



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۵ / شماره ۱ (پیاپی ۵۷) / بهار ۱۴۰۵  
صفحه ۲۵۳ تا ۲۶۳

## تدوین الگوی پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

حمید مشیری امین

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران  
h.moshiriamin@yahoo.com

سیده عاطفه حسینی

استادیار، گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران (نویسنده مسئول)  
Hosseini\_accounting58@yahoo.com

نیلوفر ایمان خان

استادیار گروه مدیریت بازرگانی، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران  
imankhan@iaufb.ac.ir

محمد محمودی

استادیار، گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران  
mahmoodi\_1978@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۷

### چکیده

هدف اصلی تحقیق حاضر، یافتن الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران است. همچنین این تحقیق، در پی برقراری نگرش روشن تری درباره فرصت‌های پژوهش در حسابداری بخش عمومی، با توجه به وضعیت محیطی حاکم بر ایران است. در این پژوهش، بر اساس روش آرشویی و استفاده از نظرات صاحب نظران این بخش، تحلیل مقاله‌های چاپ شده در حوزه حسابداری بخش عمومی پرداخته شده است. قلمروی مکانی تمامی افراد شاغل در بخش حسابداری دولتی ایران می‌باشد. همچنین در پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد نوع‌شناسی به تحلیل موضوعی مطالعات پرداخته شده است. بر این اساس، موضوعاتی نظیر حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی بیشتر در کانون توجه قرار گرفته‌اند. در نهایت بر اساس مصاحبه با خبرگان سعی شد با شناسایی و استخراج عوامل اثر گذار در الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، گامی در راستای پیاده سازی موفق این استانداردها برداشته شود. الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید از یک رویکرد استقرار مناسب برخوردار باشد که در صورت اجرای مناسب اشاعه فرهنگ پاسخگویی در بخش عمومی، ارتقاء انضباط مالی، احصاء تعهدات دستگاه‌های اجرایی با قابلیت اتکای بالا و قدرت تأمین مالی بیشتر در بخش عمومی را به همراه خواهد داشت.

## ۱- مقدمه

پاسخگویی به ذینفعان امری اجتناب ناپذیر برای سازمان های بخش عمومی در اقتصاد دولتی ایران است. در راستای چنین نیازی، ضرورت تدوین استانداردهای گزارشگری قابل اعتماد که امکان ارزیابی شفاف و پاسخگویی همه جانبه را به همراه ارزیابی منصفانه ای از عملکرد واحدهای بخش عمومی فراهم آورد، جدی است. از همین جهت کشورهای مختلف از دهه های گذشته به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نموده اند تا در نهایت، این تلاش ها در سال ۱۹۸۷ منجر به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی توسط کمیته بخش عمومی که زیرمجموعه ای از آیفک می باشد، شده است. در کشور ایران نیز با توجه به ساختار اقتصاد دولتی آن، تلاش های زیادی از سال ۱۳۸۸ توسط سازمان حسابرسی انجام گرفته است. به طوری که در سال ۱۳۹۴ و به تبعیت از سازمان های بین المللی از جهت امکان مقایسه و پاسخگویی جهانی، مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی توسط سازمان حسابرسی پذیرفته و به سازمان های ذی ربط ابلاغ شده است. هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران براساس مفاهیم نظری ارائه شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی "حاکمیت مطلق برجهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است" اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است." گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس جمهور و دولت کمک می کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت رسانی به گونه ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. برخی صاحب نظران نظیر گودارد (۲۰۱۰) بیان می کنند در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته، باید به حسابداری بخش عمومی توجه بیشتری شود.

در زمینه حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی و نیمه تعهدی و همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تا کنون تحقیقاتی در ایران انجام شده است لیکن در هیچکدام از

آن ها مدلی جهت پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران ارائه نشده است. در نتیجه علی رغم الزام اجرایی شدن استانداردهای مزبور از سال ۱۳۹۴ هنوز بخش عمده ای از آن اجرایی نشده است لذا در این پژوهش سعی شده است به ارائه مدلی جهت پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران اقدام شود.

## بیان مسأله

هدف اصلی حسابداری بخش دولتی نگهداری و مدیریت بودجه دولتی و میرا بودن از مسئولیت پذیری (جوابگو نبودن) است. حسابداری دولتی واکنش عقلانی به عنوان تکنیک کنترل پایا برای چنین اهدافی در نظر گرفته شده است. تاکید بر حسابداری تعهدی برای ارزیابی عملکرد مالی فعالیت های دولت به دلیل اعتبار بیشتر آن در مقایسه با حسابداری نقدیاست (Kalsom, Y. Nurli Abu Bakar - Rozainun Salleh - ۲۰۱۴).

چارچوب نظری حسابداری می تواند بر مبنای تصمیمگیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوبهای نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیمگیری، اهداف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیمهای اقتصادی است. اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوبتر است و اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابداری یا پاسخگو و پاسخ خواه یا صاحبان حقا است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. براساس این ارتباط، پاسخ خواه حق دارد بداند، همان طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. اغلب چارچوبهای نظری حسابداری بر مبنای تصمیمگیری، یک سویه و به سوی استفاده کنندگان تدوین یافته است، در حالی که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دو طرفه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می کند. ایجیری در مقاله خود عنوان می کند که واقعیت حسابداری نگهداری دفاتر برای استفاده شخصی نمی باشد، زیرا در این حالت نیازی به تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن احساس نمی گردد. حسابداری در حقیقت نگهداری دفاتر برای دیگران است، البته این بدان معنی نیست که دفاتری که برای دیگران نگاهداری می شود مورد استفاده شخص یا سازمان قرار نمی گیرد (یوجی ایجیری، ۱۹۸۲).

در حسابداری تعهدی به عنوان پیشنیازی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد ذکر این نکته لازم است که داشتن منبع اطلاعاتی دقیق و کامل از کلیه هزینه ها و منابع، لازم

امتناع و همچنان از استانداردهای ملی خود استفاده می کنند در این زمینه، دلایل مختلفی از سوی پژوهشگران در راستای نپذیرفتن استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شده است که بیشتر دلایل ارائه شده بر شباهت استانداردهای تدوین شده بخش عمومی با استانداردهای بخش بازرگانی تمرکز دارد. پژوهشگران به این نکته اذعان دارند که هر چند استفاده از استانداردهای مشترک بخش عمومی و بازرگانی به استفاده کنندگان برای فهم صورت های مالی بخش عمومی یاری می رساند، ولی باید توجه داشت که بخش عمومی نیز دارای ویژگی هایی است که در تهیه صورت های مالی بخش عمومی باید مورد توجه قرار گیرد (رافیک باغومیان و سجاد نقدی ۱۳۹۴). در سه دهه گذشته تحولات عمده مدیریت عمومی و به ویژه استقرار حسابداری تعهدی، مشخصه بخش عمومی بسیاری از کشورها بوده است. نظام مالی بخش عمومی ایران نیز در فرآیند اجرایی شدن این تحولات قرار دارد (اسماعیلی کیا و غریبه ۱۳۹۹).

در ایران نیز همسو با سایر کشورها اقدامات اولیه برای اجرای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی صورت گرفته و با تصویب قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، عملاً عملیات پیاده سازی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی کلید خورده است و با تلاش معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور و همکاری سایر نهادهای نظارتی ذی ربط، دستورالعمل نظام حسابداری تعهدی تهیه، تصویب و از سال ۱۳۹۴ قابل اجرا می باشد. از آنجا که طراحی و اجرای هر گونه پروژه های با مشکلات و موانع مختلفی روبه رو می شود و روند اجرایی آن را مختل می کند می توان با روش های سیستماتیک ارزیابی و پایش، میزان موفقیت اجرای طرح مذکور را سنجیده و راهکارهایی در خصوص حل مشکلات ارائه نمود. از این رو محققین بر آن شدند که با استفاده از مدل زنجیره ای پایش و ارزیابی، مراحل عملیاتی اجرای نظام حسابداری تعهدی را مورد سنجش قرار داده و میزان موفقیت نظام مذکور را در هر یک از مراحل مشخص نماید. (جباری و امیدی فر، ۱۳۹۵).

### اهمیت و ضرورت تحقیق

به نظر می رسد که سیستم فعلی حسابداری در بخش عمومی، نگرانی های پاسخگویی سنتی را برطرف می سازد، اما برای اهداف برنامه ریزیو تصمیم گیری های مدیریت کافی نیستند و زمینه لازم برای پاسخگویی مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه متبوعشان را فراهم نمی کنند. همچنین کنترل اثربخش برنامه های دولت و ارزیابی آن ناممکن است. در واقع اطلاعات

و ضروری است که با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی میسر خواهد شد. نتایج نشان داد که حسابداری تعهدی بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر میگذارد. همچنین، بررسی ها نشان داد که حسابداری تعهدی بر همه ابعاد بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می گذارد. به این ترتیب، که حسابداری تعهدی بر برنامه ریزی، تحلیل هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخگوییو نظام انگیزشی تأثیر مثبت و معناداری می گذارد. (ملکیو همکاران، ۱۳۹۳). برقراری حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب کاراتر از حسابداری نقدی می باشد. برقراری حسابداری تعهدی کامل و بودجه بندی عملیاتی می تواند نقش بسزایی در ارتقای عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی که نهایتاً منجر به افزایش کمیت و نیز بهبود کیفیت از طریق ارائه گزارش های مالی دقیق و صحیح به مدیران جهت تصمیم گیری بهینه گردد (گرد، ۱۳۹۰).

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی دستخوش تحولات مختلفی شده است؛ تحولاتی که اثرات مهمی بر پیشرفت حسابداری و نظام گزارشگری بخش عمومی داشته است. این پیشرفت ها، چالش هایی نیز به همراه داشته است. برخی از چالش های حرفه حسابداری در ارتباط با پذیرش استاندارد های بین المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است (رستمی و کردستانی ۱۳۹۹). از آنجا که چارچوب نظری گزارشگری مالی نقش اساسی در تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی و در نهایت طراحی و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی ایفا می کند، ضرورت تدوین آن ها برای این قبیل نهادها به امری اجتناب ناپذیر تبدیل شده است (جعفر باباجانی ۱۳۹۳).

در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده در حسابداری بخش عمومی، جایگاه ویژه ای را به خود اختصاص داده است. به همین جهت تغییرات فزایندهای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی به وجود آمد و نهادهای تدوینکننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته به وجود آمدند.

در چند سال اخیر و به خصوص در کشورهای آسیایی از جمله سنگاپور، ویتنام، امارات متحده عربی، سریلانکا و چین، پذیرش این استانداردها آغاز و حتی به مرحله پیاده سازی در نظام گزارشگری بخش عمومی رسیده است. با وجود این، برخی از کشورهای توسعه یافته از جمله ایالات متحده و بریتانیا، از پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی

محیط های نهادی خود پاسخ داده و در واکنش به تغییرات در انتظارات و قواعد رسمی، ساختارها و رفتارهایی را اتخاذ می نماید که بیشترین ارزش اجتماعی را داشته باشد. بر اساس این تئوری، پذیرش حسابداری تعهدی را می توان به عنوان فرآیند مطابقت با تمایلات و خواسته های ذینفعان و محیط بیرونی قلمداد نمود؛ بنابراین اگر حسابداری تعهدی را بتوان به عنوان نمادی از مسئولیت پذیری دانست، می توان گفت که سازمانها این رویکرد را مورد پذیرش قرار خواهند داد. تودور و موتیو (۲۰۰۵)، در تحقیق خود نشان دادند که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و روش های 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.

طالب نیو همکاران (۱۴۰۰)، در تحقیقی با عنوان "بررسی وضعیت پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران" بیان کرده اند، پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران به آسانی میسر نیست. چرا که نهادهای متولی پیاده سازی، دارای شرایط و بستریهای یکسان نبوده و توانمندی ها و نقاط ضعف متفاوتی دارند. طبق بررسی های به عمل آمده در این پژوهش، پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی که عمدتاً مبتنی بر تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی می باشد، با چالش های جدی و موانعی همراه است که در راستای حل این چالش ها پیشنهادات زیر مطرح می گردد: ۱- توجه به حق تقدم قوانین مالیاتی و حقوقی نسبت به استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هماهنگ سازی قوانین و استانداردها، توسط مراجع تدوین کننده استانداردها جهت سازگاری این دو، می تواند زمینه ای بزرگ جهت استقرار و پیاده سازی استانداردها به صورت بهینه ایجاد نماید. ۲- زمینه های آموزش سراسری، تربیت حسابداران و حسابرسان مجرب در زمینه حسابداری بخش عمومی، متخصصان و صاحب نظران فنی در این زمینه می تواند جایگاه و مشکلات پیاده سازی حسابداری بخش عمومی را به طور قابل توجهی کاهش دهد. ۳- تدوین نرم افزار های مناسب حسابداری بخش عمومی جهت نهاد های دولتی با کاربری های متفاوت انتفاعی و غیرانتفاعی و آموزش مناسب جهت استفاده از نرم افزار ها ۴- لزوم بازنگری سرفصل های آموزشی دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی، جهت توجه بیشتر به حسابداری بخش عمومی و با ایجاد گرایش مجزا در این رشته به منظور آموزش افراد حرفه ای جهت ورود به بازار کار و عمل. ( پنجمین کنفرانس علمی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران، سال ۱۴۰۰

دریافتی از سیستم فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی توان آن را برای دستیابی به اهداف تجزیه و تحلیل کرد (گرد و همکاران، ۱۳۹۰). در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد؛ نخست، نگرش سنتی بر مبنای حسابداری نقدی دیگری نگرش نوین بر مبنای حسابداری تعهدی. بنابراین امروزه توصیه می شود که بخش عمومی، مجموعه ای از صورت های مالی مورد استفاده در بخش خصوصی را بر اساس مبنای تعهدی تهیه کنند (جامعیو همکاران، ۱۳۹۴). به دلیل اینکه حسابداری نقدی دارای معایبی نظیر عدم ارزیابی عملکرد مدیریت سازمانها، عدم انطباق با استانداردهای حسابداری، عدم وجود بودجه بندی جامع مبتنی بر فعالیت ها، عدم امکان انعکاس واقعی، وضعیت مالی و نتایج عملکرد، ناتوانی در پاسخ به نیاز اطلاعاتی مربوط به دارایی ها، بدهی ها و پرداخت های معوق و نادیده گرفتن سایر منابع می باشد (کردستانی، ۱۳۹۵). ضروری است که نسبت به پیاده سازی استانداردهای حسابداری اقدام نمود. در نتیجه این تحقیق می خواهد به این سؤال پاسخ دهد که چه مدلی می توان برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران ارائه کرد؟

### پیشینه تجربی پژوهش

ساموئل (۲۰۱۶)، نشان داد که در کشور کامرون، عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل دانش و آگاهی، سازمان های نهادی، آموزش کارکنان و استخدام سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا، حمایت سیاسی و عمر واحد تجاری می باشد. اولسانو همکاران (۲۰۰۷) استدلال می کنند با توجه به اینکه حسابداری تعهدی موجب جلب توجه بیشتر از حد به ابعاد مالی در گزارشهای مالی دوره های میگرد و عمدتاً برای اطلاع رسانی به تأمین کنندگان منابع مالی دارای اهمیت است در جهت علایق سرمایه گذاران می باشد اما در بخش عمومی هیچ سرمایه گذاری وجود ندارد که از آن بهره برد. چان (۲۰۰۶)، چالش های عمومی را در خصوص پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی بررسی کرده است که عبارتند از: نقشه راه غیرشفاف برای مهندسی معکوس صورت های مالی سیستم های حسابداری، ظرفیت تصمیم گیری برای آینده (بودجه بندی)، ظرفیت مدیریت بخش های دولتی در طول سال نسبت به نظارت بر کل دولت در پایان سال. چالش های خاص که مختص کشور نیجریه به عنوان یک واحد سیاسی محدود حکومتی مشخص است عبارتند از: بنیادی، سازمانی، سیاسی، اصولی، حرفه ای و مفهومی. دیگران (۲۰۰۶) در تحقیق خود با عنوان "تئوری حسابداری مالی" بیان می کند که مطابق با تئوری نهادی سازمان ها به فشارهای ایجاد شده از جانب

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. آن ها 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.

### روش شناسی پژوهش

همان گونه که قبلاً بیان شد، تحلیل و تجزیه داده ها استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می گیرد و در ادامه هر یک از این روش های کدگذاری و نحوه استفاده از آن ها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله ها بر اساس هر یک از مصاحبه ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی گنجد و صرفاً مهمترین تحلیل ها در این خصوص ارائه می گردد.

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده می گردد. نظریه پردازی زمینه بنیان را می توان به عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن براساس داده های واقعی از طریق روشی علمی نظریه های جدید تدوین می شود. در دهه ۱۹۶۰ بارنی گلیزر و آنسلم استراوس کتابی تحت عنوان «کشف نظریه پردازی زمینه بنیان» منتشر نمودند و به این ترتیب رویکرد تازه ای در روش های پژوهش ارائه کردند (گلیزر و استراوس، ۱۹۶۷). هدف آنان ارائه راهکاری برای کاهش سیطره کمی گرایی معمول آن زمان در حوزه مطالعات علوم اجتماعی بود و به این ترتیب رویکرد تازه ای در روش های پژوهش ارائه کردند. استقرار محور اصلی در نظریه پردازی زمینه بنیان است. در یک توصیف ساده می توان گفت که گلیزرو استراوس به رویکرد اثبات گرایی و قیاسی رایج زمان خود به شکلی وارونه نگریستند. به بیان دیگر، آنان تحلیل کیفی را مقدم بر تحلیل کمیو تولید نظریه را مقدم بر آزمون آن دانستند. رویکرد کیفی این دو پژوهشگر فرصتی برای آنان فراهم آورد که به مطالعه پدیده های پیچیده ای که با روش های کمی قابل بررسی نبودند، بپردازند (سلدن، ۲۰۰۴). امروزه سه رهیافت مسلط در نظریه پردازی زمینه بنیان قابل تفکیک است: رهیافت نظام مند که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته می شود؛ رهیافت ظاهر شونده که مربوط به اثر گلیزر است؛ و رهیافت ساخت گرایانه که توسط چارمز حمایت می شود (چارمز، ۱۹۹۰؛ ۲۰۰۰). در این پژوهش

محمدیو خدارحمی (۱۴۰۰)، در تحقیق خود با عنوان " بررسی الزامات بکارگیری و پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت های پیش رو" بیان کرده اند؛ یافته های پژوهش حاکی از آن است که موانع و محدودیت های استقرار نظام حسابداری تعهدی شامل محدودیت های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش های بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات،

موجودی کالا، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، نبود نیروی متخصص و با تجربه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی بخش عمومی هستند. (نشریه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، سال دوم شماره ۱ پیاپی ۳، بهار ۱۴۰۰). غلامی (۱۳۹۸)، با لازم الاجرا شدن به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ این سؤال مبنی بر اینکه چه عواملی میتواند بر میزان به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی مؤثر باشند موضوع مهم و قابل بحثی است. بر همین اساس، پژوهش حاضر درصدد برآمده است تا عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی که شامل ویژگی های سازمانی و مدیریتی است، را بررسی نماید. نتایج پژوهش نشان می دهد که از بین ویژگی های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارند و سایر متغیرها اثر معنی داری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند. محمدی و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیقی بیان می نمایند: کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارتند از ساختار بودجه بندی بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخگویی حاکم بر جامعه به عنوان عوامل زمینه ای شناخته شده اند. کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه ای، پایین بودن سطح تفکر سیستمی - تحلیلی، تغییر رفتار سیاست مداران و مقاومت نیروی انسانی در برابر نوآوری به عنوان ورودی ها معرفی شدند. ضعف در پیاده سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم گیری، عدم دسترسی به صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه و عدم شناسایی برخی از اقلام صورت های مالی به عنوان فرآیندها شناسایی شدند. اگر می و همکاران (۱۳۹۶)، در خصوص گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش

نظریه پردازی زمینه بنیان است و لذا با توجه به هدف تحقیق، جمع آوری داده ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است. نظریه پردازی زمینه بنیان نیازمند سوال‌هایی است که انعطاف پذیر و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). بنابراین در این پژوهش، مصاحبه‌ها ساختار نیافته بوده و با رویکردی اکتشافی هدایت شده اند.

### روش نمونه گیری

با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه گیری گلوله برفی یا زنجیره ای برای انجام مصاحبه استفاده شده است. نمونه گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی میکنند (حریری، ۱۳۸۵). به بیان دیگر در مصاحبه ابتداتعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب خواهد شد و سپس در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست خواهد شد برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بوده، تا افراد صاحب نظر با تجارب مناسب را معرفی نمایند. شکل زیر خلاصه ای از فرایند طراحی مدل را نشان می‌دهد.



بالاتری از انتزاع است و به عبارت دیگر در کل سه نوع کد وجود دارد:  
۱) کدهای اساسی: که از طریق کدگذاری باز ایجاد میشوند و مقولات مفهومی اولیه موجود در داده هاستند.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده ها در نظریه زمینه‌ای طی مرحله کدگذاری انجام میشود. اولین گام یافتن مقولات مفهومی در داده ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح

۲) کدگذاری نظری: که از طریق کدگذاری محوری ایجاد میشود و مقولات مفهومی اولیه را به هم مربوط می کند.

۳) کد گذاری هسته‌ای: که از طریق کدگذاری انتخابی ایجاد میشود. کد گذاری هسته‌ای مفهوم سازی بالاتری از کدگذاری نظری هستند و نظریه زمینه‌ای در اطراف آن ها ساخته میشود. کد گذاری سه گانه یعنی کد گذاری باز، کد گذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در قلب تحلیل نظریه زمینه‌ای قرار گرفته است، که اینها ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی گیرند و به احتمال زیاد با هم هم پوشانی دارند و به طور همزمان انجام می گیرند، اما به لحاظ مفهومی، عملیات مجزایی دارند. بنابر این اولین هدف یافتن کدهای اساسی در داده ها است. اینها مقولاتی هستند از داده ها، اما در یک سطح انتزاعی از خود داده ها که ساخته میشوند. در این سطح از تحلیل، بعضی از کدهای اساسی ظاهر میشوند که در درون داده ها مرکزی تراز بقیه هستند. هدف دوم در کنار هم قرار دادن کدهای اساسی برای مرتبط کردن آن ها با استفاده از کدهای نظری است. این ارتباطات درونی به شکل گزاره ها و فرضیه هایی درباره داده ها بیان می شوند تا داده ها را در درون نظریه زمینه‌ای یکپارچه کنند. هدف سوم این است که یک نظم ساختاری بالاتر که از سطح انتزاع بالاتری برخوردار است را در داده ها پیدا کنیم (مقوله هسته‌ای) که این فرضیه ها را در درون یک نظریه منسجم یکپارچه کرد و آنها را توصیف و تشریح کند (ابوالعالی، ۱۳۹۱). به دلیل این که پژوهشگر در فرآیند تحلیل یافته ها نمیتواند تمامی مباحث، نظرات، بینش ها و گفته ها را بیاورد استفاده از یاد نوشته ها و استناد به آن ها در فرایند روایت پدیده مورد مطالعه ضرورت می یابد. در این زمینه پژوهشگر تلاش خواهد کرد تا در فرایند روایت گری و تشریح الگوی پیاده سازی استاندارد های حسابداری بخش عمومی و قسمت های مختلف به یاد نوشت های مستخرج از داده ها استناد کند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸).

### کد گذاری باز

در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده های پژوهش (متن مصاحبه ها یا داده های حاصل از میزگردهای چاپ شده ) یک برچسب مفهومی در پایین ترین سطح، چسبانده می شود. به

عنوان مثال ، داده های حاصل از مصاحبه (شماره ۴) یکی از مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

«... یک موضوع این است که بدنه مالی کشور که در بخش

عمومی است ذیحسابی ها هستند که خیلی از بدنه ذیحسابی ها آشنایی کامل با استانداردهای بخش عمومی ندارد. یعنی حتی تا قبل از این که ورود به این استانداردهای حسابداری بکنیم در خصوص حسابداری تعهدی که در بخش عمومی است و از سال ۹۴ دارد اجرایی می شود در این حوزه هم ما مشکل داریم.»

برچسب مفهومی «آگاهی و شناخت کارکنان با استانداردهای حسابداری بخش عمومی کارکنان» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. بدین ترتیب مفاهیم (خرد مقوله ها) از داده های پژوهش استخراج گردیدند. بعد از آگاهی و شناخت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در زیر مقوله ویژگی های فردی مدیران دستگاه های اجرایی، ذیحسابان و کارکنان مالی بخش عمومی در زیر مقوله مناسب بودن و قابل اجرا بودن استانداردهای حسابداری تدوین شده بخش عمومی بررسی شده است.

در مصاحبه (شماره ۱۸) یکی از مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است: «...یک بحث دیگر برمی گردد به سیستم گزارش دهی، در حقیقت سیستم تفریغ بودجه و به طور کلی گزارش دهی، در کشور ما تنها جایی که یک گزارش رسمی تهیه می شود برای گزارش عملکرد مالی همین گزارش تفریغ بودجه است که این هم برحسب یک الزام قانونی است در این گزارش تفریغ بودجه خیلی آرام و ساده عملکرد دستگاه ها و کلان دولت و بودجه می آید و می گوید این مقدار بودجه، این مقدار اعتبار و این مقدار عملکرد بوده است ولی باید بدانیم که گزارشات اثربخش، گزارشات مالی به تنهایی نیست. گزارشات ترکیبی مالی و عملیاتی است که می تواند اثربخش باشد.» برچسب مفهومی شامل: نیاز به بودجه ریزی عملیاتی، استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. (خرد مقوله ها) از داده های پژوهش استخراج گردیدند. ابعاد تمایل به استفاده از بودجه عملیاتی توسط مدیران دستگاه های اجرایی و ذیحسابان بررسی گردید. برای تحلیل داده ها، ابتدا متن مصاحبه ها و گفتگوهای چاپ شده در نرم افزار ورد پیاده سازی گردیده اند. در گام دوم جملات یا پاراگراف های آنان در نرم افزار اکسل و هر کدام در یک رکود (ردیف) پیاده سازی گردید. بطوری که تعداد رکوردها به حدود ۱۶۰۰ ردیف بالغ گردید. جملات یا پاراگراف هایی که در برگزیده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده اند به تعداد آن ها، در ردیف های جدیدی، اضافه شدند. به منظور جلوگیری از تکرار کدها، هر برچسب مفهومی به صورت یونیک (منحصربه فرد) در نرم افزار تعریف گردید. پس از تحلیل و کدگذاری داده های

پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله های دیگر، مقوله های فرعی و توصیف گر مقوله محوری می شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه زمینه ای تدوین می شود (نوری و مهر محمدی، ۱۳۹۰). در این پژوهش، مقوله «الگوی پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی» که تمام مقوله ها در رابطه با آن شکل گرفته اند و قادر به توضیح آن هستند، مقوله محوری است.

### نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل‌الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

بدون وجود دقت علمی، پژوهش (کمی با کیفی) بی ارزش بوده و مطلوبیت خود را از دست می‌دهد. در بیست سال گذشته، در تحقیقات مختلف معیارهای متفاوتی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله تحقیقات مبتنی بر روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان ارائه شده است. همان گونه که سیل یادآور می‌شود، تلاش برای ایجاد معیارهایی جهت قضاوت درباره کیفیت مطالعات، کنترل نشدن به نظر می‌رسد و البته توافق‌ها و همپوشانی‌های زیادی بین این معیارها دیده می‌شود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه گانه، باتوجه به رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان، به منظور اعتبار بخشی به مدل و نتایج تحقیق از «زاویه بندی (اجماع/ مثلث سازی) داده ها» و «کنترل اعضا» (کرسول، ۲۰۰۷؛ هومن، ۱۳۹۰؛ حریری، ۱۳۸۵) و ارزیابی براساس معیار مقبولیت (کوربی و استراس، ۲۰۰۸) استفاده شده است که شرح مختصری از آن در ادامه می‌شود.

همواره دو معیار اصلی روایی و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌هایی کمی و کیفی مطرح گردیده است. باوجود این، کوربی و استراوس (۲۰۰۸) با بکارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده اند. مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیان (و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی)، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده اند که بر مبنای آن پژوهش حاضر ارزیابی شد.

اجماع داده ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده ها، از گروه های مختلف، محیط‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف. به طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود تصویر کاملتری به دست

پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی حدود ۶۰۰ مفهوم، تعداد مقوله های اصلی حدود ۷۵ و تعداد مقوله کلان به حدود ۳۰ مورد استخراج گردید. مقوله های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه های ورودی ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه ای (عوامل مداخله گر و بستر) قرار گرفتند.

### کدگذاری محوری

همان گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) بیان می کنند، پژوهشگران باید مقوله های شناسایی شده را در دسته های پنج گانه ی زیر طبقه بندی کنند. به این مرحله کدگذاری محوری می گویند.

الف) شرایط علی یا سبب ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه پدیده را هدایت می کنند.  
ب) راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی، با وجود شرایط مداخله گر، انجام شود  
ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه بندی در مورد مقوله های شناسایی شده صورت گرفته است.

### کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله ها بر محور آن است، به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله ها تابع آن قرار می گیرد (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله ها به شکل نظام مندی مرتبط می کند، روابط را اعتبار می بخشد و مقوله های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

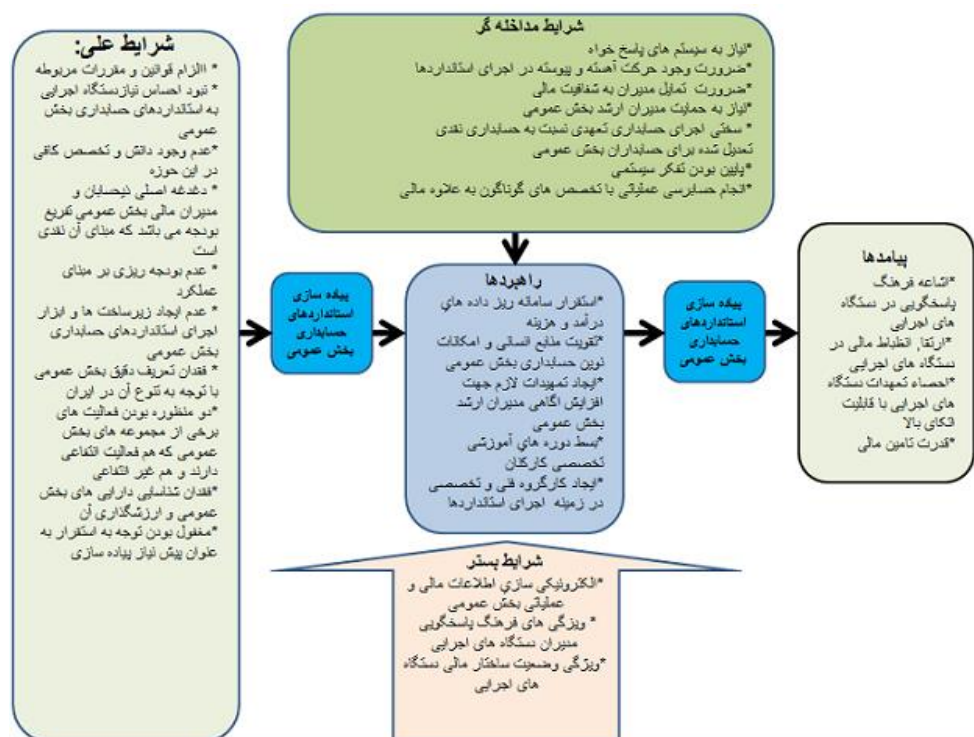
استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می دانند:

- ◀ این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله ها به آن مرتبط شوند (قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله ها را داشته باشند).
- ◀ با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود.
- ◀ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله ها ارائه دهد.
- ◀ با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می شود. ممکن است این مقوله ها در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

و تفاسیر استفاده می‌کند (الی و دیگران، ۱۹۹۱؛ ارلندسون و دیگران، ۱۹۹۳؛ گلنز و پشکین، ۱۹۹۲؛ لینکن و گوبا، ۱۹۸۵؛ مایلز و هابرم، ۱۹۹۴). لینکنو گوبا (۱۹۸۵)، این فن را مهمترین فن برای ایجاد اطمینان پذیری می‌دانند (کرسول، ۲۰۰۷). در این راستا، در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه به روش کد گذاری سه گانه، به منظور اعتبار بخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۵ نفر از صاحبان نظران حرفه ارایه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

**نتایج داده ها: ارائه مدل الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران**  
با توجه به نتایج مصاحبه‌ها و تحلیل های ارائه شده الگوی مفهومی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران به شرح زیر ارائه می‌شود:



متفاوتی از جمله نقص در استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ساختار درآمد دولت، کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، نبود ضمانت اجرای موثر، نبود یا کمبود ساختار نیروی انسانی ماهر مالی لازم در دستگاه های بخش عمومی برای پیاده سازی ناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی می- باشند. بنابراین، این کاستی‌ها موجب شده است سطح پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با چالش‌هایی رو

خواهد آمد. در این پژوهش به منظور تدوین مدلی جامع برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی تلاش شد تا دیدگاه ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در سازمان حسابداری، موسسه حسابداری مفید راهبر، سایر موسسات حسابداری بزرگ، موسسات حسابداری کوچک و متوسط، کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، کمیته فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی، کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابداری معتمد سازمان بورس، تیم کنترل کیفیت موسسات حسابداری، و همچنین مدیرعامل و مدیر مالی شرکت دریافت شده، و بررسی و تحلیل گردد.

کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یکیا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این روش پژوهشگر از دیدگاه مشارکت کنندگان و افراد مطلع، برای برقرار ساختن اطمینان پذیر یافته‌ها

در دهه‌های اخیر کشورهای بسیاری برای پیاده سازی الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی گام برداشته و توانسته اند نظام حسابداری بخش عمومی را با رویکرد تعهدی اجرا کنند؛ لیکن پیاده سازی الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران آسان نیست و از عوامل متعدد تأثیر می‌پذیرد. شواهد و یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد نهادهای متولی هر کدام دارای کاستی‌های

- Ron Baker & Morina D Rennie, The creation and acceptance of public sector accounting standards in Canada, *Accounting History*, 2018.
- Josette Caruana, Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist, *Accounting Forum*, 2016.
- Kalsom Salleh – Rozainun AbAziz – Y. Nurli Abu Bakar, Accrual accounting in government: Is fund accounting still relevant?, *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2014.
- Alesani, D., Jensen, G., & Steccolini, I., (۲۰۱۲), “IPSAS Adoption by the World Food Programme: an Application of the Contingency Model to Intergovernmental Organisations”, *International Journal of Public Sector Performance Management*, ۲(۱), PP. ۶۱-۸۰
- Ki yoshi Yamamoto o. (۱۹۹۹). “Accounting System Reform Japanese Local Governments”. *Financial accountability and management*, ۱۵(۳۵), ۲۹۱-۳۰۷.
- Christensen and Romel, Accrual Accounting Reforms: Only for Business Like (Part of) Governments, *Financial Accountability and Management*, ۲۴, Feb. ۲۰۰۸.
- Olson O., J. Guthrie, and C. Humphery (۱۹۹۸), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo : Cappelen Akademisk Forlag.
- Chan, J. L. (۲۰۰۶). *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.۳۱-۴۱): Comparative International Government Accounting Research. <http://jameslchan.com>.
- Tiron-Todor, A., & Mutiu, A., (۲۰۰۵), “Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector”, Online Working Paper, Available at <http://ssrn.com>.
- Hepworth, N., (۲۰۰۳), “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, *Public Money & Management*, ۲۳ (۱), PP. ۳۷-۴۴
- edge, M. L., S. Y. Kwon, D. B. Smith, and P. A. Zarowin. (۲۰۰۵). "The impact of SFAS No. ۱۳۱ business segment data on the markets ability to anticipate future earnings". *The Accounting Review* ۸۰(۳): ۷۷۳-۸۰۴
- EttrGodfrey, A. D., Devlin, P. J., Merrouche, M. C. (۲۰۰۱), "A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations", *International Comparative Issues in Government Accounting*, Aad Bac (Ed.), Kluwer Academic Publishers, ۲۷۹-۲۹۶

به رو شود. در این پژوهش سعی شد با شناسایی و استخراج عوامل اثر گذار در الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، گامی در راستای پیاده سازی موفق این استانداردها برداشته شود. الگوی مناسب پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید از یک رویکرد استقرار مناسب برخوردار باشد که در صورت اجرای مناسب اشاعه فرهنگ پاسخگویی در بخش عمومی، ارتقاء انضباط مالی، احصاء تعهدات دستگاههای اجرایی با قابلیت اتکای بالا و قدرت تأمین مالی بیشتر در بخش عمومی را به همراه خواهد داشت.

### فهرست منابع

- باباجانی جعفر، مدلی برای استقرارنظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳۹۳، شماره ۴۱
- باغومیان، رافیک، نقدی، سجاد، استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی : چالشهای پیش روی کشورهای در حال توسعه، دو ماه نامه حسابرس، ۱۳۹۴، شماره ۷۷
- جباری، مهرداد، امیدفرد، غلامرضا. بررسی موانع اجرای استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی در دستگاههای اجرایی با رویکرد فرآیندی. روزنامه مناقصه مزایده ۱۳۹۵. شماره ۲۹۱۴.
- رستمی، شعیب، کردستانی، غلامرضا. نقش حرفه حسابداری در حل چالش های سازمان های بخش عمومی. مجله حسابدار. ۱۳۹۹. شماره ۳۳۳. صفحه ۱.
- اسماعیلی کیا، غریبه. بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی: شناسایی چالش های موجود و عوامل پیش نیاز تحول از دیدگاه خبرگان. پایگاه مجلات تخصصی نور. ۱۳۹۹. شماره ۳۹. صفحه ۱۴۱.
- سخنرانی معروف پروفیسور یوجی ایجیری (Yuji Ijiri) در دانشگاه هاروارد، ۱۹۸۲
- تبیین عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، دو فصل نامه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره ۵، شماره ۲، شهریور ۱۳۹۸، صفحه ۶۹-۸۴.
- دو فصل نامه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره ۶، شماره ۲ - شماره پیاپی ۱۲ شهریور ۱۳۹۹ صفحه ۱۶۵-۱۷۴.
- نشریه: حسابداری دولتی سال ۱۳۹۶ دوره ۳ شماره ۲ (پیاپی ۶) صفحه ۹ الی ۱۸.
- دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال سوم شماره ۱ (پیاپی ۵) پاییز و زمستان ۱۳۹۵ صفحه ۳۷ الی ۴۸.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **the model of implementation of public sector accounting standards in Iran**

### **Hamid Moshiri Amin**

Ph.D student, Department of Accounting, Firoozkooch Branch, Islamic Azad University, Firoozkooch, Iran  
h.moshiriamin@yahoo.com

### **Seyedeh Atefeh Hosseini**

Assistant professor, Department of Accounting, Firoozkooch Branch, Islamic Azad University, Firoozkooch, Iran  
(Corresponding Author)  
Hosseini\_accounting58@yahoo.com

### **Niloofar Imankhan**

Assistant professor, Department of Management, Islamic Azad University, Firoozkooch Branch, Firoozkooch, Iran  
imankhan@iaufb.ac.ir

### **Mohammad Mahmoodi**

Assistant professor, Department of Accounting, Firoozkooch Branch, Islamic Azad University, Firoozkooch, Iran  
mahmoodi\_1978@yahoo.com

### **Abstract**

The main goal of this research is to find a suitable model for the implementation of public sector accounting standards in Iran. Also, this research seeks to establish a clearer attitude about research opportunities in public sector accounting, considering the environmental situation prevailing in Iran. In this research, based on the archival method and using the opinions of experts in this department, the analysis of published articles in the field of public sector accounting has been done. Also, in the current research, the thematic analysis of the studies has been done using the type approach. Based on this, issues such as accrual accounting and budgeting have been more focused. Finally, based on the interview with the experts, it was tried to identify and extract the effective factors in the appropriate model for the implementation of public sector accounting standards, and take a step towards the successful implementation of these standards. It should have, if it is properly implemented, the culture of accountability in the public sector will be promoted, financial discipline will be promoted, the commitments of executive bodies with high reliability and the power of financing will be more in the public sector.

**Keywords:** implementation pattern, accounting standards, public section

