical Concepts of General Financial Reporting, Qualitative Characteristics, Reporting Unit. Tehran: Audit Organization Publications, Audit Organization website (In Persian).
  - Arab Mazar Yazdi, M. & Moradi, A. (2020). Opportunities and challenges of big data application in public sector accounting information system from the perspective of accountability. Journal of Auditing Knowledge.2 (79), 95-122 (In Persian).
  - Audit Organization. (1997). Auditing Standards Development Committee, Auditing Instructions for Development Projects. 1(115) (in Persian).
  - Babajani, J., Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Evaluate performance auditing in public sector institutions in Iran and provide solutions to improve it. Journal of Experimental Studies in

- Ekrami, S.R., Faeal Qayyumi, A., Banani, M. & Ghadirian Arani, M. S. (2017). Explain the role of public accounting in the realization of a resistance economy. *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policy*, (17)5, 61-74 (in Persian).
- Francis, U. & Samuel, S. (2015). Adoption of IPSAS and the Quality of Public Sector Financial Reporting in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, (6)20.
- Ghanbarian, R. (2012). Accounting and financial reporting in public sector institutions. *Encyclopedia of Accounting*, 1-25 (In Persian).
- Glaser, B.G. & Strauss, A.L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative researcher search*. New York: Aldine de Gruyter.
- Hesarzadeh, R. (2015). Systematic integration of concepts and visual modeling of financial reporting in the public sector. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (15)4, 37-56 (In Persian).
- Hydman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the public sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, (22)1, 36-45.
- Jamei, R., Ebrahimi, E. & Rezaei Yamin, F. (2016). Evaluating the accountability of financial accounting and reporting system in Kermanshah Tax Affairs Organization. *Government Accounting Quarterly*, (49)2, 80-69 (In Persian).
- Khodabandeh, Lu., M., Karami, G. & Talaneh, A. (2017). Develop a human capital reporting model in accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (23)6, 63-77 (In Persian).
- Kurdistani, G. & Nasiri, M. (2009). Efficiency of financial reporting and raising the level of accountability in the public sector. *Journal of Accountants*, 25 (208 and 209), 58-65 (In Persian).
- Kurdistani, G., Rahimian, N. & Shahrabi, S. (2016). Identifying barriers to accrual accounting in the public sector based on studies by the International Public Sector Accounting Standards Board. *Auditing Knowledge Quarterly*, (65)16, 47-75 (In Persian).
- Levitt, A. (1998). The Importance of High-Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 12, 79-82.
- Mahdavi, G. & Maher, H. (2012). A survey of managers' attitudes toward the quality of financial reports presented (Case study: Fars University of Medical Sciences and Health Services). *Health Accounting Quarterly*, (3)1, 78-96 (In Persian).
- Moeinian, D. & Pourzamani, Z. (2017). Assessing the quality of financial reporting based on public sector accounting standards in terms of how to provide information. *Government Accounting Quarterly*, (2)3, 93-104 (In Persian).
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Saletch, H., Dianti Deilami, Z. & Aqdam Mazraeh, Y. (2019). Provide a model explaining the challenges of quality financial reporting in the public sector: using a contextual approach. *Scientific Quarterly. Experimental Studies in Financial Accounting*, (63)16, 27-51 (In Persian).
- Momeni, A. & Eivazi, M. (2018). Investigating the status of accrual accounting implemented in the public sector of Iran and its challenges and benefits. *3rd International Conference on Accounting, Management and Business Innovation, Karaj, Comprehensive University of Applied Sciences of the Municipal Cooperation Organization* (In Persian).
- Moradi, M. A., Pife, A., Sotoudeh, R. & Sarhadi, M. (2018). Public sector financial reporting and accounting system from the perspective of profession and university. The Second International Conference on New Developments in Management, Economics and Accounting, *Tehran, Allameh Khoei Institute of Higher Education-Koosh International Company* (In Persian).
- Nagendra, K. (2018). Country Specific Factors: Public Sector Accounting and Financial Reporting Reforms in Sri Lanka. *International Journal on*

- Governmental Financial Management* (2)18.
- Naseri, A. & Nikandish, M. (2016). Investigating the Impact of Establishing a New Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector of Iran on Public Accountability. *National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran*, 1 (In Persian).
  - Qaderzadeh, K. & Lotfi, M. (2019). The identification of stakeholders in public sector financial reporting and information needs. *Journal of Public Accounting*, (1)6, 33-46 (In Persian).
  - Seldén, L. (2005). On Grounded Theory with some Malice. *Journal of Documentation*, (1)61.
  - Shams, M. (2014). The importance of timely financial reporting in the public sector. *Auditor*, 71, 108-104 (In Persian).
  - Wisdom, O., Eluyela Inemesit, D. & Ajetunmobi, O. (2017). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, (7)7, 76-81.
  - Omori, A., Heidari, I. & Sadat Ebrahimi, E. (2018). Investigating the effect of compliance with government accounting standards on the quality of financial statements: Khuzestan University of Medical Sciences. *Third National Conference on New Approaches in Humanities, Challenges and Solutions*, Tehran, Payame Noor University (In Persian).
  - Yalfani, A., Mirzanjad, R. & Ziodar Chegini, N. (2016). Investigating the reasons for the importance as well as the methods of improving. *The quality of financial reporting in the public sector* (In Persian).

