

## Survey the Usefulness of Public Sector Accounting Standards in Iran

**Malak Mohammad Golami**

PhD Candidate of Accounting at the University of Mazandaran, Babolsar, Iran,

mmghfam@yahoo.com

**Hossein Fakhari\***

Associate professor of Accounting at the University of Mazandaran, Babolsar, Iran,

h.fakhari@umz.ac.ir

**Esfandiar Malekian Kalebasti**

Professor of Accounting at the University of Mazandaran, Babolsar, Iran, e.malekian@umz.ac.ir

### Abstract

**Purpose:** The usefulness of information increases with the development of standards and provides the possibility of international alignment. The implementation of public sector standards in Iran raises questions about their usefulness. The present study examines the usefulness of these standards including public trust, transparency, accountability, financial reporting and financial oversight.

**Method:** By studying the reports, the usefulness of the standards were determined and the opinion of experts was collected by Delphi method. These factors were categorized and information was collected through a questionnaire. Financial reporting was prepared in accordance with the instructions before 1394 and financial statements in accordance with the standards after 1394 and was provided to the respondents.

**Findings:** The results show that public sector accounting standards are beneficial in all aspects, so that in terms of financial reporting in the first place and in terms of accountability in the last place from the perspective of stakeholders.

**Conclusion:** The role of legal reporting requirements as the main motivator of reporting in Iran was emphasized. But in the area of responsibility, the necessary result has not been reached.

**Contribution:** Attention to the role of the standard in the public sector and its usefulness has received less attention. Therefore, due to the lack of comprehensive research in Iran on the usefulness of public sector accounting standards, the results of this research can affect the decision of the developers of standards and their users.

**Keywords:** Public Trust, Transparency, Accountability, Financial Reporting, Financial Oversight.


### Research Article

---

**Cite this article:** Golami, Fakhari & Malekian Kalebasti, Survey the Usefulness of Public Sector Accounting Standards in Iran, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.1, Spring 2022, 29-54

**DOI:** 10.30479/jfak.2022.16502.2945

**Received on** 16 November, 2021     **Accepted on** 16 April, 2022

© The Author(s). 

**Publisher:** Imam Khomeini International University.

**Corresponding Author:** Hossein Fakhari(h.fakhari@umz.ac.ir)

## زمینه یابی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

ملک محمد غلامی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران mmghfam@yahoo.com

حسین فخاری\*

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران (نویسنده مسئول)، h.fakhari@umz.ac.ir

اسفندیار ملکیان کله بستی

استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، e.malekian@umz.ac.ir

### چکیده

**هدف:** سودمندی اطلاعات با تدوین استانداردها، بیشتر شده و امکان همسویی بین المللی را فراهم می آورد. اجرای استاندارد های بخش عمومی در ایران، موجب سوال درباره سودمندی آنها می شود. پژوهش حاضر به بررسی عوامل سودمندی استانداردهای مزبور شامل اعتماد عمومی، شفافیت، مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری مالی و نظارت مالی می پردازد.

**روش:** با مطالعه گزارشات انجام شده، عوامل سودمندی استانداردها مشخص و به روش دلفی، نظر خبرگان جمع آوری شد. این عوامل دسته بندی شده و از طریق پرسشنامه، اطلاعات جمع آوری شد. گزارشگری مالی مطابق دستورالعمل های قبل از ۱۳۹۴ و صورتهای مالی مطابق استانداردهای بعد از ۱۳۹۴ تهیه و در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت.

**یافته ها:** نتایج پژوهش نشان می دهد که استانداردهای حسابداری بخش عمومی از همه جنبه ها، سودمند است به طوریکه از جنبه گزارشگری مالی در رتبه اول و از جنبه مسئولیت پاسخگویی در رتبه آخر از دیدگاه ذینفعان قرار گرفته است.

**نتیجه گیری:** بر نقش الزامات قانونی گزارشگری به عنوان محرک اصلی گزارشگری در ایران تاکید شد. امادر بخش مسئولیت پاسخگویی به نتیجه لازم نرسیده است.

**دانش افزایی:** توجه به نقش استاندارد در بخش عمومی و سودمندی آن کمتر مورد توجه قرار گرفته است. لذا با توجه به فقدان پژوهش جامع در ایران بابت سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نتایج این تحقیق می تواند بر تصمیم تدوین کنندگان استانداردها و استفاده کنندگان از آنها تاثیر بگذارد.

**واژگان کلیدی:** قابلیت اعتماد عمومی، شفافیت، مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری مالی، نظارت مالی.

### مقاله پژوهشی

\*استناد: غلامی، فخاری و ملکیان کله بستی؛ زمینه یابی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، فصلنامه علمی دانش

حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۱، پیاپی ۲۲، بهار ۱۴۰۱، ۲۹-۵۴

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۸/۲۵ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۱/۱/۲۷



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

## ۱- مقدمه

دولت به عنوان بزرگترین بنگاه اقتصادی کشور که منابع را در اختیار دارد مکلف به گزارش عملکرد خود به تمام ذینفعان می باشد. برای انجام این وظیفه، لازم است استانداردهای گزارشگری به نحوی تدوین شود که قابل اعتماد باشد، وامکان ارزیابی شفاف و نظارت مالی واحدهای گزارشگر از عملکرد آنها را فراهم نماید تا دولت بتواند مسئولیت پاسخگویی خود را انجام دهد.

اگرچه تلاش های بین المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط کمیته بخش عمومی آیفک در سال ۱۹۸۷ معادل ۱۳۶۶ خورشیدی شروع شده است. ولی در ایران، مقدمات کار بررسی و تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با محوریت وزارت امور اقتصادی و دارایی و با مشارکت سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه و برخی دیگر از سازمانهای مرتبط از سال ۱۳۹۳ آغاز شد، به گونه ای که در ابتدا کمیته های فرعی و اصلی تشکیل شده و در نهایت در اواسط سال ۱۳۹۳ چارچوب نظری گزارشگری مالی و اولین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین و ابلاغ شد. همچنین در همین سال واحدهای گزارشگر نیز به تدریج اقدام به رعایت عملیات حسابداری بخش عمومی براساس استانداردهای تدوین شده پرداختند و تغییر و تحول عظیمی در نحوه گزارشگری عملیات مالی واحدهای گزارشگر به وجود آمده است.

بدیهی است که ارائه اطلاعات مرتبط با وضعیت مالی، عملکرد مالی، رعایت الزامات قانونی و بودجه ای، دستاوردهای ارائه خدمات و برنامه های آتی واحد گزارشگر، در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم گیری ضروری است. سودمندی چنین اطلاعاتی در صورتی افزایش می یابد که امکان مقایسه این اطلاعات با بودجه آن دوره، اطلاعات مشابه آن واحد برای دوره ها و تاریخ های زمانی دیگر و یا اطلاعات مشابه واحدهای دیگر (به عنوان مثال، واحدهای بخش عمومی ارائه کننده خدمات مشابه در حوزه های مختلف) وجود داشته باشد. لذا بکارگیری رویه های حسابداری مشابه در مورد عملکرد و بودجه، موجب افزایش سودمندی مقایسه بین نتایج واقعی و پیش بینی شده خواهد شد. (بند ۲۱ ویژگی های کیفی استاندارد)

در خصوص نحوه حسابداری واحدهای بخش عمومی در ایران لازم به توضیح است که به طور کلی تا قبل از سال ۱۳۹۴ عملیات حسابداری واحدهای دولتی مطابق مقررات و دستورالعمل های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی و مطابق ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور انجام می شده است اما بعد از سال ۱۳۹۴ با تدوین استانداردها نحوه گزارشگری واحدهای بخش عمومی تغییرات زیادی داشته است و واحدهای گزارشگر باید اقدام به تهیه صورتهای مالی پنجگانه نمایند.

با توجه به این ضرورت و ماهیت منحصر بفرد واحدهای بخش عمومی در ایران و اقتصاد دولتی آن این سوال که آیا همسوئی با استاندارد های بین المللی و تغییر استانداردها موجب سودمندی بیشتر گزارش های مالی بخش عمومی می شود. موضوع قابل پژوهشی است که پژوهش حاضر در صدد پاسخ گوئی آن است. لذا سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا اجرای استانداردهای حسابداری در بخش عمومی ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ سودمند بوده است؟ و ذینفعان به چه جنبه های از سودمندی توجه دارند؟

بر همین اساس، پژوهش حاضر در صدد است تا به بررسی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از جنبه های ارزیابی اعتماد عمومی، شفافیت، مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری مالی و نظارت مالی واحدهای گزارشگر در واحدهای بخش عمومی ایران بپردازد. به طور کلی مرور پیشینه پژوهش ها نشان می دهد اگرچه پژوهش های متعددی (کوانا و همکاران<sup>۱</sup> ۲۰۱۶، ساموئل<sup>۲</sup> ۲۰۱۶، آگارول و گودل<sup>۳</sup> ۲۰۱۴، منتریو و گومز<sup>۴</sup> ۲۰۱۲، کیوشی یاماموتو<sup>۵</sup> ۲۰۱۰، تودور و موتیو<sup>۶</sup> ۲۰۰۵، هپورت<sup>۷</sup> ۲۰۰۳) به بررسی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها پرداخته اند ولیکن تاکنون در ایران پژوهشی به این موضوع نپرداخته است و از این جهت پژوهش حاضر دارای تازگی می باشد. بر همین اساس هدف اصلی پژوهش حاضر زمینه یابی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی می باشد.

## ۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

تا قبل از سال ۱۳۹۴ و به استناد ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه سال ۱۳۶۶ از مبنای نقدی تعدیل شده برای حسابداری دولتی ایران استفاده می شد اما به استناد بند ۲۰ استاندارد حسابداری شماره ۱ بخش عمومی ایران، استفاده از مبنای تعهدی کامل الزامی گردیده است.

بیکر و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳)، در تحقیق خود با عنوان آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی به این نتیجه رسیدند که این تغییر با دشواری های زیادی مواجه است. بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می باشد.

با توجه به اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، و مطابق با تئوری نمایندگی پیش فرض اولیه ارائه اطلاعات اینست که اطلاعات مالی گزارش شده و ارائه شده به ذینفعان، باید اطلاعاتی سودمند باشد. حال سوال این است که سودمندی گزارشگری مالی به چه معنی است؟ اطلاعات مالی باید چگونه گزارش شوند تا سودمندی آنها افزایش یابد؟ به طور قطع، اجرای استانداردهای حسابداری هماهنگ می تواند به اطلاعات مالی نظم و شفافیت دهد و باعث سودمندی بیشتر اطلاعات شود. اما ادبیات حسابداری نشان می دهد که مفهوم سودمندی متأثر از مکاتب مختلف حسابداری است و هر مکتب با توجه به نوع نگرش خود نسبت به کارکرد حسابداری، مفهوم

سودمندی و چگونگی دستیابی به آن را به نحو متفاوتی تبیین نموده اند. حصارزاده (۱۳۹۴؛ ۹۳) در خصوص سودمندی موجود در ادبیات حسابداری چهار دیدگاه ارزش محور، اطلاعات، پیش بینی و پاسخگویی را مطرح کرده است.

براساس دیدگاه ارزش محور، هر گزارش، زمانی سودمند است که گزارش معنی داری باشد. در این دیدگاه باید از ارزش های اقتصادی استفاده کرد زیرا ارزش های اقتصادی (مانند ارزش های ورودی و خروجی) نشان دهنده یک واقعیت خارجی می باشند. بنابراین شرط سودمندی گزارشگری در این دیدگاه، استفاده از ارزش های اقتصادی است.

در دیدگاه مبتنی بر اطلاعات، شرط سودمندی این است که گزارشگری دارای محتوای اطلاعاتی (بار اطلاعاتی) باشد. بدین معنی که ارقام مندرج در گزارش های مالی باید منعکس کننده یک پیام باشد.

براساس دیدگاه پیش بینی برای سودمندی، اگر گزارشگری مالی به استفاده کنندگان در پیش بینی رویدادهای مالی آتی کمک کند دارای سودمندی است. به عبارتی دیگر، در این دیدگاه، برای بررسی سودمندی گزارش های حسابداری بر اساس ارزش های اقتصادی تهیه شده باشد یا نه (دیدگاه ارزش محور)، دارای بار اطلاعاتی باشد یا نباشد (دیدگاه اطلاعات)، مدنظر قرار نمی گیرد، بلکه فقط ملاک سودمندی در این دیدگاه، تسهیل پیش بینی است.

دیدگاه های ارزش محور، اطلاعات و پیش بینی عموماً در بخش انتفاعی مورد استفاده قرار می گیرند اما در بخش عمومی برای بررسی سودمندی گزارش های مالی از دیدگاه مبتنی بر پاسخگویی استفاده می شود. هدف نهایی این دیدگاه، کمک به جریان منصفانه اطلاعات بین پاسخ خواه و پاسخ گو می باشد. در چارچوب نظری گزارشگری بخش انتفاعی، هدف اول کمک به تصمیم گیری و هدف دوم پاسخگویی است اما در چارچوب نظری بخش عمومی، هدف اول عبارت از پاسخگویی و هدف دوم در خصوص تصمیم گیری است. در این دیدگاه، زمانی می توان یک گزارش را سودمندی دانست که به پاسخ گویان (عرضه کنندگان) در ارائه پاسخ به پاسخ خواهان (استفاده کنندگان) کمک کند و موثر باشد. پروفیسور یوجی ایجیری (۱۹۸۲؛ ۷۵)، معتقد است که پاسخ خواه حق دارد بداند و البته حریم پاسخگو نیز باید حفظ شود.

در واقع اطلاعات سودمند در بخش عمومی شامل اطلاعاتی است که از یکطرف به دولت کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ایفا کند و از طرف دیگر، به استفاده کنندگان در جهت تصمیم گیری کمک کند. مسئولیت پاسخگویی عمومی و تصمیم گیری جزو اهداف گزارشگری مالی هستند. برای رسیدن به این اهداف، لازم است اطلاعات مندرج در صورتهای مالی بخش عمومی دارای ویژگی های کیفی لازم باشند. برخی از ویژگی های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می شود.

در خصوص دیدگاه های مختلف مطرح شده بابت سودمندی می توان به تحقیقات اشاره شده در ادامه توجه نمود:

ساموئل (۲۰۱۷) معتقد است که متغیرهای زمینه ای مربوط به موانع پیاده سازی استاندارد های بخش عمومی شامل کمبود حسابداران خبره یاماها در بخش عمومی است و همین امر عامل هرگونه تحول در حسابداری بخش عمومی مانند پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تحت الشعاع قرار می دهد. او علاوه بر متغیرهای زمینه ای، متغیرهای رفتاری را نیز به مجموعه عوامل اضافه کرد.

کوانا و همکاران (۲۰۱۶)، معتقدند تعیین دوره زمانی مناسب برای اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی اهمیت فراوانی دارد.

کاپرچینو<sup>۹</sup> (۲۰۱۵؛ ۸)، که موضوع به کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری های استرالیا را تحقیق کرده است، به این نتیجه رسیده است که اثربخشی این مبنای حسابداری در عملکرد شهرداری موثر بوده است و خطراتی از جمله تقلب و فساد کمتر مشاهده شده است.

بیوندی و لپسلی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴؛ ۱۵۰)، ارتقای شفافیت در بخش عمومی را از مهم ترین مزایای حسابداری تعهدی می دانند که علی رغم هزینه بر و زمان بر بودن تغییر مبنای حسابداری، منجر به حرکت به سوی این مبنا در بخش عمومی می شود.

برنز<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۴؛ ۴۰)، در تحقیق خود به این نتیجه رسید که اجرای حسابداری تعهدی در سازمانهای بخش عمومی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می شود.

اسکامش<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳)، به این نتیجه رسیده است که آموزش کارکنان در سطح عملیاتی در زمینه هایی مانند درک مفاهیم حسابداری تعهدی، دانش فنی در حوزه های ابزارهای مالی، مزایای کارکنان، دارایی های ثابت، املاک و موجودی ها مورد نیاز است.

استوارت<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۳)، در تحقیق خود، پنج سطح از مسئولیت پاسخگویی شامل پاسخگویی خط مشی (ارزش)، پاسخگویی برنامه (نتایج یا اثربخشی)، پاسخگویی فرایند (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)، پاسخگویی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی) و پاسخگویی التزام (رعایت) را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخگویی معرفی نموده است.

براندو و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۳)، بیان داشتند که در گذشته پاسخگویی اجتماعی بیشتر به اقدامات داوطلبانه شرکتها در رابطه با جامعه اطلاق می شد اما اخیرا به عنوان نوعی تعهد در بخش های مختلف مورد پذیرش قرار گرفته است.

لی و میوس<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲؛ ۳۷)، در تحقیق به این نتیجه رسیدند که به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تامین کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی شده است.

ماریانا و نیکولات<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲؛ ۳۷)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تامین کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی می گردد. آیفک<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۲) در گزارشی عنوان کرده است که استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری، شفافیت و پاسخگویی را در امور مالی بخش عمومی، بیشتر ترویج خواهد کرد و نظارت بر بدهی های دولت افزایش می یابد.

آیکا<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۱)، در تحقیقی اعلام کرده است در سال های اخیر، برخی از دولت ها از سراسر جهان مدیریت جدید بخش عمومی را پذیرفتند و در اصلاحات مختلف از جمله اصلاحات مدیریت مالی درگیر شدند که به تدریج و به طور پیوسته آنها را از مبنای حسابداری نقدی سنتی به مبنای حسابداری تعهدی تغییر دادند. این اصلاحات مالی باعث شد تا ضایعات، ناکارآمدی، ارائه خدمات ضعیف، ولخرجی و عدم پاسخگویی از بین رفته، شفافیت و کیفیت ارائه خدمات در خدمات عمومی بهبود یافت.

وین<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۱) هدف از این ابتکار عمل مدیریت عمومی جدید اندازه گیری بهره وری بوده و به منظور تسهیل رقابت با بخش خصوصی است. این ابتکار از طریق صدور استانداردهای حسابداری تعهدی که توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی صادر می شود، نیز مورد حمایت است.

اسکوتن<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۱؛ ۵۶)، معتقد است در جامعه مدرن کنونی بسیاری از شرکتها ناچار شده اند که به دلیل مسائل ناشی از جهانی شدن، الزامات قانونی، تغییر انتظارات عمومی و اجبار به ایجاد تصویر مطلوب از برند خود و افزایش قدرت رقابت پذیری، مسئولیت پاسخگویی در قبال جامعه را پذیرفته و به کار گیرند.

روهینی و ماهادواپا<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۰؛ ۲۷۱)، معتقدند که پاسخگو بودن در قبال جامعه جهت حفظ و جلب اعتبار و اعتماد امری اساسی خواهد بود. پاسخگویی در قبال جامعه شامل اتخاذ رویکرد مدل منافع ذینفعان به جای مدل سنتی منافع سهامداران در مدیریت سازمان هاست.

کیوشی یاماموتو<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۰؛ ۲۹۹)، در تحقیق خود که راجع به فرایند پیاده سازی حسابداری تعهدی در کانادا بوده است، چالش های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه را بررسی نموده و مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش عمومی را اشاره کرده است که مسئولیت پاسخگویی را افزایش می دهد.

کالین کلارک<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۰؛ ۵۰)، نیازهای کاربران از گزارش های مالی بخش عمومی را در چهار دسته طبقه بندی کرده است. تصمیم گیری در خصوص منابع، ارزیابی و بازخورد تصمیمات قبلی در خصوص تخصیص منابع، مقاصد پاسخگویی و سایر اهداف. جالب اینکه نتیجه این تحقیق به این صورت بوده است که دسته چهارم با ۳۲/۴ درصد بیشترین انتخاب را داشته است و این یعنی

هنوز شناخت کافی از نیازهای استفاده کنندگان گزارش های مالی بخش عمومی در اختیار نیست و یا اینکه نهادینه نشده است.

چانی و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۹؛ ۶۳) به ارائه مدلهایی برای ارزیابی وضعیت مالی سازمانهای دولتی، از جمله شهرداریها، پرداختند. بررسیها بیانگر این است که چندین شاخص ارزیابی وضعیت مالی وجود دارد که می تواند در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. به اعتقاد آنها تنها شرط استفاده از این شاخصها، در دسترس بودن اطلاعات قابل مقایسه و تهیه شده به روشهای یکسان است.

راش<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۷) مزیت استفاده از حسابداری تعهدی را افزایش پاسخگویی و شفافیت می داند. مک فی<sup>۲۶</sup> (۲۰۰۶) در تحقیق خود با عنوان چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می بخشد، به این نتیجه رسیده است که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف منجر می شود.

بوونس<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۵؛ ۱۹۱)، به این نتیجه رسیده است که پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف را به ذهن متبادر می سازد و می تواند برای بهبود شرایط و اثربخشی مدیریت دولتی مورد استفاده قرار گیرد. پاسخگویی شامل تعامل و مبادله اجتماعی به منزله همسوسازی و ضمانت اجرایی قوانین است.

تحقیقات تجربی نظیر کارهای دانیل و دیگران<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۱) مک و جانت<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۴)، کوی و دیگران<sup>۳۰</sup> (۱۹۹۷) و مک و رایان<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۶)، گویای این واقعیت است که هدف عمده استفاده کنندگان از گزارشهای مالی نهادهای بخش عمومی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی این قبیل نهادهاست.

تودور و موتیو (۲۰۰۵) در تحقیق خود نشان دادند که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و روشهای اجرایی آن می باشد. همچنین به منظور اطمینان از ارائه کامل، به موقع و صحیح اطلاعات حسابداری باید یک چارچوب قانونی برای آن طراحی شود و اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

بارتون<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۴؛ ۲۹۲) معتقد است که یکی از دلایل تحول در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، ریشه در تئوری انتخاب عمومی دارد. تئوری انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین که به وسیله بسیاری از دولتها به اجرا درآمده، فراهم آورده است.

براساس نتایج تحقیق هیورث (۲۰۰۳؛ ۲۶۲)، به نظر می رسد فرهنگ پاسخ خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد.



شاو<sup>۳۳</sup> (۱۹۹۹) معتقد است معرفی ابتکار عمل مدیریت عمومی جدید آن را بخشی از برنامه بهبود مدیریت مالی در بخش عمومی ساخته است. مدیریت عمومی جدید از روش های مدیریت بخش خصوصی و تکنیک هایی در مدیریت بخش دولتی استفاده کرده است.

کانجیانو<sup>۳۴</sup> (۱۹۹۶)، معتقد است اگر چه استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری در کل هنوز دارای چالش هایی در تهیه ترانزنامه است اما پیروی از اصول حسابداری پذیرفته شده در بخش عمومی ابزار مدیریتی با ارزشی جهت بالابردن سطح پاسخگویی فراهم می کند. تحقیق وی نشان می دهد که تغییر روش حسابداری به مبنای تعهدی موجب ارتقای سطح پاسخگویی و شفافیت می شود.

بنستن<sup>۳۵</sup> (۱۹۸۰؛ ۳۹) به این نتیجه رسید که استانداردهای حسابداری موجب می شود که در عمل یکنواختی ایجاد شود و در نتیجه از یک طرف گزارش های مالی سالانه بنگاههای اقتصادی قابل مقایسه می شود و از طرف دیگر، گزارش های مالی بنگاههای مختلف بر مبنای روش های یکسان تهیه می شود.

اکرمی و همکاران (۱۳۹۶؛ ۱۱)، در خصوص گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی، به این نتیجه رسیدند که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند لذا باید بازه زمانی مناسب و واقع بینانه برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود. آنها معتقدند که در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع بینانه برای انجام هر یک از گام های پیاده سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی را در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور ایجاد کند.

قادری (۱۳۹۶؛ ۳۵)، نقش سرمایه اجتماعی در مسئولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی را بررسی کرده است و به این نتیجه رسیده است که سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت و معنی دار بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد. در واقع مدیران بخش عمومی در مناطق با سرمایه اجتماعی مطلوب به بهترین نحو ممکن در قبال افکار عمومی پاسخگو خواهند بود.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵؛ ۷۳)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که زیرساخت های موجود بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تاثیر ندارد اما تاثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. استقرار زیرساختهای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه ریزی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می شود.

محمدزاده ساطقه و فرجی (۱۳۹۵؛ ۴۰)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه های جوامع بین المللی، بحران های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری

مالی بخش عمومی ایران می باشند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی اشاره کرد.

بداغی و همکاران (۱۳۹۵؛ ۸۴) در تحقیق خود با عنوان تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی: مشکلات و موانع پیشرو نشان دادند که نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی به عنوان موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می روند.

فیضی و زارع (۱۳۹۴؛ ۱۰)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که پاسخگویی یکی از ضرورت های مدیریت دولتی است. بهترین الگوی حاکمیت مردم سالار تا وقتی نتوانند کسانی را که قدرت را در اختیار دارند، در برابر شهروندان پاسخگو کنند، کاملا ناکارآمد و آسیب پذیرند.

متانی و حسن پور (۱۳۹۳؛ ۶۵)، معتقد هستند که پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آنها همواره تاثیر شدیدی بر جوامع می گذارد.

موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۳۴)، در تحقیقی که در دانشگاه های علوم پزشکی کشور انجام دادند و سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی این دانشگاهها را در مبنای تعهدی و مبنای نقدی مقایسه کرده اند به این نتیجه رسیدند که بین اطلاعات ارائه شده از لحاظ ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، تفاوت معنی داری وجود دارد.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲؛ ۷۵۵)، چالش های مربوط به اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را در شش طبقه مدیریت و رهبری، پیروان (ممیزین حسابداری و مشاوران)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار تشکیلاتی مناسب، نیروی انسانی و فرایندها و استانداردهای کاری دسته بندی کردند.

هاشم زهی و جاه بین (۱۳۹۲؛ ۲۶۲)، معتقدند که جلب و حفظ اعتماد جامعه بزرگترین سرمایه هر سازمان است و این سرمایه بی بدیل به تدریج و در گذر زمان و به سختی و با تلاش صادقانه اعضای سازمان و البته حمایت نهادهای نظارتی و فعالیتهای روابط عمومی بدست می آید.

کاظمی و همکاران (۱۳۹۱؛ ۲۹)، پنج عامل مربوط به چالش های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی را شامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردهای و روشهای حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی عنوان کردند.

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۰؛ ۵۵)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک های اصلی این تحول افزایش تقاضا

برای اطلاعات بیش تر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

الماسی و غلامپور (۱۳۸۸؛ ۲۸) گزارشگری مالی دولتی را مرکز ثقل پاسخگویی دولت به مردم و پاسخ خواهی مردم از دولت می دانند به طوریکه مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد قادر خواهند بود از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و داراییها مطلع شوند و عملکرد مسئولان را مورد ارزیابی قرار دهند.

طریقی (۱۳۸۷؛ ۴۲) به این نتیجه رسیده است که مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، تسهیل در تهیه بودجه ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیتها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می شود.

براساس نظر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۵)، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی تصمیم گیربهای اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است.

حکیمی نجف آبادی (۱۳۸۵؛ ۴۹) در تحقیق خود به منظور تعیین ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عوامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارائه اطلاعات در ارتباط با ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارتقای خصوصیات کیفی صورتهای مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به صورتهای مالی و همچنین بهبود فرآیند مدیریت مالی در دستگاههای اجرایی دولتی رسیده است.

در حسابرسی دولتی، حسابها و اسناد قانونی و مالی هرسازمان دولتی، به منظور حصول اطمینان از صحت، دقت و اعتبار آنها و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و بودجه ای و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی در انجام و ثبت فعالیتهای مالی، رسیدگی میشود (اقوامی و باباجانی، ۱۳۸۴؛ ۸۹)

باباجانی (۱۳۸۳؛ ۶۴)، در پژوهشی با عنوان ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت، به این نتیجه رسیده است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیتهای لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی در زمینه های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس داراییهای سرمایه ای و بدهی های بلندمدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارشهای مالی جامع سالانه، برخوردار نمی باشد.

باباجانی (۱۳۸۲؛ ۹۹) بیان می دارد که مدیران باید در مورد مصرف منابع عمومی به جامعه پاسخگو بوده و مردم را به طریقی مقتضی از جریان مصرف منابع آگاه نمایند.

غلامی (۱۳۸۱؛ ۵۸) در تحقیق خود با عنوان ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به این نتیجه رسیده است که صورت مالی دولت از ظرفیت لازم برای پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگان از این صورتحساب برخوردار نیست. به رغم نقش مؤثر اطلاعات حسابداری در بهبود مدیریت مالی در مؤسسه های بخش عمومی و دولتی، تکنیکها و رویه های حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدفهای متعدد برنامه عمومی ملت به نحو مناسب را ندارد. برای مثال، سیستم حسابداری موجود در هر یک از وزارتخانه هایاسازمانهای دولتی اطلاعات لازم برای مدیریت اقتصادی منابع و عملیات را ارائه نمیکند. نیاز به پاسخ گویی و انجام کنترل، ضرورت طراحی و نگهداری نظام حسابداری در بخش دولتی را ایجاب می کند (مهدوی، ۱۳۷۹؛ ۶۴)

### جنبه های مختلف سودمندی گزارشگری مالی عمومی

برای دستیابی به شاخص های سودمندی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، از روش دلفی استفاده شده است. در مرحله اول، تحقیقات انجام شده در حوزه استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مباحث نظری مرتبط با این استانداردها مورد مطالعه قرار گرفت. در این مطالعات، عوامل کلیدی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از گزارشات تحقیقاتی سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه، استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب شده، دستورالعمل های حسابداری صادر شده در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، کتب و مقالات مرتبط استخراج گردیده و سپس بر اساس آنها، سوالات کلیدی قابل درج در پرسشنامه مشخص گردید. در مرحله دوم و بعد از مشخص شدن سوالات کلیدی، با استفاده از روش دلفی، نظر خبرگان (۳۴ نفر منتخب از سراسر کشور) در مورد عوامل کلیدی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در نهایت، عوامل کلیدی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در ۵ دسته طبقه بندی شد و مجموعاً تعداد ۶۹ سوال (ارزیابی قابلیت اعتماد عمومی به تعداد ۱۲ سوال، ارزیابی شفافیت به تعداد ۳۲ سوال، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به تعداد ۵ سوال، ارزیابی گزارشگری مالی به تعداد ۸ سوال و ارزیابی نظارت مالی به تعداد ۱۲ سوال) مطرح و پرسشنامه توزیع گردید. در ادامه راجع به عوامل کلیدی مزبور توضیحات لازم ارائه می شود.

### سودمندی از منظر ارزیابی قابلیت اعتماد عمومی

استفاده کنندگان از صورتهای مالی بخش عمومی باید بتوانند به اطلاعات مندرج در صورتهای مالی مزبور، اعتماد و اتکا نمایند. سوال این است که افزایش قابلیت اعتماد عمومی گزارش های مالی وابسته به چه شرایطی است (سودمندی)؟

شرط اول برای افزایش قابلیت اعتماد عمومی گزارش های مالی، ارائه اطلاعات کامل به استفاده کنندگان است. در سیستم حسابداری بخش عمومی که قبل از اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی مورد استفاده قرار می گرفت برای ارائه اطلاعات مالی فقط یک تراز آزمایشی تنظیم و ارائه می شد اما در سیستم جدید مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی از پنج صورت مالی و به همراه یادداشتهای همراه برای ارائه اطلاعات مالی استفاده می شود. اما سوال قابل طرح این است که آیا تغییر در گزارشگری مالی بخش عمومی موجب ارائه کامل تر اطلاعات مالی شده است؟

شرط دوم برای افزایش قابلیت اعتماد عمومی گزارش های مالی این است که ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان، عاری از تمایلات جانبدارانه باشد و بی طرفی در تهیه آن رعایت شده باشد. اطلاعات باید به گونه ای ارائه شوند که با قصد دستیابی به نتیجه از پیش تعیین شده در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و همچنین اتخاذ تصمیم (توسط پاسخ خواهان) نباشد. به عبارتی دیگر، اطلاعات به گونه ای ارائه شوند که با اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی (مسئولیت پاسخگویی برای مسئولین و اتخاذ تصمیم استفاده کنندگان) تطبیق داشته باشد.

شرط سوم برای افزایش قابلیت اعتماد عمومی گزارش های مالی این است که صورتهای مالی باید به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است و یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیان می کند. به بیان دیگر، صورتهای مالی باید به طور صادقانه بیانگر یک رویداد اقتصادی یا سایر رویدادها باشند. البته در خصوص رعایت بیان صادقانه، در نظر داشتن رجحان محتوی بر شکل دارای اهمیت بسیار زیادی می باشد. گاهی اوقات، محتوای معاملات، رویدادها و فعالیتها که در صورتهای مالی ارائه می شوند، لزوماً مطابق با شکل قراردادی آن رویدادها نمی باشند. بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در زمینه گزارشگری مالی باید همواره رجحان محتوی بر شکل را در نظر داشت.

شرط چهارم برای افزایش قابلیت اعتماد عمومی گزارش های مالی این است که صورتهای مالی باید رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارائه شده در گزارشهای مالی که با شرایط عدم اطمینان مواجه هستند را به طور کامل گزارش یا افشا کنند. در حسابداری برای شناسایی و یا افشای برخی از رویدادها، اجتناب از قضاوت امری غیرممکن است و برخی از رویدادها مستلزم انجام برآوردهایی مبتنی بر قضاوت مدیران می باشد. در راستای افزایش قابلیت اعتماد عمومی، لازم است به منظور بیان صادقانه برخی از رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادها، به صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا گردد.

حال سوال اساسی این است که آیا با بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای گزارشگری مالی، اعتماد عمومی نسبت به واحدهای گزارشگر افزایش می یابد؟

### سودمندی از منظر ارزیابی شفافیت

دومین مولفه ای که موجب سودمندی گزارشگری مالی در بخش عمومی می شود، موضوع شفافیت می باشد. اجرای حسابداری تعهدی موجب می شود که مشخص شود چه منابعی مصرف شده است و آیا مصرف این منابع موجب ایجاد ارزش افزوده ای شده است؟ اگر این موضوع مشخص شود، مدیران به این نتیجه می رسند که می توانستند به نحو بهتری از منابع استفاده کنند و مخارج بدون ارزش افزوده را کنار بگذارند و این موضوع به معنی شفافیت است. اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی باید به گونه ای باشد که پاسخ خواهان (استفاده کنندگان از اطلاعات) بتوانند به اهداف خود دست یابند.

### سودمندی از منظر ارزیابی مسئولیت پاسخگویی

الزام به انجام عمل مشخص را مسئولیت و الزام به گزارشگری کار انجام شده را پاسخگویی می نامند. بکارگیری استانداردهای حسابداری در بخش عمومی باید در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مدیران، سودمند باشد. مسئولیت پاسخگویی را می توان در سطح دولت و یا در سطح واحد گزارشگر بررسی کرد. در خصوص این موضوع می توان به چند موضوع به شرح ذیل توجه نمود.

اولین مولفه برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، موضوع فرهنگ پاسخگویی مالی است. این فرهنگ هم باید از جانب پاسخ گو و هم از جانب پاسخ خواه مورد توجه قرار گیرد. صورتهای مالی باید بتواند گزارش جامع و کاملی در خصوص نهادینه شدن فرهنگ پاسخگویی مالی، ارائه دهد. مسئولیت پاسخگویی با بکارگیری مبنای نقدی و یا نقدی تعدیل شده محقق نخواهد شد و حتما باید به سمت استفاده از مبنایی تعهدی (کامل و یا تعدیل شده) حرکت نمود تا هدف دولت از گزارشگری مالی که همان پاسخگویی است به نحو بهینه تری محقق شود.

سوال این است که آیا بکارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی موجب پاسخگویی بهینه دولت و واحدهای گزارشگر در خصوص عملکرد و وضعیت مالی اعتبارات تحت کنترل خود می شود یا خیر (سودمندی)؟

### سودمندی از منظر ارزیابی گزارشگری مالی

نحوه گزارشگری مالی بر سودمندی صورتهای مالی تاثیر می گذارد. تنظیم صورتهای مالی واحدهای گزارشگر، واحدهای گزارشگر اصلی (صورتهای مالی تلفیقی) و صورت مالی کل کشور (صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور) باید دارای نظم مخصوص و بهینه باشد. سیستم گزارشگری مالی در کشور ما در سه سطح در هر لحظه از زمان در حال انجام است به طوریکه بخشی از بودجه مربوط به سال جاری در حال انجام است، بودجه سال آتی در دست پیشنهاد و تصویب می باشد و نهایتا اینکه عملکرد سال گذشته در حال بررسی می باشد

## سودمندی از منظر ارزیابی نظارت مالی

به نظر استونر<sup>۳۵</sup>، نظارت شامل فعالیت منظمی است که ضمن آن نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین می شود. باباجانی (۱۳۸۲؛ ۹۹)، نظارت مالی را سیستمی می داند که با هدف استفاده صحیح از منابع مالی در راستای تحقق برنامه های مصوب، حفظ و حراست از بیت المال، حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیتهای مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه ها و سایر پرداختها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب طراحی و به مورد اجرا گذاشته می شود. در اکثر تعاریف که از نظارت مالی وجود دارد به بحث مصارف و هزینه ها اشاره می شود اما به نظر می رسد که نظارت مالی در خصوص منابع و درآمدها نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. وصول به موقع و صحیح منابع و واریز آن به حسابهای بانکی مجاز و انتقال به حسابهای خزانه داری در راستای قانون اساسی، می تواند به عنوان مولفه های اصلی نظارت مالی در خصوص منابع و درآمدها باشد.

نظارت عبارت است از فعالیتی منظم، متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین، طراحی سیستم دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و انجام اصلاحات لازم برای تحقق اهداف (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۴؛ ۱۰)

توجه به نظارت و کنترل در اجرای بودجه، امری اجتناب ناپذیر در مدیریت کشور است. وجود یک سیستم نظارتی اثربخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۴؛ ۱۰)

ساختار اداری کشور به گونه ای است که نهادهای مختلفی بر گزارشگری مالی بخش عمومی نظارت می کنند. بخشی از نظارتها توسط دولت و به صورت داخلی و درون سازمانی بر فعالیتهای خودش انجام می شود و بخشی دیگر توسط نهادهای مستقل و برون سازمانی انجام می شود.

سوال این است که آیا با بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای تهیه صورتهای مالی واحد گزارشگر، وضعیت کنترل های داخلی موجود در واحدهای گزارشگر، به نحو بهینه تری گزارش و افشا می شود؟ و آیا با سپری شدن بیش از ۷ سال از اجرای استانداردها، این نوع نظارت موثر بوده است؟

## فرضیه ها

فرضیه اول- بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی قابلیت اعتماد عمومی قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد.

فرضیه دوم- بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی شفافیت قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد.

فرضیه سوم- بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد.

فرضیه چهارم- بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی گزارشگری مالی قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد.

فرضیه پنجم- بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی نظارت مالی قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد.

### ۳- روش‌شناسی

این پژوهش می‌تواند برای دست اندرکاران تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه و همچنین دست اندرکارانی که این استانداردها را به کار می‌برند، مفید باشد. از نظر نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است. در این پژوهش، جهت جمع‌آوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده شده است.

برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز، باید به گونه‌ای اقدام شود که وضعیت موجود مورد ارزیابی قرار گرفته و با وضعیت قبلی (قبل از سال ۱۳۹۴ که هنوز استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران تصویب نشده بودند) مقایسه شود تا سودمندی مورد ارزیابی قرار گیرد. برای این کار، یک واحد گزارشگر فرضی در نظر گرفته شده و سپس صورتهای مالی مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان وضعیت موجود و تراز عملیات مطابق دستورالعمل‌های قبل از سال ۱۳۹۴ به عنوان وضعیت قبل، تهیه شده و در اختیار پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه قرار گرفته است. در واقع چارچوب روش تحقیق به شرح ذیل یوده است:

- ۱- شناسایی محورهای سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران
- ۲- تایید نهایی محورهای سودمندی شناسایی شده توسط گروه خبرگان ۳۴ نفره
- ۳- تنظیم پرسشنامه دسته بندی شده در قالب ۵ محور سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

- ۴- تنظیم صورتهای مالی مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب سال ۱۳۹۴ و تنظیم تراز عملیات مطابق دستورالعمل‌های قبل از سال ۱۳۹۴
- ۵- توزیع پرسشنامه به همراه گزارشهای بند فوق‌الذکر به صورت حضوری و پستی (۷۴۴ سری) و محیط آنلاین

- ۶- جمع‌آوری تعداد ۴۰۷ سری پرسشنامه کتبی و ۴۱ سری آنلاین (مجموعاً ۴۴۸ سری)
  - ۷- مشخص شدن میزان سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران
- جامعه آماری پژوهش شامل افراد مدیران و افراد متخصص و مرتبط در وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور هستند. براساس استعلام از اداره کل هماهنگی و تلفیق حسابها،



مجموع افراد در وزارت امور اقتصادی و دارایی مرتبط با پژوهش شامل خزانه دار کل کشور، مدیران کل و معاونین شاخه هزینه، کارشناسان ادارات کل هزینه، مدیران کل استانها، معاونین نظارت مالی استانها و کارشناسان تمرکز و تلفیق استانها به میزان ۱۶۷۲ نفر می باشند و از دیوان محاسبات کشور نیز کلا ۶۱ نفر در دسترس شناسایی شدند و مجموع جامعه آماری به تعداد ۱۷۳۳ نفر تشکیل گردید. با قراردادن اطلاعات جامعه آماری در فرمول کوکران، مقدار نمونه به میزان ۳۱۵ نفر بدست آمد. اما به جهت افزایش قابلیت اعتماد و همچنین جمع آوری اطلاعات از سراسر کشور، پرسشنامه ها به تعداد ۷۴۴ سری در سراسر کشور توزیع گردید. علاوه بر توزیع پرسشنامه ها به صورت کتبی، در محیط فضای مجازی (طراحی پرسشنامه اینترنتی) نیز پرسشنامه طراحی و توزیع گردید. در نهایت، تعداد ۴۴۸ سری پرسشنامه جمع آوری گردید که آزمون یافته های سری اول و سری دوم نشان از همبستگی بالای پاسخ ها دارد و می تواند نشان دهنده اعتبار پاسخ های دریافتی باشد.

#### ۴- یافته ها

آمار توصیفی پژوهش به بررسی شش متغیر سن پاسخ دهندگان، رشته تحصیلی، مقطع تحصیلی، تجربه کاری، جنسیت و پست سازمانی به شرح زیر می پردازد. این آمار نشان دهنده تنوع مشارکت کنندگان از ابعاد مختلف است و می توان براساس آن نتیجه گرفت که جامعه آماری مناسبی برای جمع آوری اطلاعات انتخاب شده است.

نگاره ۱. آمار توصیفی پاسخ دهندگان

سن	درصد	رشته	درصد	مقطع	درصد	تجربه	درصد	جنسیت	درصد	سمت	درصد
۳۰-۲۱	۸/۸	حسابداری	۸۲/۴	دیپلم	۰	کمتر از ۵	۲/۹	زن	۲۰/۶	مدیرکل	۰
۴۰-۳۱	۱۱/۸	سایر	۱۷/۶	فوق دیپلم	۰	۵-۱۰	۵/۹	مرد	۷۹/۴	معاون مدیرکل	۱۴/۷
۵۰-۴۱	۳۲/۵	-	-	کارشناسی	۴۴/۱	۱۰-۱۵	۱۷/۶	-	-	ذیحساب	۵۸/۸
۶۰-۵۱	۳۲/۵	-	-	کارشناسی ارشد	۵۵/۹	۱۵-۲۰	۲۹/۴	-	-	معاون ذیحساب	۲۳/۵
۶۱-بالاتر	۲۳/۵	-	-	دکتری	۰	۲۰-۲۵	۳۲/۴	-	-	حسابرس	۲/۹
-	-	-	-	-	-	بیش از ۲۵	۱۱/۸	-	-	استاد دانشگاه	۰
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	سایر	۰
جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰

#### بررسی فرضیه ها

بعد از مطالعه تحقیقات مشابه و همچنین تشکیل گروه خبرگان برای زمینه یابی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پرسشنامه تحقیق در خصوص سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل ۶۹ سوال طراحی گردید. که در واقع روایی پرسشنامه هم از این طریق تأیید شد. همچنین برای سنجش پایایی پرسشنامه نیز ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده است که عدد مربوطه ۰/۷۶۶ بوده است و از آنجائیکه این آماره از ۰/۷ بزرگتر شده است لذا

پرسشنامه تنظیم شده از پایایی لازم برخوردار می باشد. به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده ها، آمار توصیفی پرسشنامه در جدول شماره ۲ ارائه شده است. میانگین عامل گزارشگری مالی ۴/۲۴ می باشد که نشان دهنده این است که از نظر پاسخ دهندگان، بیشترین عامل سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عامل گزارشگری مالی می باشد و میانگین عامل مسئولیت پاسخگویی نیز ۴/۰۸ می باشد و نشان دهنده این است که عامل مسئولیت پاسخگویی دارای کمترین اثر سودمندی با رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی خواهد بود. عامل قابلیت اعتماد عمومی با میانگین ۴/۲۰ در رتبه دوم عوامل سودمندی قرار دارد و عامل شفافیت با میانگین ۴/۱۶ و عامل نظارت مالی با میانگین ۴/۱۵ در رتبه های سوم و چهارم سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی قرار دارند.

نگاره ۲. آمار توصیفی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

متغیر	میانگین	چولگی	حداکثر	حداقل	انحراف استاندارد
قابلیت اعتماد عمومی	۴/۲۰	-۰/۵۲	۵	۲	۰/۶۵
شفافیت	۴/۱۶	-۱/۰۶	۵	۱	۰/۶۴
مسئولیت پاسخگویی	۴/۰۸	-۰/۷۶	۵	۲	۰/۸۳
گزارشگری مالی	۴/۲۴	-۰/۹۵	۵	۲	۰/۶۲
نظارت مالی	۴/۱۵	-۰/۹۰	۵	۲	۰/۷۵
سودمندی به طور کلی	۴/۱۷	-۰/۹۰	۵	۱/۵۴	۰/۵۹

### عوامل موثر بر سودمندی

قبل از بررسی فرضیه های تحقیق باید به این سوال که آیا جنبه های مطرح شده، به عنوان جنبه های سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی تلقی می شوند یا خیر، پاسخ داده شود. به همین منظور از گروه ۳۴ نفره خبرگان، خواسته شد که میزان اهمیت هر کدام از عوامل مشخص شده را بیان کنند. مقدار بدست آمده برای سطح معنی داری (مقدار احتمال یا آماره p) در سطح اطمینان ۹۵٪ کمتر از ۰/۰۵ می باشد و حدبالا و حد پایین نیز مثبت می باشد، میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگتر است. عوامل تعیین شده به عنوان جنبه های مورد نظر در فرضیه های تحقیق محسوب می شوند و با اطمینان ۹۵٪ جنبه های سودمندی به شرح ذیل مشخص گردیدند. که در مرحله بعد بواسطه فرضیه ها آزمون شده اند:

نگاره ۳. عوامل سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

ردیف	فهرست
۱	قابلیت اعتماد عمومی
۲	شفافیت
۳	مسئولیت پاسخگویی
۴	گزارشگری مالی
۵	نظارت مالی

## آزمون فرضیه های سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

برای آزمون فرضیه های سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است. نتایج از آزمونهای انجام شده به شرح نگاره ذیل می باشد:

نگاره ۴. سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

مؤلفه ها	مقدار آزمون=۳	میانگین $\pm$ انحراف استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
قابلیت اعتماد عمومی		۴/۲۱ $\pm$ ۰/۶۳	۴۰/۷۶	۰/۰۰۰
شفافیت		۴/۱۶ $\pm$ ۰/۶۴	۳۷/۷۷	۰/۰۰۰
مسئولیت پاسخگویی		۴/۰۹ $\pm$ ۰/۸۳	۲۷/۵۱	۰/۰۰۰
گزارشگری مالی		۴/۲۴ $\pm$ ۰/۶۲	۴۲/۰۱	۰/۰۰۰
نظارت مالی		۴/۱۶ $\pm$ ۰/۷۵	۳۲/۱۸	۰/۰۰۰
سودمندی		۴/۱۸ $\pm$ ۰/۵۹	۴۱/۱۵	۰/۰۰۰

نتایج جدول فوق نشان می دهد تمام فرضیه های مربوط به زمینه یابی سودمندی معنی دار است ( $p\text{-value} < ۰/۰۵$ ). به عبارتی دیگر، بین سودمندی اطلاعات از نظر ارزیابی هر پنج مؤلفه، قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت وجود دارد. بنابراین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از منظر هر پنج عامل مشخص شده، سودمند هستند. برای رتبه بندی عوامل فوق الذکر از آزمون فریدمن استفاده شده است و نتایج آن به شرح نگاره ذیل است:

نگاره ۵. آزمون های فریدمن فرضیه های مربوط به زمینه یابی سودمندی

مؤلفه ها	میانگین رتبه ها	آماره کای دو (درجه آزادی=۴)	سطح معنی داری
گزارشگری مالی	۳/۱۶		
قابلیت اعتماد عمومی	۳/۰۷		
نظارت مالی	۲/۹۸	۲۷/۳۵	۰/۰۰۰
شفافیت	۲/۹۴		
مسئولیت پاسخگویی	۲/۸۵		

## ۵- بحث و نتیجه گیری

نتایج جدول فوق نشان می دهد بین تمام مؤلفه های مربوط به زمینه یابی سودمندی تفاوت معنی دار آماری وجود دارد ( $p\text{-value} < ۰/۰۵$ ). همان طور که مشاهده می شود مهم ترین عامل سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، مؤلفه گزارشگری مالی می باشد و مؤلفه مسئولیت پاسخگویی به عنوان کم اهمیت ترین عامل در سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی مشخص شده است. این یافته ها نشان می دهد که مهمترین محرک گزارشگری در واحدهای بخش عمومی الزام به آن طبق مقررات است.

علی رغم اینکه هدف اصلی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران افزایش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب تئوری نمایندگی است، اما مطابق یافته های فرضیه های تحقیق، مؤلفه مسولیت پاسخگویی به عنوان کم اهمیت ترین عامل در سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی مشخص شده است. این موضوع می تواند مطابق یافته های تحقیق

کالین و کلارک (۲۰۱۰) باشد که دلیل آنرا به شناخت ناکافی از نیازهای استفاده کنندگان گزارشهای مالی بخش عمومی و یا نهادینه نشدن آنها می داند همچنین این یافته ها می تواند همسو با یافته های هیورث (۲۰۰۳) مبنی بر اینکه برای استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فرهنگ پاسخ خواهی و پاسخگویی نقش مهمی دارد، باشد. همچنین مطابق با یافته ها از نظر خبرگان ایرانی، مسئولیت پاسخگویی از طریق تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی علی رغم اینکه نسبت به قبل از تدوین استانداردهای مزبور تغییر کرده است اما در مقایسه با سایر عوامل، تغییر آن چشمگیر نبوده است. این در حالی است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی الگوبرداری شده است و بنابراین دلیل عدم تغییر قابل ملاحظه میزان مسئولیت پاسخگویی، به احتمال بسیار زیاد می تواند ناشی از درک خبرگان از استانداردهای مزبور و اهداف آن باشد که خود مستلزم آموزش به این افراد می باشد. همچنین یافته ها نشان می دهد که همچنان الزام قانونی محرک اصلی گزارشگری واحدهای بخش عمومی در ایران می باشد و علی رغم تدوین مبانی نظری موجود در خصوص وظیفه پاسخ گوئی، این بخش در کارگزاران دولتی ایران محرک اصلی اقدام به گزارشگری نیست.

با توجه به یافته های تحقیق می توان موارد ذیل را به عنوان پیشنهاد های کاربردی برای دست اندرکاران تدوین استانداردهای حسابداری مخصوصا وزارت امور اقتصادی به عنوان متولی نهایی این موضوع در بخش عمومی مطرح کرد:

۱- تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی موجب شده است تا وضعیت گزارشگری مالی و همچنین اعتماد عمومی افزایش یابد و سودمندی آنها برای ذینفعان حاصل شود لذا پیشنهاد می شود اولاً این نتیجه توسط وزارت امور اقتصادی اعلام عمومی شود تا همه ذینفعان از نظرات گروه مطلع شوند و ثانياً با بررسی نظرات و پیشنهادات خبرگان و استفاده از تجربیات دیگر کشورها نسبت به محورهای گزارشگری مالی و اعتماد عمومی بابت سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی توجه بیشتری شود.

۲- به نظر می رسد علاوه بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، لازم است استانداردهای حسابرسی بخش عمومی نیز تدوین و مصوب شود تا موجب بهبود وضعیت نظارت مالی شود. نظارت مالی به موجب ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

۳- در خصوص سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از منظر شفافیت و مسئولیت پاسخگویی و مطابق تجربیات کشورهای دیگر، پیشنهاد می شود قبل از اجرایی شدن استانداردهای مربوطه نسبت به آموزش کافی آن به تمام افراد مرتبط اقدام لازم صورت پذیرد. همچنین ابلاغ آیین نامه ها و راهنمای کاربردی هر کدام از استانداردها در اجرای ماده ۱۲۸ قانون

محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در این بخش می تواند بسیار کمک کند.

اگرچه سطح آگاهی و دانش دست اندرکاران حسابداری بخش عمومی به خصوص ذیحسابان و معاونین ذیحساب و همچنین کارشناسان اداره کل امور اقتصادی و دارایی استانها در کنار کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی روز به روز در حال افزایش است و این موضوعی انکارناپذیر است. اما در استفاده از نتایج این تحقیق باید بروز نبودن دانش بعضی از کارشناسان را نیز مد نظر داشت.

## یادداشت‌ها

1. Cavanagh et al
2. Mukah Samuel Tanjeh
3. Aggarwal and Goodell
4. Monterio and Gomes
5. Kiyoshi Yamamota
6. Todor and Mutiv
7. Hepworth
8. Becker et al
9. Caperchione
10. Biondi & Lapsley
11. Bruns
12. Schumesch
13. Stewart
14. Brandao et al
15. Llie & Miose
16. Mariana & Nicoleta
17. IFAC (International Federation of Accountants)
18. Iyika
19. Wynne
20. Schouten
21. Rohini & Mahadevappa
22. Kiyoshi Yamamota
23. Colin & Clark
24. Chaney et al
25. Rush
26. McPhee
27. Bovens
28. Daniels et al.
29. Mac and Janet
30. Coy et al
31. Mac and Rayan
32. Barton
33. Shaw
34. Cangiano
35. Bnston

## کتابنامه

- اکرمی، سیدرحمت الله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری، مهرداد؛ فضیلت، فرهاد. (۱۳۹۴). بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسئولین دستگاههای اجرایی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۲): ۹-۱۸.
- اکرمی، سیدرحمت الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان ارانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۲): ۹-۱۸.
- الماسی، حسن؛ غلامپور، سیدمهدی. (۱۳۸۸)، نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی، مدیریت کسب و کار، ۱(۲): ۲۵-۴۴.

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲)، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۱): ۹۷-۱۰۳.
- بداعی، حمید؛ رضایی، حمیدرضا؛ قناد، مصطفی (۱۳۹۵). تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش رو (مطالعه موردی: دستگاههای اجرای استان خراسان رضوی)، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴): ۸۱-۹۶.
- حصارزاده، رضا، (۱۳۹۴). آموزش، واکاوی و تبیین فرصت های بهبود استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دولتی) ایران، انتشارات ترمه، تهران.
- طالب نیا، قدرت اله؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰)، بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی، مجله دانش حسابداری، ۲(۵): ۵۱-۷۳.
- فیضی، طاهره؛ زارع، رضا. (۱۳۹۴)، بررسی رابطه میان تمرکز زدایی اداری و حاکمیت عمومی با تأثیر دو متغیر پاسخگویی و اعتماد عمومی (مورد مطالعه: سازمانهای دولتی استان فارس)، مدیریت سازمانهای دولتی، ۳(۳): ۷-۲۶.
- قادری، کاوه (۱۳۹۶). نقش سرمایه اجتماعی در ارتقای مسئولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۲): ۳۱-۴۲.
- کاظمی، محمد و کر باسیزیدی، حسین. (۱۳۹۱)، چالشهای استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (باتأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران، دانش حسابرسی، ۱۲(۴۸): ۲۳-۴۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین؛ جمشیدی کلانتری، فرشاد (۱۳۹۵). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۵): ۶۹-۸۰.
- متانی، مهرداد؛ حسنپور، مهشید، (۱۳۹۳)، بررسی نقش رسانه های جمعی در ارتقای سطح پاسخگویی سازمانهای دولتی، فصلنامه مدیریت، ۱۱(۳۴): ۵۹-۷۲.
- محمدزاده سالطه، حیدر؛ فرجی، حمیده (۱۳۹۵)، بررسی محرک ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۵): ۳۷-۴۸.
- مهر الحسنی، محمد حسین؛ ابوالحلاج، مسعود؛ نکویی مقدم، محمود؛ دهنویه، رضا و امامی، مژگان. (۱۳۹۲)، مرور نظام مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالشها و راهکارها، مدیریت اطلاعات سلامت، ۱۰(۵): ۷۵۰-۷۶۰.
- موسوی شیری، محمود؛ صادقی، محمد حسین و فاتح، حسین. (۱۳۹۳)، بررسی ویژگیهای کیفی گزارشهای مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاههای علوم پزشکی کشور، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۱): ۲۹-۳۸.

هاشم زهی، نوروز؛ جاهبین، زهرا. (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر پاسخگویی عمومی بر اعتماد شهروندان به عملکرد روابط عمومی قوه قضائیه (مطالعه موردی: افراد بالای ۲۰ سال شهر تهران). مطالعات علوم اجتماعی ایران، ۱۰(۲): ۲۴۹-۲۷۸.

## References

- Aggarwal, R. & Goodell, J.W. (2014). "National cultural dimensions in finance and accounting scholarship: An important gap in the literatures?", *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 1, 1-12.
- Akrami, Seyed Rahmatullah; Activist Qayyumi, Ali; Ghadirian Arani, Mohammad Hussein (2017). Transition from Cash Accounting to Commitment in the Public Sector: Required Time Period, *Public Accounting Quarterly*, 3 (2): 9-18. (in Persian)
- Akrami, Seyed Rahmatullah; Khudabakhshi, Hadi; Jabbari, Mehrdad; Fazilat, Farhad. (2015). Investigating the position and supervisory role of the accountant in the financial and accounting system of the country from the perspective of the officials of the executive bodies, *Two Quarterly Journal of Government Accounting*, 1 (2): 9-18.(in Persian)
- Almasi, Hassan; Gholampour, Seyed Mehdi. (2009), The role of accounting rules and regulations and accrual accounting system in improving accountability capacity, *Business Management*, 1 (2): 25-44. (in Persian)
- Babajani, Jafar (2003), A Theoretical Analysis of the Financial Supervision System of the Country from the Perspective of Accountability, *Accounting and Auditing Reviews*, 10 (31): 97-103. (in Persian)
- Babajani, Jafar,(1993). Problems of Accounting for Development Projects, Third National Accounting Seminar, Shahid Beheshti University, November 1993, *Accountant* 101 and 102 March 1993, 92- 115. (in Persian)
- Badaghi, Hamid; Rezaei, Hamidreza; Confectionery, Mustafa (2016). Change of basis in public sector accounting; Problems and Obstacles Ahead (Case Study: Implementing Bodies of Khorasan Razavi Province), *Bi-Quarterly Journal of Government Accounting*, 2 (4): 81-96. (in Persian)
- Barton A. ,(2004). How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business Accounting to the Public Sector of Australia. *Financial Accountability & Management* 20(3): 281-304.
- Benston, Georgey. (1980). The Establishment and Enforcement of Accounting Standard Method , Benefits and Costs, *Accounting and Business Research*, 35 - 42.
- Biondi, L. &Lapsley, I. (2014). "Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem". *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.
- Bovens, M. (2005).Public accountability. In Ferlie, E., Lynne, L. &Pollit, C. (eds.). *The oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford University Press, 182-208.

- Bruns, H. J. (2014). "HR Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7 (1), 1-49.
- Cangiano, M. (1996). "Accountability and transparency in the public sector: The New Zealand experience". International Monetary Fund.
- 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.
- Cavanagh, j., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). "Implementing Accrual Accounting in Public Sector". International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department).
- Challen, D. and Jeffery, C. (2003). Harmonization of government finance statistics and generally accepted accounting principal. *Australian Accounting Review*, 13(2), 48-53.
- Chaney, P.K., Faccio, M., Parsley, D. (2009). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51 (1&2): 58-76
- Faizi, Tahereh; Zare, Reza. (2015), Investigating the Relationship between Administrative Decentralization and Public Governance with the Impact of Two Variables of Accountability and Public Trust (Case Study: Government Organizations of Fars Province), *Management of Government Organizations*, 3 (3): 7-26.(in Persian)
- Ghaderi, Kaveh (2017). The Role of Social Capital in Promoting Accountability of Public Sector Managers, *Bi-Quarterly Journal of Public Accounting*, 3 (2): 31- 42 .(in Persian)
- Hashem Zehi, Nowruz; Jahbin, Zahra (2013), The effect of public accountability on citizens' trust in the public relations performance of the judiciary (Case study: People over 20 years old in Tehran). *Iranian Social Science Studies*, 10 (2): 249-278.(in Persian)
- Hepworth, N. (2003). "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government". *Public Money & Management*, 23(1), 37-44.
- Hesarzadeh, Reza, (2015). Training, analysis and explanation of opportunities to improve the accounting standards of the public (government) sector of Iran, Termeh Publications, Tehran. (in Persian)
- Ijiri, Yuji,(1983). On the accountability-basd Conceptual Frame-Work, *Journal of Accounting and public policy*, 2, 75-81 , 1983 , Elsvier Service Publishing Co, Inc.
- Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
- International Public Sector Accounting Standards Board.(2010). 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York.
- Iyika P.I. (2011), The Adaptability of Accrual Accounting in the Public Sector| <http://www.scribd.com>



- Kazemi, Mohammad Karbasizdi, Hussein. (2012), Challenges of establishing a reporting system based on accrual accounting (with emphasis on accountability) in the public sector of Iran, *Auditing Knowledge*, 12 (48): 23-44 .(in Persian)
- Kiyoshi Yamamoto. (1999). "Accounting System Reform Japanese Local Governments". *Financial accountability and management*, 15(3,5), 291-307.
- Kurdistani, Gholamreza; Parsian, Hossein; Jamshidi Kalantari, Farshad (2015). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector, *Public Accounting Quarterly*, 3 (5): 69-80 .(in Persian)
- Mariana, I. & Nicoleta, E. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
- Matani, Mehrdad; Hassanpour, Mahshid, (2014), The role of mass media in promoting the level of accountability of government organizations, *Management Quarterly*, 11 (34): 59-72 .(in Persian)
- McPhee, I. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and accountability". CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference. Available at: <http://www.anao.gov.au/media/uploads/documents/financial-management-in-the-public-sector2.pdf>
- Mehr Al-Hassani, Mohammad Hussein; Abolhalaj, Massoud; Nekouim Moghadam, Mahmoud; (2013), A systematic review of the implementation of accrual accounting in the public sector and the health system: Challenges and solutions, *Health Information Management*, 10 (5): 750-760 .(in Persian)
- Mohammadzadeh Saletch, Haidar; Faraji, Hamideh (2016), Investigating the Stimuli and Obstacles of Government Accounting Changes in the Public Reporting System of Iran, *Public Accounting Quarterly*, 3 (5): 37-48 .(in Persian)
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (2013). "International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector". *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103-112.
- Mousavi Shiri, Mahmoud; Sadeghi, Mohammad Hussein and Fateh, Hussein. (2014), A Study of the Qualitative Characteristics of Financial Reports Prepared Based on Accrual Accounting vs. Cash Accounting Basis in Iranian Medical Universities, *Bi-Quarterly Journal of Public Accounting*, 1 (1): 2 .(in Persian)
- Qi, Y. & Mensah, Y.M. (1997). "The Influence of National Culture on Government Budgeting Practices: An International Analysis". Available at SSRN 1913421
- Rohini, R. & Mahadevappa, B. (2010). Social Responsibility of Hospitals: An Indian Context". *Social Responsibility Journal*, 6(2), 268-285.
- Schouten, P. (2011). Corporate social responsibility in hospitals focusing on sustainable procurement. The Netherlands, ZonMw, 1-67.

- Schumesch, P. (2013). Towards a new era in government accounting and reporting. Pricewaterhouse Coopers (PwC).
- Shams, Mahnaz. (2014), The importance of timely financial reporting in the public sector, Auditor Bimonthly, (71): 104. (in Persian)
- Shaw, P. R. (1999), *New Trends in Public Management in Health Applications in Developed and Developing Countries*, Washington DC, USA, World Bank Institute.
- Shianokamero, Salvaturotomasi, Daniel (2010), *Public Expenditure Management*, translated by Mohammad Ghasemi and Behzad Lamei, Chapavol, Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (in Persian)
- Stewart, B.D. (2013), "The Role of Information in Public Accountability", issues in Public Sector.
- Talibnia, the power of God; Zarei, Batool. (2011), The effect of environmental factors on the process of public accounting reform in Iran through a contingency model, *Journal of Accounting Knowledge*, 2 (5): 51-73. (in Persian)
- Tiron-Todor, A. & Mutiu, A. (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica* 1990, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=906813>.
- Wynne, A. (2011), — *Accrual Accounting for the Public Sector - in Need of a Re-think*, [http://www.Saige.co.za/index\\_htm\\_files/05%20Wyr](http://www.Saige.co.za/index_htm_files/05%20Wyr) retrieved 26/07/2013