

A model for Implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions of Islamic Republic of Iran

Jafar Babajani*

Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran

Javad Shekarkhah

Assistant Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Shahram Ebrahimpour

Ph.D. Student of Accounting, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allame Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

Over the past decades, significant reforms have been made in the field of new public management (NPM), especially in the area of implementation of accounting standards in the public sector in many countries. Along with these developments, implementation of public sector accounting standards in Iran started in 2015. The aim of this study is to provide a model consistent with the environmental conditions and characteristics of the public sector institutions of the Islamic Republic of Iran. For this purpose, factors of effect on implementation of public sector accounting standards were determined and addressed through a questionnaire given to experts working in public sector institutions. Completed questioners were analyzed using Fuzzy Delphi research method and appropriate statistical tests. Research findings indicate that affecting factors can be categorized into six dimensions including consistency of financial and computational rules and regulations, consistency of operational and administrative processes, organizational factors, expert human resources, training, and stabilization approach. These findings also indicate that experts agree on the suggested factors for design and explanation of the implementation model of accounting standards adopted by the audit organization in the public sector entities in Iran.

Keywords: Public Sector Accounting Standards, Implementation, Accrual Base.

* jafar.babajani@gmail.com

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال دهم، شماره چهارم، پیاپی (۳۸)، زمستان ۱۳۹۷
تاریخ وصول: ۱۳۹۷/۰۸/۲۰
تاریخ بازنگری: ۱۳۹۷/۰۹/۲۸ و ۱۳۹۷/۱۰/۱۹
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲۷
صص: ۲۰-۱

الگوی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران

جعفر باباجانی^{۱*}، جواد شکرخواه^{**}، شهرام ابراهیم‌پور^{***}

^{*} استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

jafar.babajani@gmail.com

^{**} استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

j_shekarkhah@yahoo.com

^{***} دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران،

ایران.

sh.ebrahimpour@atu.ac.ir

چکیده

در طول دهه‌های اخیر اصلاحات مهمی در حوزه مدیریت عمومی نوین، به‌ویژه در زمینه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، در بخش عمومی بسیاری از کشورها اتفاق افتاده است. همسو با این تحولات، در ایران نیز پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ شروع شد. هدف این پژوهش ارائه الگوی متناسب با شرایط و ویژگی‌های محیطی نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران است. برای این منظور، عامل‌های تأثیرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شناسایی و از طریق پرسشنامه، از خبرگان شاغل در نهادهای بخش عمومی نظرخواهی شد. پاسخ‌های دریافتی با بهره‌گیری از روش پژوهش دلفی فازی و استفاده از آزمون‌های مناسب آماری تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند عامل‌های اثرگذار در شش بُعد، شامل سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری، عوامل سازمانی، منابع انسانی متخصص، آموزش و رویکرد استقرار قرار گرفت. خبرگان نیز درباره عامل‌های پیشنهادی این پژوهش برای طراحی و تبیین الگوی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران اجماع نظر موافق دارند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پیاده‌سازی، مبنای تعهدی

* jafar.babajani@gmail.com

۱. نشانی مکاتباتی نویسنده مسئول:

مقدمه

تحولات پیچیده، سریع و همه‌جانبه علوم و فناوری در طول چند دهه اخیر و نیز شتاب‌گیری جهانی‌شدن، موجب شده است جوامع مختلف سعی داشته باشند بیش از پیش خود را برای پذیرش تحول آماده کنند. یکی از حوزه‌هایی که در سه دهه اخیر تحولات اساسی در آن پدید آمده، حوزه نظام پاسخگویی بخش عمومی است. با پیدایش مدیریت عمومی نوین (NPM)^۱، حسابداری بخش عمومی در سطح جهانی در جریان تحولات اساسی قرار گرفته است. همسو با تحولات بین‌المللی، در ایران نیز از اوایل سال ۱۳۸۸ در راستای بسترسازی برای ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی کشور، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات، سازمان‌های مدیریت و برنامه‌ریزی و حسابرسی تشکیل شد و تا اواخر سال ۱۳۹۳ مفاهیم نظری گزارشگری مالی و تعدادی از استانداردهای حسابداری بخش عمومی مبتنی بر مبنای تعهدی را، با استفاده از الگوی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی آیفک (IPSAS)^۲ تصویب کرد. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مذکور از ابتدای سال ۱۳۹۴ ظرف مدت سه سال به‌طور کامل در نهادهای بخش عمومی کشور الزامی شد. با توجه به اینکه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی، در عملکرد نهادهای بخش عمومی سراسر کشور اثرگذار است؛ بنابراین، بی‌دقتی در برنامه‌ریزی و نحوه پیاده‌سازی، پیامدهایی به همراه خواهد داشت؛ بنابراین، حرکت در مسیر اشتباه، مصداق بارز ضرب‌المثل پارسی «خشت اول گر نهاد معمار کج/ تا

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

پیاده‌سازی موفق استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مستلزم انجام مطالعات کافی و بررسی کامل شرایط و ویژگی‌های محیط فعالیت نهادهای بخش عمومی و همچنین، ایجاد تغییرات لازم و شناسایی سازوکارهای مناسب است. نگاهی اجمالی به مطالعاتی که درباره تحولات حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی صورت گرفته، بیانگر این واقعیت است که انجام این تحول در فرایندی طولانی و مبتنی بر مطالعات نظری است و یکباره اتفاق نیفتاده است. به بیان دیگر، جهش ناگهانی درباره تحول در هیچ‌یک از خرده‌نظام‌های تشکیل‌دهنده نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی جواب نمی‌دهد و تحول‌های موفق در اساس به‌صورت تدریجی است.

نظام‌های حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، شرایط لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای مصوب و اجرای صحیح سیستم حسابداری در نهادهای بخش عمومی را فراهم می‌کند. بخش عمومی ایران، تنها دولت و شهرداری‌های کشور را در بر نمی‌گیرد و شامل نهادهای بزرگی مانند نهادهای انقلاب اسلامی است که بخش عظیمی از فعالیت‌های عمومی را نیز انجام می‌دهند. به همین دلیل، تعریف جامع و مانعی

1. New Public Management

2. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

مبانی نظری و پیشینه پژوهش، اهداف، پرسش‌ها و روش انجام پژوهش ارائه خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بیشتر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی جدید بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی طراحی شده است. به این ترتیب، در حال حاضر دو رویکرد بر انتخاب الگوی گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از این رویکردها بر این نکته تأکید دارد که الگوی گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی برای نهادهای بخش عمومی استفاده می‌شود و حامیان و مخالفان در خور ملاحظه‌ای نیز دارد. رویکرد دیگر، نامناسب بودن الگوی گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی را تأیید می‌کند و معتقد است این نهادها باید از الگوهای خاص گزارشگری مالی مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌هایی از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند. با این وصف، الگوهای گزارشگری مالی در بخش‌های عمومی و تجاری، نقش‌ها و کارکردهای متفاوتی دارند که این تفاوت‌ها ناشی از ویژگی‌های محیط فعالیت، ساختار تأمین منابع، هدف تشکیل، استفاده‌کنندگان اطلاعات و موارد دیگر است. در بخش تجاری بر خلاف بخش عمومی، پاسخگویی عملیاتی مورد توجه است؛ ولی در بخش عمومی هر دو نوع پاسخگویی عملیاتی و مالی اهمیت دارد؛ بنابراین، انتظار می‌رود الگوی گزارشگری مالی در بخش عمومی، علاوه بر آنکه باعث ارائه اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخگویی و پاسخ‌خواهی عملیاتی شود، ارائه اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخگویی و پاسخ‌خواهی مالی را نیز مورد توجه قرار

از بخش عمومی در هر کشوری آسان نیست و تدوین چارچوب نظری و بیانیه‌های استاندارد برای بخش عمومی، مستلزم مطالعات عمیق تطبیقی و آگاهی از قوانین، مقررات و ضوابط حاکم بر فعالیت‌های آنهاست [۳].

نظام حسابداری و گزارشگری مالی هر کشوری ازجمله ایران، از قوانین و مقرراتی شامل قانون اساسی، قوانین برنامه‌های پنج‌ساله اقتصادی، اجتماعی، قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات عمومی تأثیر می‌پذیرد؛ بنابراین، پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور، مستلزم وجود الگوی متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت نهادهای بخش عمومی است. استقرار و کارآمدی الگوهای پیاده‌سازی بدون در نظر گرفتن تأثیرها و ویژگی‌های خاص قانونی، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی و... با چالش روبه‌روست. در راستای تحقق مفاد بند ۹ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی که اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور را تأیید می‌کند و موضوع تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، که اجرای کامل حسابداری تعهدی در تمامی دستگاه‌های اجرایی را الزامی کرده است، در پژوهش حاضر ابتدا ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران، از ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش استخراج شد. سپس از طریق پرسشنامه‌ای حاوی ۹۲ پرسش، نظر خبرگان حوزه حسابداری بخش عمومی دریافت و پس از کسب اجماع نظر خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی^۱، الگوی پیاده‌سازی این استانداردها تعیین شد. در ادامه

^۱ - Fuzzy Delphi

دهد. از جمله الگوهای گزارشگری مالی در بخش عمومی که شایان توجه بخش عمومی بیشتر کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان قرار گرفته، الگوی گزارشگری مالی ایالات متحده و بین‌المللی است [۸]. دلیل اهمیت الگوی آمریکایی آن است که سابقه و پیشینه طولانی و پشتوانه ادبیات غنی دارد و دلیل اهمیت الگوی بین‌المللی (آیفک) آن است که تعدادی از کشورهای جهان با ویژگی‌های مختلف از آن استقبال کرده‌اند و دامنه پذیرش این استانداردها در حال گسترش است [۸]. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) آیفک بر دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تمرکز دارد. حرکت در امتداد طیف مبانی نقدی و تعهدی حسابداری نکات متعددی دارد و اقدام دولت‌ها در مسیر انتقال به حسابداری تعهدی بسته به شرایط هر دولت، از تنوع چشمگیری برخوردار است [۱۴].

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی آیفک علاوه بر توسعه استانداردهای حسابداری تعهدی که در پایان ژوئن سال ۲۰۱۳ به ۳۲ استاندارد منتج شد، در سال‌های اخیر زمان چشمگیری را برای توسعه یک چارچوب مفهومی اختصاص داده است که با اصول اصلی و استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مطابقت دارد. درخور ذکر است الگوی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی آیفک (IFAC)^۱، مبنای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران نیز قرار گرفته است.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، از مرداد سال ۱۳۸۸، در اولین اقدام،

تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش مبنای حسابداری تعهدی، به عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. یکی از عوامل مهم و غیرقابل چشم‌پوشی در حوزه شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و پذیرفته شده همگانی است که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. این کمیته در گام بعدی، استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ را در تاریخ ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ را در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای شماره ۷ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ و استانداردهای حسابداری شماره ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد. در حال حاضر، پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز و شماره ۱۴ با عنوان رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری تدوین و برای کسب نظرها و پیشنهادهای افراد ذی‌نفع و علاقه‌مند انتشار یافته است.

تبیین ابعاد اثرگذار بر پیاده‌سازی استانداردهای

حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است؛ زیرا این تغییر، بر کل مجموعه بخش عمومی تأثیر می‌گذارد. برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به‌طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد؛ بنابراین، دامنه

¹ International Federation of Accountants

گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذار به حسابداری تعهدی، نیازمند تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات‌اند. تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبانی حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیشتر به‌شدت به حسابداری تعهدی توجه دارند [۱۶].

تجربه اصلاحات حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیشتر کشورها، نشان می‌دهد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری با رویکرد تعهدی می‌تواند در امتداد ابعاد سیاست‌ها، فرایندها، افراد و سیستم‌ها ساختار یابد. هر بعد، تعدادی از فعالیت‌های اصلاحی و پروژه‌هایی را پوشش می‌دهد که برای دستیابی به مجموعه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی در پایان فرایند اصلاحات ضروری هستند. ابعاد اصلاحات تأثیرگذار مزبور به اختصار به شرح زیر بیان می‌شود:

الف- سیاست‌ها (سازگاری قوانین و مقررات مالی، مستندسازی سیاست‌های حسابداری، تهیه دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع و همچنین، قوانین اجرایی مختصر (کوتاه) برای موضوعات پیچیده)؛ ب- فرایندها (مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی، بررسی کیفیت داده‌ها در طول فرایند اصلاحات، طراحی روش‌های کنترل کیفیت، راه‌اندازی روش‌های جمع‌آوری داده‌ها به‌ویژه در رابطه با دارایی‌های ثابت، اطمینان از انطباق

فرایندها با چارچوب قانونی موجود)؛ ج- افراد (تغییر الهام‌بخش ذهنیت افراد، تغییر فرهنگی، تضمین تعهد سیاسی، افزایش آگاهی عمومی کارکنان، تربیت حسابداران خبره در بخش عمومی از نظر شیوه‌ها و روش‌های جدید، توسعه برنامه‌های آموزشی و انتقال دانش به حوزه‌های اساسی حسابداری)؛ د- سیستم‌ها (سازگاری سیستم‌های موجود فناوری اطلاعات، توسعه راه‌حل‌های جدید فناوری اطلاعات و مازول‌های متناسب با نیازهای اصلاحات، انتقال فرایندهای سازمانی به محیط فناوری اطلاعات) [۲۰]. پژوهش‌های انجام‌شده گویای این واقعیت است کشورهایی که در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی خود تحول اساسی ایجاد کرده‌اند، آثار این تحول به طریق مقتضی در چارچوب‌های نظری، اصول و استانداردهای حسابداری نهادهای این بخش منعکس شده و تحولات از عوامل و محرک‌های ساختاری، رفتاری و محیطی سرچشمه گرفته است. در این تحولات که در دو دهه اخیر شگفت‌انگیز به‌نظر می‌رسد، نهادهای متولی امور مالی، قانون‌گذاری، حرفه‌ای، دانشگاهی، شهروندان و نهادهای مدنی به ایفای نقش پرداخته‌اند. نقش این عوامل در تحولات حسابداری به اندازه‌ای پررنگ بوده است که لادر آلمانی (Luder, 1992) در دهه ۹۰، الگویی برای ارزیابی علت‌ها و عوامل تحول و نوآوری در نظام‌های حسابداری موسوم به الگوی اقتضایی ارائه داد. نسخه اصلی این الگو را به‌صورت مشترک چان، روان و لادر (۱۹۹۶) با عنوان الگوسازی نوآوری‌های حسابداری دولتی ارائه دادند [۳].

ایده اصلی الگوی لادر با نظریه‌های جامعه‌شناختی تغییرات اجتماعی، به‌ویژه نظریه تالکوت پارسونز در ارتباط با نظام عملکرد اجتماعی و نظریه اقتضایی

سازمان روبه‌رو شد. این موضوع به تدوین الگوی عمومی تغییر در مالیه بخش عمومی و نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان یک مورد خاص این‌گونه تغییرات منجر شد. پارسونس استدلال می‌کند برای بقای هر سیستم اجتماعی (که به‌عنوان الگوی سازمان‌یافته از تعاملات شناخته می‌شود) باید به‌طور موفقیت‌آمیزی به اجرای چهار عملکرد الزامی پرداخت: ۱- انطباق؛ یعنی استخراج منابع از محیط بیرون و تخصیص آنها در بین اجزای سیستم؛ ۲- دستیابی به اهداف؛ یعنی شناسایی اولویت‌ها و بسیج امکانات برای تکمیل آنها؛ ۳- یکپارچه‌سازی داخلی؛ یعنی هماهنگی و حفظ ارتباطات مناسب در بین عناصر یک سیستم؛ ۴- نهادینه‌سازی (نهادینه‌سازی الگوها)؛ یعنی حفظ ویژگی‌های خاص یک سیستم، عمدتاً از طریق یادگیری (آموزش) و کنترل چالش‌ها و تنش‌های داخلی (فشارها) [۱۹].

چالش‌های حوزه‌هایی که در حال تغییر و گذار به حسابداری با رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی هستند، شامل هر دو مسائل توسعه و پیاده‌سازی است. این چالش‌ها همچنین باید همراه با ایجاد سازوکار سازمانی مناسب و سازوکاری برای ترویج، مدیریت و کمک در حرکت به مبنای حسابداری تعهدی باشد. محیط‌ها و ساختارهای اجرایی متفاوت پاسخ‌های مختلفی به این مسائل خواهند داد [۱۵].

با توجه به مطالب عنوان‌شده، در این پژوهش، ضمن مطالعه ادبیات موضوع و الگوهای مختلف پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها و الگوهای نوآوری و تغییرات در حسابداری بخش عمومی و استفاده از نظر خبرگان، به شناسایی عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در نهادهای بخش

عمومی ایران پرداخته شد. پیاده‌سازی این استانداردها، از عواملی در ابعاد مختلف، نظیر سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری، عوامل سازمانی، نیروی انسانی متخصص، آموزش و رویکرد استقرار تأثیر می‌گیرد که هر کدام از این ابعاد دارای مؤلفه‌ها و شاخص‌های مختص به خود هستند.

در پژوهش‌های پیشین در این زمینه،^۱ ACCA [۱۰]، با بررسی وضعیت فعلی و چالش‌های پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی در تعدادی از کشورهای قاره‌های مختلف بیان داشته است باوجود مزایای زیاد پیاده‌سازی این استانداردها، اختلاف و ناپایداری بسیار زیادی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، بین کشورها وجود دارد. نتیجه بررسی‌ها نشان می‌دهد پیشرفت‌های حاصل‌شده خیلی کند بوده است و از وضعیت مطلوب فاصله زیادی دارد. این کشورها با چالش‌های اجرایی پیچیده‌ای از جمله، مشارکت ذی‌نفعان، تحول ساختاری و قانونی، تحول و مدیریت تغییر، ظرفیت مهارت‌ها، فناوری و زیرساخت، رویکرد پیاده‌سازی و پشتیبانی خارجی روبه‌رو شده‌اند. ساموئل [۲۴]، در بررسی عوامل اثرگذار در پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی کامرون، عوامل اصلی اثرگذار در پذیرش اصلاحات حسابداری دولتی را به‌طورکل و استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی را به‌طور ویژه، دانش، آموزش و استخدام کارکنان، نظام اطلاعات مدیریت، هزینه‌های اجرا، حمایت سیاسی و ... معرفی کرده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهند برای رسیدن به اصلاحات موفق حسابداری بخش عمومی و پذیرش

^۱. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کامرون، ضرورت دارد این عوامل را دولت به‌طور دقیق مطالعه کند. همچنین، روزادی و همکاران [۲۳]، در پژوهش خود با عنوان حسابداری تعهدی در مالزی، ما چه باید از دیگران یاد بگیریم، به این نتیجه رسیدند تغییر و حرکت به سمت حسابداری تعهدی، برخی مشکلات پیاده‌سازی، همانند شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها، صلاحیت منابع انسانی و هزینه‌های بالای پیاده‌سازی را به همراه خواهد داشت. بلو [۱۱]، در بررسی موضوع مسائل، چالش‌ها و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) عنوان می‌کند، چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی در نیجریه، همانند دیگر کشورهای در حال توسعه به دو بخش چالش‌های عمومی و خاص تقسیم شده است. چنانچه چالش‌های عمومی را در سال ۲۰۱۰ در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بررسی کرده است که عبارت‌اند از: نقشه راه غیرشفاف برای مهندسی معکوس صورت‌های مالی سیستم‌های حسابداری، ظرفیت تصمیم‌گیری برای آینده (بودجه‌بندی)، ظرفیت مدیریت بخش‌های دولتی در طول سال نسبت به نظارت بر کل دولت در پایان سال. چالش‌های خاص که مختص کشور نیجریه به‌عنوان یک واحد سیاسی و محدوده حکومتی مشخص است عبارت‌اند از: بنیادی، سازمانی، سیاسی، اصولی، حرفه‌ای و مفهومی.

جان و همکاران [۱۸]، در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات گزارشگری مالی دولت پرداختند. نتایج مطالعه آنها نشان می‌دهد گذار به سمت پذیرش این استانداردها، مستلزم صرف یک دوره طولانی برای پیاده‌سازی و اصلاحات قوانین و مقررات داخلی

کشورهاست. همچنین، تغییر فرهنگی برای قابلیت اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ضروری است. شرکت پرایس واتر هاوس کوپرز^۱ (PWC) [۲۰]، در مطالعه‌ای برای آگاهی بخشی تأثیر ارزیابی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا^۲ (EPSAS)، به این نتیجه رسید اجرای این پروژه بر تمام ابعاد فعالیت دولت تأثیرگذار است؛ از این‌رو، سیاست‌ها باید توسعه یابد، سیستم‌ها و فرایندها برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیاز به سازگاری دارند، کارمندان باید آموزش داده شوند و یک برنامه مدیریت تغییر کامل باید جایگزین قوانین جدید و شیوه‌های کار در سازمان شود؛ بنابراین، یک پروژه اصلاحات حسابداری تعهدی می‌تواند در ابعاد سیاست‌ها، فرایندها، افراد و سیستم‌ها سازمان یابد. همچنین، رتیفه و مولیانی [۲۲]، به بررسی نقش فرهنگ در مرحله اقدام به پیاده‌سازی حسابداری بر مبنای تعهدی پرداختند، این مطالعه با هدف بررسی تأثیر فرهنگ بر اجرای حسابداری تعهدی در ۳۲ ناحیه شهرستان‌های دولت محلی استان باتن اندونزی انجام شده است. نتایج آزمون نشان داد فرهنگ از طریق ابعاد فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، جنسیت (مرد/زن) بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است. هویس [۱۳]، با بررسی اصلاحات حسابداری دولتی و اتخاذ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در عراق، به این نتیجه رسید عمده‌ترین چالش‌های پیش روی حسابداری دولتی عراق، در سطح پیاده‌سازی این استانداردها، به ترتیب هزینه‌های زیاد پیاده‌سازی، کمبود حسابداران حرفه‌ای واجد شرایط،

1. Price water house Coopers(PWC)

2. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

مناسب‌نبودن ساختار فناوری اطلاعات حسابداری دولتی و کمبود منابع انسانی آموزش‌دیده هستند. قابلیت‌ها، گذشته و وضعیت موجود حسابداری دولتی در عراق، حمایت‌های بین‌المللی و منابع در دسترس، و همچنین، مد نظر قرار دادن شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی، قانونی، سیاست‌ها و سازوکار مالی از الزامات مهم پیاده‌سازی حسابداری تعهدی کامل بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در عراق‌اند. چان [۱۲]، در مطالعه‌ای با عنوان استانداردهای حسابداری بین‌المللی و اصلاحات حسابداری دولتی در کشورهای در حال توسعه، به این نتیجه رسید اصلاحات حسابداری دولتی در کشورهای در حال توسعه، نیاز به حمایت‌های سیاسی و مدیریتی دارد. تأمین بودجه کافی برای تهیه نرم‌افزار، سخت‌افزار و استخدام کارکنان واجد شرایط ضروری است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، کمبود کارکنان فنی، محدودیت برای اجرای اصلاحات دولتی تحمیل می‌کند. به نظر نویسنده مقاله، ارائه مبنای جایگزین حسابداری در شرایط سیاه و سفید مناسب نیست و باید با توجه به شرایط و ظرفیت‌های دولت‌ها، طیفی از مبنای حسابداری نقدی و تعهدی را به صورت تدریجی اتخاذ کرد و رویکرد تدریجی برای کشورهای در حال توسعه ارجحیت دارد. همچنین، پروف و همکاران [۲۱]، به بررسی موفقیت اساسی و نقش راهبردی پیاده‌سازی حسابداری بر مبنای تعهدی پرداختند. نتایج نشان داد اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی در دولت محلی اندونزی (سمرانگ)، از سوی چهار راهبرد اصلی، یعنی تعهد مدیریت، توسعه قانونی، توسعه سیستم‌های اطلاعاتی و توسعه منابع انسانی پشتیبانی می‌شود. علاوه بر این، نتایج پیاده‌سازی نشان می‌دهد حسابداری تعهدی در

افزایش شفافیت و پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی، نقش راهبردی دارد.

بررسی پژوهش‌های انجام گرفته در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران نشان داد تاکنون پژوهشی در رابطه با ارائه الگوی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور انجام نشده است. باباجانی [۳]، با بررسی چالش‌های فراروی اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی به این نتیجه رسید کمبود نیروی انسانی متخصص که از مبنای نظری حاکم بر حسابداری بخش عمومی آگاهی کافی داشته باشد، چالشی مهم است. نبود یک راهبرد مشخص در خصوص شناسایی و ارزش‌گذاری اولیه دارایی‌های سرمایه‌ای، به‌ویژه دارایی‌های زیرساختی و بدهی‌های درازمدت داخلی و خارجی، ازجمله چالش‌های موردنظر است. ندادن زمان کافی برای ایجاد آمادگی در دستگاه‌های اجرایی و دیگر نهادهای عمومی یکی از محدودیت‌ها و موارد مشکل‌ساز است. چالش اساسی دیگر، ناهمخوانی دستور عمل حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی است که ادعا شده، برای هموارسازی اجرای این استانداردها تدوین شده است. همچنین، اکرمی و همکاران [۱]، در مطالعه‌ای با عنوان بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت، وجود محدودیت‌هایی ازجمله کمبود نیروی انسانی کارآموده در بخش دولتی، هزینه‌های اجرا و موانع قانونی را موانع اجرایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور بیان کردند.

پرسش‌های پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور

است و هدف فرعی، عبارت از شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی این استانداردهاست؛ پرسش‌های پژوهش عبارت‌اند از:

- ۱- الگوی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران کدام است؟
- ۲- عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور کدام است؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف کاربردی^۱ و نحوه گردآوری و ماهیت تحلیل داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است. از نظر معیار زمانی، از نوع مقطعی تلقی می‌شود؛ زیرا به بررسی در یک مقطع از زمان (از ابتدای سال ۱۳۹۴ تا پایان ۱۳۹۶) می‌پردازد. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، قلمرو موضوعی پژوهش است. نهادهای بخش عمومی کشور از جمله دستگاه‌های اجرایی دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و مراجع نظارتی و برنامه‌ریزی، قلمرو مکانی در نظر گرفته شده است. با توجه به مرور ادبیات و استخراج متغیرها از آن که در حقیقت همان نظر متخصصان و خبرگان است، برای ارزیابی روایی پرسشنامه، از روش تأیید خبرگان در حوزه این پژوهش و روایی سازه (آزمون تحلیل عاملی تأییدی^۲) استفاده شد. برای اندازه‌گیری پایایی از شاخص ضریب پایایی استفاده می‌شود. دامنه ضریب پایایی از صفر تا ۱ است. بیشتر سازندگان آزمون و پژوهشگران معتقدند اگر ضریب پایایی برابر با ۰/۹ یا بیشتر را به دست آورند، احساس رضایت می‌کنند؛ اما با مقداری کمتر از ۰/۷

موافق نیستند [۲]. برای تعیین ضریب پایایی در این پژوهش از روش ارزیابی پایایی سنجش آلفای کرونباخ^۳ استفاده شد. با استفاده از نرم‌افزار SPSS، مقدار آلفای کرونباخ پرسشنامه این پژوهش ۰/۹۵۸ محاسبه شده است. نظر به اینکه هم آلفای درونی پرسش‌ها و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۷ است، پرسشنامه پژوهش از پایایی برخوردار است.

با توجه به مبانی نظری، نوع پرسش‌ها و ماهیت این پژوهش، برای ارزیابی روایی سنج‌های متغیر مکنون و برازش مطلوب الگوی اندازه‌گیری، از آزمون تحلیل عاملی تأییدی با به‌کارگیری نرم‌افزار LISREL، استفاده شد. در این تحلیل بارهای عاملی نشان‌دهنده قدرت رابطه بین متغیر پنهان و متغیر مشاهده‌پذیر است. بارعاملی مقداری بین صفر و یک است. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۵ با تردید پذیرفتنی است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۵ باشد، مطلوب است؛ اما مرجع مناسب برای تشخیص اعتمادپذیر بودن همبستگی مشاهده‌شده، آماره t است. برای بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t استفاده می‌شود. چنانچه آماره آزمون t ، بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، بارعاملی مشاهده‌شده در سطح ۰/۰۵ معنادار است. در نهایت، باید آزمون برازندگی الگو انجام شود. از شاخص‌های برازندگی^۴ متعددی برای تعیین اعتبار الگوهای طراحی شده استفاده می‌شود؛ اما معمولاً استفاده از ۳ تا ۵ شاخص کافی است. برای ارزیابی برازش الگوی اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش از شاخص‌های خی-دو بهنجار (خی‌دو تقسیم بر درجه آزادی)، میانگین مجذور پس‌ماندهای استاندارد شده (SRMR)، ریشه میانگین مجذور خطای تقریب (RMSEA)، شاخص برازندگی (GFI)، شاخص تعدیل برازندگی (AGFI)، شاخص نرم‌شده برازندگی (NFI)، شاخص نرم‌نشده

^۳. Cronbach Alpha

^۴. Fitting indexes

^۱. Applied Research

^۲. Confirmatory factor analysis (CFA)

برازندگی (NNFI)، شاخص برازندگی فزاینده (IFI) الگوی در نگاره (۱) نشان داده شده است [۷]. استفاده می‌شود. دامنه پذیرش شاخص‌های برازندگی

نگاره ۱- خلاصه دامنه پذیرش شاخص‌های برازندگی الگو

IFI	NNFI	NFI	AGFI	GFI	RMSEA	SRMR	$\frac{\chi^2}{df}$	شاخص برازندگی
۰ - ۱	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	< ۰/۰۵	< ۰/۰۵	۵-۱	دامنه پذیرش

منبع: شوماخر و لومکس، ۲۰۱۰

در گام بعدی عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران که به‌نظر پژوهشگر و خبرگان با شرایط و ویژگی‌های محیطی این نهادها سازگار است، استخراج شد و سپس با استفاده از نتایج به دست آمده، الگوی مفهومی اولیه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران طراحی شد (الگوی پیشنهادی اولیه، نگاره ۲).

اطلاعات و داده‌های مورد نیاز این پژوهش علاوه بر روش مطالعات کتابخانه‌ای، از طریق پرسشنامه به روش دلفی فازی در طی چند مرحله گردآوری شده است. در گام اول به مطالعه ادبیات موضوع پژوهش و مبانی نظری، پژوهشی و تجربی و الگوهای نوآوری و تغییرات در حسابداری بخش عمومی سایر کشورها پرداخته شد و عوامل اصلی اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی شد. با در نظر گرفتن عوامل شناسایی شده در مرحله قبل،

نگاره ۲- اجزای الگوی اولیه

کل	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	ابعاد	شرح ابعاد (سازه‌های اصلی)
۲۹	۲۲	۶	۱	سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با استانداردهای حسابداری
۳۲	۲۷	۴	۱	سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری
۱۱	۹	۱	۱	عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۵	۳	۱	۱	منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردها
۱۰	۶	۳	۱	آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری
۵	۲	۲	۱	رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۹۲	۶۹	۱۷	۶	جمع

منبع: پژوهش حاضر

مربوطه به شرح نگاره‌های (۳) و (۴) ارائه شده است.

با توجه به ابعاد تعریف شده در الگوی پیشنهادی اولیه طبق نگاره (۲)، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی

نگاره ۳- مؤلفه‌های الگوی اولیه

شماره	شرح مؤلفه	شماره	شرح مؤلفه
۱	انطباق مقررات قانون اساسی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱۰	شناسایی و ارزیابی مناسب کلیه درآمدها و هزینه‌ها
۲	انطباق مقررات قانون محاسبات عمومی کشور و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱۱	ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۳	انطباق مقررات قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱۲	تأمین منابع انسانی متخصص و آگاه در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۴	انطباق مقررات قانون برنامه ششم توسعه مبنی بر ایجاد تحول اساسی در ساختار نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت	۱۳	آموزش در دانشگاه‌ها
۵	انطباق قوانین و مقررات خاص برخی نهادهای بخش عمومی	۱۴	آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری
۶	تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع برای اجرای قوانین و استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱۵	آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۷	مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری	۱۶	رویکرد استقرار یکپارچه استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی
۸	شناسایی و ارزیابی کلیه دارایی‌های غیرجاری موجود (دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود)	۱۷	رویکرد استقرار مرحله‌ای (تدریجی) استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور
۹	شناسایی و ارزیابی کلیه بدهی‌های غیرجاری موجود		

نگاره ۴- شاخص‌های الگوی اولیه

شماره	شرح شاخص	شماره	شرح شاخص
۱	برقراری روش‌های مناسب برای کنترل منابع مالی با تأیید بر مصرف و به‌کارگیری هر یک از منابع مالی در محل قانونی تعیین‌شده	۳۶	مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات تمامی بدهی‌های موجود در سازمان
۲	ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل انطباق درآمدها و سایر دریافت‌ها با الزامات قانون و تمرکز آن در حساب‌های خزانه داری کل	۳۷	تعیین طبقه و گروه بدهی‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی
۳	فراهم‌آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات مصوب با هدف جلوگیری از مخارج زائد بر اعتبار	۳۸	آماده‌سازی سیاست‌ها و رهنمودهای حسابداری برای هر طبقه و گروه از بدهی‌ها مطابق با استانداردهای مربوطه
۴	ارائه اطلاعات مالی قابل فهم به شهروندان و قوه مقننه به‌عنوان نمایندگان مردم برای رعایت حقوق آنان	۳۹	ارزیابی دقت، صحت و کفایت اطلاعات موجود هر گروه از بدهی‌ها
۵	لزوم ارائه تعاریف جدید از درآمد عمومی و اختصاصی در انطباق با تعاریف پیش‌بینی‌شده در استانداردهای حسابداری	۴۰	تعیین مانده حساب بدهی‌ها به‌طور دقیق و صحیح برای هر طبقه و گزارش در تراز افتتاحیه (شناسایی و اندازه‌گیری با استفاده از تعریف بدهی طبق استاندارد حسابداری مربوطه)
۶	لزوم اصلاح تعریف هزینه منطبق با استانداردهای حسابداری	۴۱	ایجاد سیستم‌هایی برای پشتیبانی مستمر از الزامات حسابداری تعهدی در خصوص بدهی‌ها
۷	رعایت مراحل تشخیص، تأمین اعتبار، ایجاد تعهد، تسجیل، حواله و اعمال نظارت مالی در مصرف و به‌کارگیری منابع	۴۲	انجام مطالعات کافی برای نحوه و روش ارزیابی میزان بدهی‌های انباشته صندوق‌های بازنشستگی
۸	شناسایی علی‌الحساب به‌عنوان یکی از عناصر صورت‌های مالی با توجه به ویژگی‌های محیطی دستگاه‌های اجرایی کشور	۴۳	محاسبه میزان بدهی‌های انباشته صندوق‌های بازنشستگی به ارزش فعلی
۹	لزوم استفاده از اعتبارات تخصیص‌یافته تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در دوره تکمیل طرح یا پروژه	۴۴	مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات انواع درآمدها و هزینه‌های مربوط به نهاد
۱۰	عدم ایجاد تعهد زائد بر اعتبار و شناسایی این قبیل تعهدات به‌عنوان مخارج انتقالی به دوره بعد از یک‌سو و دیون بلامحل از دیگر سو و منظورکردن اعتبار لازم برای دیون بلامحل و احتساب مخارج انتقالی به حساب قطعی در سال بعد	۴۵	تعیین طبقه و گروه کلیه درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی
۱۱	لزوم رعایت مقررات قانونی خاص مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی برای جذب و به‌کارگیری منابع خود (نهادهای انقلاب اسلامی، شهردارها و ...)	۴۶	آماده‌سازی سیاست‌ها و رهنمودهای حسابداری برای هر طبقه و گروه از درآمدها و هزینه‌ها مطابق با استانداردهای مربوطه
۱۲	انتخاب دوره زمانی مناسب برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (تبره ۱ ماده ۲۶ قانون تنظیم ۲، اجرای کامل را حداکثر ظرف مدت سه سال تکلیف کرده است)	۴۷	ایجاد سیستم‌هایی برای پشتیبانی مستمر از شناسایی اقلام درآمد و هزینه و توسعه اقدامات لازم برای ارزیابی معقول اقلام درآمد و هزینه با رویکرد مبنای تعهدی

شماره	شرح شاخص	شماره	شرح شاخص
۱۳	شناسایی رویدادهای مالی مربوط به منابع غیربودجه‌ای مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بر اساس استانداردهای حسابداری (ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱ قانون تنظیم ۲)	۴۸	شناسایی هزینه‌های مزایای انباشته پاداش پایان خدمت کارکنان
۱۴	استقرار نظام حسابداری بهای تمام‌شده، هزینه‌یابی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۶ قانون تنظیم ۲)	۴۹	شناسایی هزینه‌های مرخصی استفاده نشده کارکنان
۱۵	تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی	۵۰	تعهد سیاسی و دیدگاه مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی کشور نسبت به سودمندی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری
۱۶	تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی و تدارک نرم‌افزار لازم	۵۱	آستانه تحمل مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی کشور نسبت به ایفای مسئولیت پاسخگویی
۱۷	تدوین بسته آموزشی نظام حسابداری بخش عمومی برای کل کشور	۵۲	فرهنگ سازمانی
۱۸	اصلاح اساسنامه و آیین‌نامه مالی و معاملاتی نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها (قانون خاص)	۵۳	وجود راهبرد سازمانی مناسب در راستای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور
۱۹	تهیه دستورالعمل‌ها و رهنمودهای اجرایی حسابداری	۵۴	تأثیر اندازه سازمان در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲۰	مناسب‌بودن سرفصل‌های حساب و عدم پیچیدگی دستورالعمل حسابداری	۵۵	منابع مالی کافی و متناسب با شرایط هر یک از نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲۱	سازگاری دستورالعمل حسابداری با محتوای قوانین مالی و محاسباتی کشور و اصول حسابداری	۵۶	ساختار سازمانی مناسب نهادهای بخش عمومی کشور برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲۲	گستره و دامنه شمول دستورالعمل حسابداری	۵۷	فناوری در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (نرم‌افزاری و سخت‌افزاری)
۲۳	اطمینان از سازگاری فرایندها با چارچوب قانونی موجود و الزامات استانداردها	۵۸	سطح دانش حسابداری بخش عمومی، در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری
۲۴	انتقال فرایندهای عملیاتی و اداری نهاد به محیط فناوری اطلاعات	۵۹	در دسترس‌بودن ذی‌حسابان متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارایی
۲۵	مستندسازی فرایندهای عملیاتی و اداری و شناسایی اقدامات لازم برای توسعه فرایندها و گذار به حسابداری تعهدی	۶۰	در دسترس‌بودن حساب‌برسان متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور
۲۶	طراحی روش‌های کنترل کیفیت برای بررسی کیفیت داده‌ها در طول فرایند اصلاحات	۶۱	در دسترس‌بودن حسابداران متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی
۲۷	مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات کلیه دارایی‌های موجود در سازمان	۶۲	وجود دوره‌های آکادمیک حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها
۲۸	ارزیابی دقت، صحت و کفایت اطلاعات موجود دارایی‌ها (ارزش، سن، شرایط، عمر مفید باقی‌مانده، سطح استفاده، ماهیت، شرایط تعمیر و نگهداری فعلی، ارتقا و...)	۶۳	وجود مجلات و کتب حسابداری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲۹	تعیین طبقه و گروه دارایی‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی	۶۴	برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی در مجامع حرفه‌ای (مانند انجمن حسابداران خبره و...)
۳۰	آماده‌سازی سیاست‌های حسابداری برای هر طبقه و گروه از دارایی‌ها مطابق با استانداردهای مربوطه (سیاست‌های نگهداری، ارتقا، بهبود، استهلاک و...)	۶۵	برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت درحوزه حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارایی
۳۱	تعیین مانده حساب دارایی‌ها به‌طور دقیق و صحیح برای هر طبقه و گزارش آن در تراز افتتاحیه (شناسایی و اندازه‌گیری با استفاده از تعریف دارایی طبق استاندارد حسابداری مربوطه)	۶۶	برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت درحوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی برای حساب‌برسان دیوان محاسبات
۳۲	ایجاد سیستم‌های مناسب برای پشتیبانی مستمر از الزامات استانداردهای حسابداری تعهدی در خصوص دارایی‌ها	۶۷	برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در دستگاه‌های اجرایی و انتقال دانش به حوزه‌های کلیدی حسابداری

شماره	شرح شاخص	شماره	شرح شاخص
۳۳	بررسی و انجام مطالعات کافی برای منظورکردن اطلاعات دارایی‌های زیربنایی نهادهای عمومی در گزارش‌های مالی (نظیر بزرگراه‌ها، پارک‌های عمومی، میراث ملی، شبکه‌های توزیع آب، برق و ...)	۶۸	رویکرد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی دارای آمادگی و انگیزه کافی و با ریسک کمتر
۳۴	شناسایی و برقراری سازوکارهای لازم برای تعیین ارزش دارایی‌های زیربنایی	۶۹	رویکرد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح کلیه نهادهای بخش عمومی کشور به‌طور همزمان
۳۵	شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای که از نظر عمر مفید حسابداری، مستهلک شده؛ اما هنوز در جریان استفاده است.	۹۲	تعداد کل پرسش‌های ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

منبع: پژوهش حاضر

همان‌طور که قبلاً بیان شد، ابزار اندازه‌گیری این پژوهش، پرسشنامه است. برای این منظور براساس الگوی مفهومی اولیه (نگاره ۲)، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، از مبانی نظری و پیشینه پژوهش استخراج و پرسشنامه‌ای حاوی ۹۲ پرسش طراحی شد و برای نظرخواهی در اختیار خبرگان قرار گرفت. پرسشنامه طراحی شده از دو بخش تشکیل شده است؛ در بخش اول مشخصات فردی پاسخ‌دهندگان و در بخش دوم ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، استخراج شده از مبانی نظری برای تعیین درجه اهمیت آنها توسط پاسخ‌دهندگان با استفاده از مقیاس هفت درجه لیکرت ارائه شد. از ۱۲۰ پرسشنامه توزیع شده، ۱۹ پرسشنامه پاسخ داده نشد یا تحلیل پرسشنامه‌ها ممکن نبود که این تعداد پرسشنامه تأثیری در یافته‌های پژوهش نخواهد داشت. در نهایت، نظرات خبرگان طی ۱۰۱ پرسشنامه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شد.

نگاره ۵- اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

عدد قطعی	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
متغیر زبانی	کاملاً بی‌اهمیت	خیلی بی‌اهمیت	بی‌اهمیت	متوسط	بااهمیت	خیلی بااهمیت	کاملاً بااهمیت
عدد فازی	۰، ۰، ۰/۱	۰، ۰/۱، ۰/۳	۰/۳، ۰/۵، ۰/۷	۰/۵، ۰/۷، ۰/۹	۰/۷، ۰/۹، ۰/۱	۰/۹، ۰/۱، ۰/۳	۰/۱، ۰/۳، ۰/۵

منبع: حبیبی و همکاران [۶]

۱. Fuzzy Delphi

۲. Likert

مدنظر حذف می‌شود. آستانه تحمل را معمولاً ۰/۷ در نظر می‌گیرند [۲۶]؛ ولی این مقدار ممکن است از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد.

جامعه و نمونه آماری

پنل دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌پذیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص باشند. گزینش اعضای واجد شرایط برای پنل دلفی از مهم‌ترین مراحل روش دلفی است؛ زیرا اعتبار نتایج به شایستگی و دانش اعضای پنل بستگی دارد [۶]. در این پژوهش، ترکیبی از خبرگان دارای دانش، تخصص و تجربه در زمینه نظام حسابداری بخش عمومی، از جمله اعضای هیئت علمی، ذی‌حسابان و کارشناسان شاغل در نهادهای بخش عمومی و حساب‌برسان دیوان محاسبات استفاده شد. برای نمونه گیری از روش گلوله برفی^۴ استفاده شد. جامعه آماری پژوهش برای انتخاب اعضای گروه دلفی و خصوصیات جمعیت‌شناختی خبرگان به شرح نگاره‌های (۶) و (۷) است:

پس از انتخاب یا توسعه طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری و به‌صورت فازی ثبت می‌شود. با توجه به کاربرد زیاد و سهولت محاسبه روش مثلثی (TFN)^۱، از اعداد فازی مثلثی در این پژوهش استفاده شد. در روش دلفی فازی، معمولاً خبرگان نظرات خود را در قالب حداقل مقدار، ممکن‌ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعداد مثلثی) ارائه می‌دهند [۹]. عدد فازی مثلثی با سه عدد حقیقی به‌صورت $F = (l, m, u)$ نمایش داده می‌شود. در گام بعدی باید به تجمیع دیدگاه خبرگان پرداخت. در این پژوهش برای تجمیع دیدگاه خبرگان از روش میانگین فازی، استفاده شده است. پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، باید به فازی‌زدایی (DF^1) مقادیر به‌دست‌آمده پرداخت؛ سپس برای غربال آیت‌ها باید یک آستانه تحمل^۳ در نظر گرفت. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی‌زدایی دیدگاه تجمیع‌شده خبرگان، بزرگ‌تر از آستانه تحمل باشد، شاخص مدنظر تأیید می‌شود. در صورتی که این مقدار کوچک‌تر از آستانه تحمل باشد، شاخص

نگاره ۶- سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و حوزه تجربه کاری اعضای گروه خبرگان پژوهش

سطح تحصیلات	تعداد	درصد	رشته تحصیلی	تعداد	درصد
کارشناسی	۵	۵٪	حسابداری	۶۳	۶۲٪
کارشناسی ارشد	۷۱	۷۱٪	مدیریت مالی	۱۸	۱۸٪
دکتری	۲۲	۲۲٪	مدیریت دولتی	۱۵	۱۵٪
دانشجوی دکتری	۳	۳٪	اقتصاد	۱	۱٪
-	-	-	سایر	۴	۴٪
جمع	۱۰۱	۱۰۰٪		۱۰۱	۱۰۰٪

^۱ Triangular fuzzy number, (TFN)

^۲ Defuzzification

^۳ Thereshold

^۴ Snowball sampling

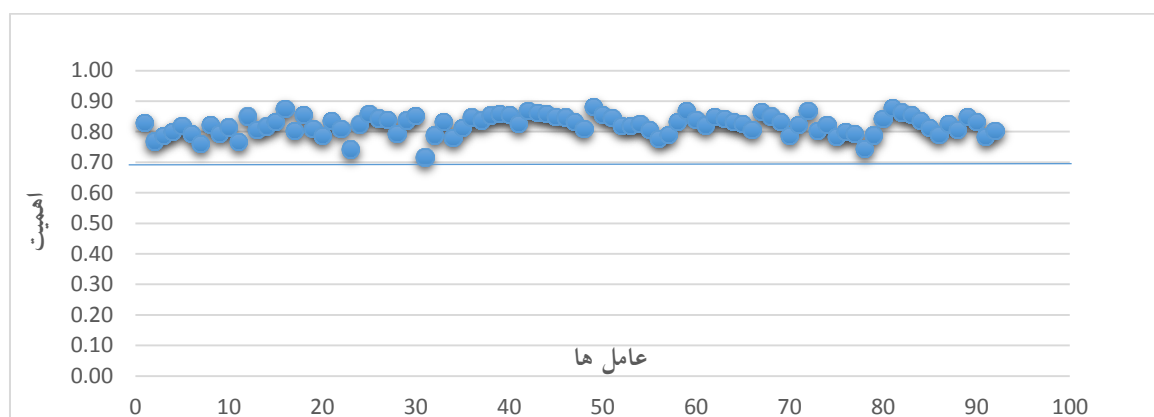
نگاره ۷- شغل / سمت و سنوات تجربه مفید حرفه‌ای اعضای گروه خبرگان پژوهش

شغل / سمت	تعداد	درصد	شغل / سمت	تعداد	درصد	شغل / سمت	تعداد	درصد
هیئت علمی دانشگاه	۱۶	۱۵,۵٪	حسابرس ارشد	۱۵	۸٪	عامل ذیحساب	۴	۴٪
ذی حساب	۱۷	۱۷٪	مدیر کل	۵	۸٪	معاون ذیحساب	۴	۴٪
مدیر مالی و ذی حساب	۹	۹٪	معاون حسابرس کل	۸	۸٪	سایر	۲	۲٪
حسابرس کل	۱۱	۱۰,۵٪	معاون نظارت مالی و خزانه معین استان	۱۰	۱۰٪			
جمع							۱۰۱	۱۰۰٪

یافته‌های پژوهش

در گام نخست به شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های نهایی پژوهش پرداخته شد. براساس ادبیات موضوع و مصاحبه‌های انجام‌شده در مجموع ۹۲ گویه شناسایی شد. در گام بعدی دیدگاه ۱۰۱ کارشناس درباره ۹۲ گویه تجمیع شد. بر اساس نتایج به دست آمده، هیچ گویه‌ای حذف نشده و همه گویه‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی

کشور از اهمیت مورد انتظار برخوردار بوده و مورد پذیرش خبرگان قرار گرفته‌اند. برون‌داد فازی‌زدایی شده مقادیر اهمیت (وضعیت مطلوب) مربوط به ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران در شکل (۱) نشان داده شده است.

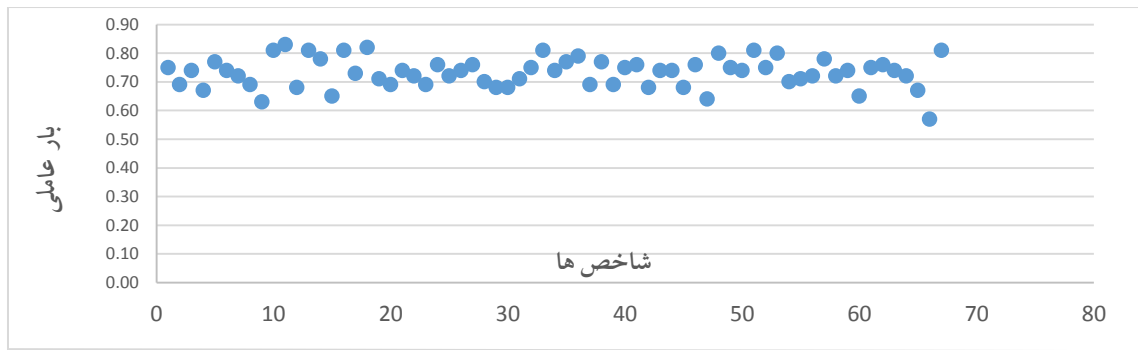


شکل ۱- میزان اهمیت عوامل‌های پژوهش طبق نظر خبرگان

منبع: محاسبات پژوهش حاضر

شد. با آزمون تحلیل عاملی تأییدی، معناداری کل الگوی این پژوهش و رابطه بین ابعاد و مؤلفه‌ها (متغیرهای پنهان) و شاخص‌ها (متغیرهای قابل مشاهده) بررسی شد. بار عاملی نشان‌دهنده میزان همبستگی هر متغیر قابل مشاهده با متغیر مکنون است. با توجه به شکل (۲) می‌توان بارهای عاملی هر یک از شاخص‌های پژوهش را مشاهده کرد.

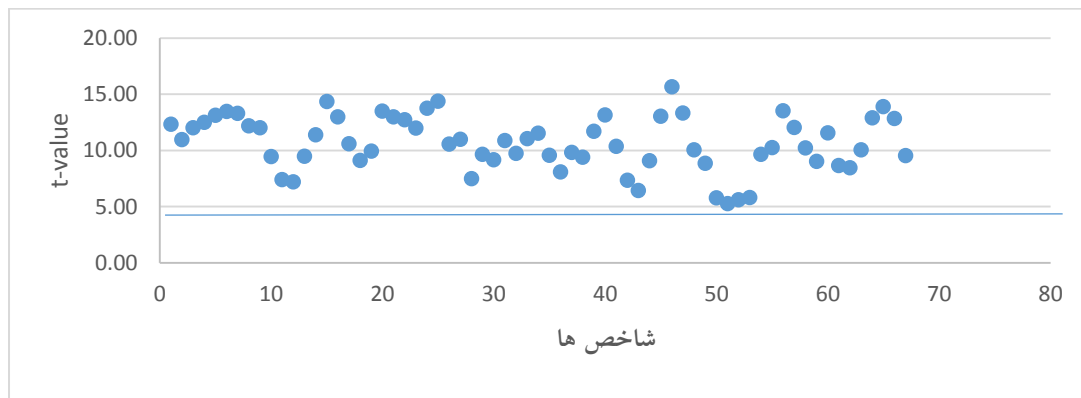
با توجه به برون‌داد دلفی فازی و با در نظر گرفتن درجه موافقت پاسخ‌دهندگان در پرسشنامه (علامت‌گذاری در طیف لیکرت با اعداد ۱ تا ۷ توسط خبرگان و فازی‌سازی و برون‌داد فازی پاسخ‌ها) مشخص شد خبرگان نسبت به این عوامل با شدت بالایی (بیش از ۰/۷) موافقت خود را اظهار کردند و در نتیجه، الگوی مفهومی پژوهش استخراج



شکل ۲- مقدار بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش

منبع: محاسبات پژوهش حاضر

بارهای عاملی محاسبه شده همه شاخص‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ و مطلوب است. نتایج آماره t-value شاخص‌ها که در شکل (۳) نشان داده شده است، بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ است؛ بنابراین، معناداری بارهای عاملی مشاهده شده در سطح ۰/۰۵ را تأیید می‌کند.



شکل ۳- نتایج آماره t-value

منبع: محاسبات پژوهش حاضر

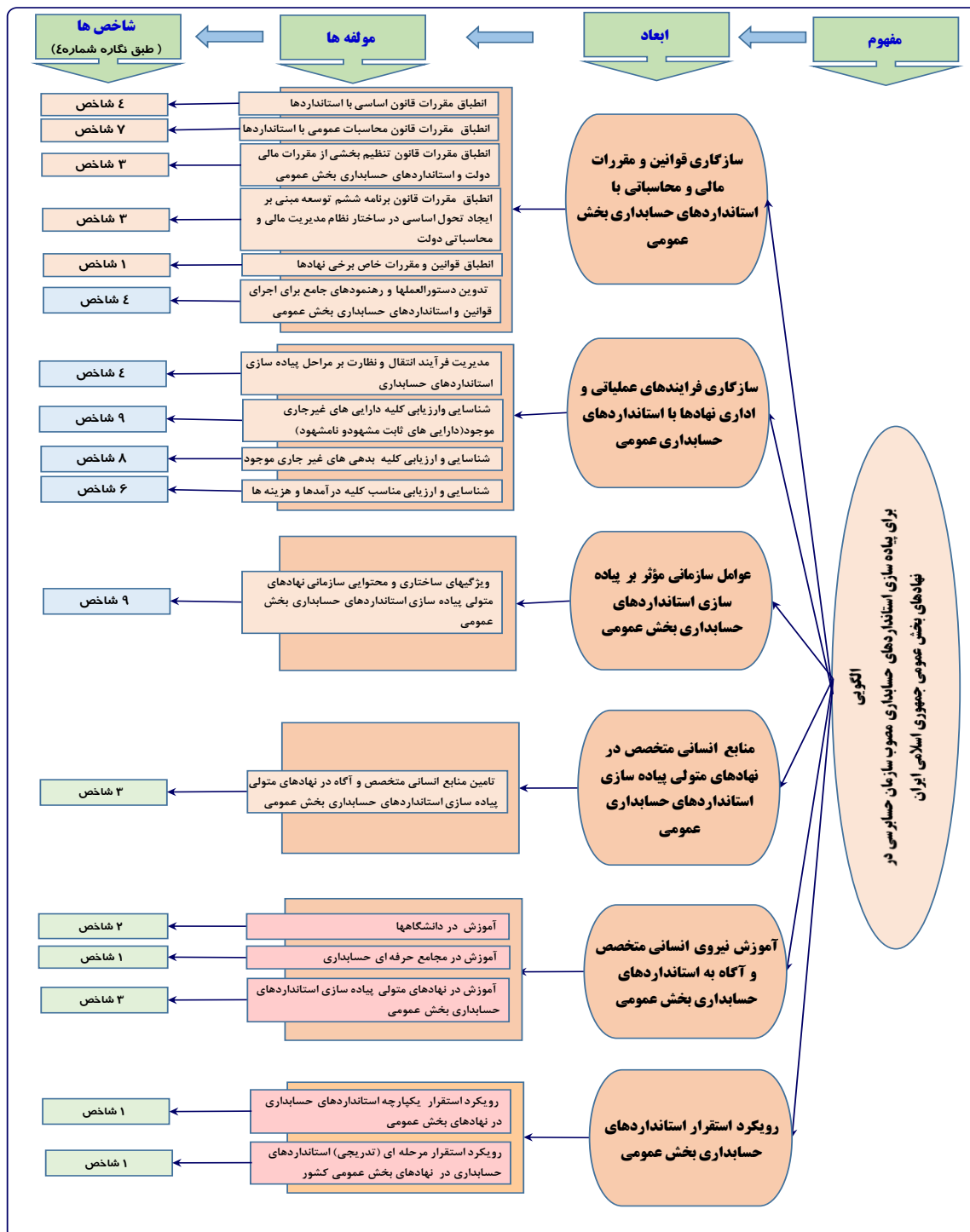
در نهایت باید آزمون برازندگی الگو انجام شود. اعتبار الگوی ارائه شده است. نتایج آزمون برازندگی الگو در نگاره ۶، نشان‌دهنده

نگاره ۸- خلاصه نتایج آزمون برازش الگو

شاخص برازندگی						ابعاد
NNFI	NFI	AGFI	GFI	RMSEA	SRMR	
> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	< ۰/۰۵	< ۰/۰۵	دامنه پذیرش
۰/۹۲	۰/۹۸	۰/۹۴	۰/۹۴	۰/۰۳۷	۰/۰۳۶	سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۰/۹۷	۰/۹۳	۰/۹۱	۰/۹۷	۰/۰۳۳	۰/۰۴۸	سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۰/۹۳	۰/۹۴	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۰۳۰	۰/۰۴۱	عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۰/۹۱	۰/۹۴	۰/۹۶	۰/۹۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۶	۰/۹۵	۰/۰۳۶	۰/۰۳۹	آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی

با توجه به نتایج آزمون‌ها و تحلیل‌های ارائه‌شده در این پژوهش، الگوی مفهومی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی

در نهادهای بخش عمومی ایران به شرح شکل (۴) ارائه می‌شود:



شکل ۴- الگوی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری

اسلامی ایران

منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌گیری

در دهه‌های اخیر کشورهای بسیاری در برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی خود گام برداشته و توانسته‌اند نظام حسابداری بخش عمومی را با رویکرد تعهدی اجرا کنند؛ اما پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران آسان نیست و از عوامل متعددی تأثیر گرفته است. این استانداردها که تا حدودی مشابه استانداردهای حسابداری بخش عمومی آیفک است، طبق الزامات قانونی، نهادهای بخش عمومی کشور از ابتدای سال ۱۳۹۴، ملزم به اجرای آن شده‌اند. شواهد، قرائن و یافته‌های این پژوهش نشان داد نهادهای متولی پیاده‌سازی، دارای شرایط و بسترهای یکسان نبودند و توانمندی‌ها و نقاط ضعف متفاوتی دارند؛ بنابراین، این تفاوت‌ها موجب شده است سطح پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور از هماهنگی لازم برخوردار نباشد و با چالش‌هایی روبه‌رو شود.

در این پژوهش سعی شد با شناسایی و استخراج عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور و ارائه الگوی پیاده‌سازی استانداردهای مذکور، گامی در راستای پیاده‌سازی موفق این استانداردها برداشته شود. طبق یافته‌های پژوهش حاضر، سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عوامل سازمانی، منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، آموزش، رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان ابعاد عوامل اثرگذار در پیاده

سازی این استانداردها مشخص شد. هرکدام از این ابعاد شامل تعدادی مؤلفه و شاخص است (جدول‌های ۲، ۳ و ۴). طبق نتایج به‌دست‌آمده برای پیاده‌سازی موفق استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور باید، نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردها، نسبت به سازگار کردن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجود با الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی و وضع قوانین جدید، اقدامات لازم را انجام دهند؛ زیرا در غیاب قوانین و مقررات شفاف و سازگار، پیاده‌سازی با چالش روبه‌رو می‌شود. در کشور ما تعدد زیاد قوانین و مقررات حاکم بر نظام حسابداری نهادهای بخش عمومی، ازجمله مقررات قانون اساسی، مقررات قانون محاسبات عمومی کشور، قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مقررات قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه کشور، قوانین و مقررات خاص برخی نهادهای بخش عمومی و دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع اجرای قوانین و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، موجب این ضرورت شده است. فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها باید با استانداردهای حسابداری بخش عمومی سازگاری لازم را داشته باشد. مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی، شناسایی و ارزیابی کلیه دارایی‌ها و بدهی‌های غیرجاری موجود و شناسایی ارزیابی مناسب کلیه درآمدها و هزینه‌ها، جزء فرایندهای عملیاتی و اداری نهادهای متولی پیاده‌سازی بوده که از اهمیت بالایی برخوردار است. عوامل سازمانی که مربوط به ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، در پیاده‌سازی اثرگذار بوده است و باید از شرایط مساعد برخوردار باشد. منابع انسانی متخصص در نهادهای

منابع

- ۱- اکرمی، سید رحمت‌اله. مهدی‌فرد، محمدرضا. بنانی، مهدی. برزوزاده زواره، محسن. (۱۳۹۳). بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت. *مجله اقتصاد*. شماره ۱ و ۲، ۷۴-۶۱.
 - ۲- اسماعیلی، مهدی. (۱۳۹۴). *روش پژوهش با رویکردی بر پایان‌نامه‌نویسی و مقاله‌نویسی*. تهران: آتی‌نگر.
 - ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). *ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن*. فصلنامه *حسابرس*. شماره ۴۹، ۸۳-۶۸.
 - ۴- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). *بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته*. فصلنامه *دانش حسابرسی*. سال یازدهم، شماره ۴۴، ۷۲-۳۷.
 - ۵- حسین‌پور، داود. قربانی‌پاجی، عقیل. (۱۳۹۶). *تأثیر راهبردهای توسعه منابع انسانی بر اثربخشی سازمانی با نقش میانجی اعتماد متقابل و رضایت شغلی کارکنان در سازمان ورزش و جوانان استان مازندران*. فصلنامه *پژوهش‌های مدیریت راهبردی*. سال بیست و سوم، شماره ۶۵، تابستان ۹۶.
 - ۶- حبیبی، آرش. ایزدی‌ار، صدیقه. سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی*. تهران: انتشارات کتیبه گیل.
 - ۷- حبیبی، آرش. عدن ور، مریم. (۱۳۹۶). *مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی (آموزش کاربردی نرم‌افزار LISREL)*. تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
 - ۸- حصارزاده، رضا. (۱۳۹۴). *آموزش، واکاوی و تبیین فرصت‌های بهبود استانداردهای حسابداری*
- متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دیوان محاسبات، وزارت اموراتصادی و دارایی و سایر نهادهای بخش عمومی) باید به اندازه کافی در دسترس باشد. آموزش حسابداران، حسابرسان و کارشناسان شاغل در نهادهای بخش عمومی کشور، در راستای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم و ضروری است و این امر جزء با حمایت مراکز آموزش عالی، مجامع حرفه‌ای و نهادهای بخش عمومی محقق نخواهد شد. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور باید از یک رویکرد استقرار مناسب برخوردار باشد. انتخاب رویکرد مناسب را شرایط و محیط فعالیت نهادهای بخش عمومی هر کشور تعیین می‌کند. در این پژوهش، به دو رویکرد (رویکرد استقرار تدریجی و یکپارچه) پرداخته شد. در ایران از رویکرد استقرار یکپارچه استفاده شده است. در اکثر کشورهای مورد مطالعه رویکرد مرحله‌ای به‌عنوان رویکرد مخالف با رویکرد یکپارچه مورد توجه قرار گرفته و این رویکرد برای کشورهای در حال توسعه پیشنهاد داده شده است.
- با توجه به یافته‌های این پژوهش که عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی را مشخص کرده است، پیشنهاد می‌شود متولیان پیاده‌سازی این استانداردها، از جمله وزارت اموراتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی، با تعیین گروه حرفه‌ای و توانمند از ناظران، نسبت به بررسی و ارزیابی وضعیت موجود (عملکرد) شاخص‌های پیاده‌سازی طبق یافته‌های این پژوهش، در تمام نهادهای بخش عمومی کشور اقدام کنند.

- international comparison*. International Review of Administrative Sciences, 1-20. Ras.sagepub.com
- 19- Nowak W. A. (2017), *The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland*, [in:] S. Jorge (ed.), *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Imprensa Da Universidade De Coimbra, Coimbra, Portugal, s. 151-164.
- 20- PwC. *study to inform the impact assessment of EPSAS implementation*. 1 August (2014). www.pwc.be.
- 21- Prof. H. Soedarto, SH, Tembalang, Kota Semarang. The key Success And Strategic Role of Accrual Based Accounting Implementation. *Journal The Winners*, Vol. 16 No. 2, September (2015), 142-151.
- 22- Ratifah, I & Mulyani, S, NS (2015). Role of Culture in The Preparation Stage of The Implementation of Accrual Based Accounting. *International Journal of Economics, Commerce and Management* United Kingdom, ISSN 2348 0386. pp 172 -181. Retrieved from <http://ijecm.co.uk/>
- 23- Rozadi, M. Raman, N. Rasid, M. & Kaziemah, S. Accrual Accounting in Malaysia: What We Should Learn from Others. *Malaysian Journal of Business and Economics*, Vol. 1, No. 2, December (2014). PP 63-76.
- 24- Samuel Tanjeh, M. (2016). *Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon*. Accounting and Finance Research Vol. 5, No , 2 . www.sciedupress.com/afr
- 25- Schumacker, Randall. Richard, Lomax. (2010). *A beginner's guide to structural equation modeling*. Publisher: Routledge; 3 edition April 23.
- 26- Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, Vol. 45, PP. 751-768.
- بخش عمومی (دولتی) ایران. تهران: انتشارات ترمه.
- ۹- عطایی، محمد. (۱۳۸۹). *تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی*. شاهرود؛ دانشگاه صنعتی شاهرود.
- 10- ACCA. (2017). *IPSAS Implementation: current status and challenges*. Region: Global, Topic: Public sector, Date: 31 Oct 2017. <http://www.accaglobal.com> .
- 11- Bello, A. (2013). *IPSAS: Issues, Challenges and Implementation*. Being a paper presented at MCPD organised by Institute of Certified Public Accountants of Nigeria (ICPAN) December. <https://www.researchgate.net>
- 12- Chan, J. L. (2006). *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. In Evelyne Lande & J.-C. Scheid (Eds), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or Necessity* (pp.31-41): Comparative International Government Accounting Research. <http://jameslchan.com>
- 13- Huweish, A. M. (2014). Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS IN Iraq. *Reserch Journal of Finance And Accounting* , vol.5, no.24. ww.iiste.org
- 14- IFAC. *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*, Third Edition. Study 14, January (2011).
- 15- IFAC. *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*. Information Paper March (2006).
- 16- IFAC. *Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practices*. Study 11, May (2000).
- 17- IPSASB. (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. <https://www.iaasb.org>
- 18- Johan, C. Christophe, V. & Francesca, R. (2014). *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an*