

Explaining the pattern of financial reporting challenges of the country's public sector

Reza Sotudeh¹, Aref Khoshroo Moini²

Received: May 29, 2024

Accepted: July 24, 2024

Abstract

Purpose: Purpose: In the last three decades, major changes in public management and especially the establishment of accrual accounting have been characteristic of the public sector of many countries. The financial system of the public sector of Iran is also in the process of implementation of these developments, according to the available evidence, that the accounting standards of the public sector are not fully and properly applied, the purpose of this study is to examine the challenges of public sector financial reporting in the country.

Methodology: The current research is conducted qualitatively. The statistical population of this research includes university accounting professors and executive managers of government organizations and auditors of government organizations.

Findings: By using library studies as well as semi-structured interviews and receiving experts' opinions, concepts related to the challenges of financial reporting in the country's public sector were extracted. Based on the results, 12 main challenges affecting public sector financial reporting were identified. The experts confirmed the extracted components based on Delphi-fuzzy logistic type 3 approaches with Shaffer input function 4. The input function based on hybrid sine and cosine works more efficiently to cover uncertainty in expert responses. By using the principal component analysis approach, it was concluded that the challenges of the accounting system, economic factors and human resources are respectively the most important challenges affecting the quality of reporting in the country's public sector.

Originality: The lack of modern, integrated and compatible accounting systems with the executive process of government activities is the most important factor affecting the quality of financial reporting in the public sector of the country.

Keywords: Challenge of reporting, public section, reporting quality

JEL Classification: G18, G38, H69

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Nikshahr Branch, Islamic Azad university, Nikshahr, Iran. (re.sotudeh1363@iau.ac.ir)

2. PhD student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad university, Zahedan, Iran.

Cite this paper: Sotudeh, R., & Khoshroo Moini, A. (2024). Explaining the pattern of financial reporting challenges of the country's public sector. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(2), 1-26. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



تبیین الگوی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور

رضا ستوده^۱، عارف خوشرو معینی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۳/۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۵/۳

چکیده

هدف: 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، با توجه به شواهد موجود، مبنی بر عدم به‌کارگیری کامل و مناسب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هدف مطالعه حاضر، بررسی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی در کشور است.

روش‌شناسی: پژوهش حاضر به صورت کیفی صورت پذیرفته است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها و مدیران اجرایی سازمان‌های دولتی و حساب‌رسان سازمان‌های دولتی هستند.

یافته‌ها: با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و دریافت نظر خبرگان، مفاهیم مربوطه به چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور استخراج گردید. بر اساس نتایج ۱۲ چالش اصلی مؤثر بر گزارشگری مالی بخش عمومی شناسایی شدند. خبرگان بر اساس رویکرد دلفی-فازی لجستیک نوع ۳ با تابع ورودی شفر ۴، مؤلفه‌های مورد استخراج را تأیید نمودند. تابع ورودی مبتنی بر هیبرید سینوس و کوسینوس جهت پوشش نا اطمینانی در پاسخ‌دهی خبرگان کارا تر عمل می‌نماید. با استفاده از رویکرد تحلیل مؤلفه اصلی این نتیجه حاصل گردید که چالش‌های حوزه سیستم حسابداری، عوامل اقتصادی و نیروی انسانی به ترتیب مهم‌ترین چالش‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری در بخش عمومی کشور هستند.

دانش افزایی: نبود سیستم‌های حسابداری مدرن، یکپارچه و منطبق با فرآیند اجرایی فعالیت‌های دولتی مهم‌ترین عامل مؤثر بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی کشور است.

کلیدواژه‌ها: بخش عمومی، چالش گزارشگری، کیفیت گزارشگری

طبقه‌بندی موضوعی: G18, G38, H69

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد نیک شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیک شهر، ایران. (نویسنده مسئول). (re.sotudeh1363@iau.ac.ir)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

استناد: ستوده، رضا و خوشرو معینی، عارف. (۱۴۰۳). تبیین الگوی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۲)، ۲۶-۱.

مقدمه

کیفیت گزارش دهی مالی در شرکت‌های بخش عمومی یک جنبه حیاتی از چشم‌انداز اقتصادی کشور است که پیامدهایی برای شفافیت، مسئولیت‌پذیری و رشد اقتصادی دارد (وسون و همکاران^۱، ۲۰۲۴). گزارشگری مالی به‌عنوان محصول نهایی فرآیند حسابداری، تحت تأثیر ویژگی‌هایی از جمله محیط فعالیت، نیازهای استفاده‌کنندگان و اهداف ذینفعان از اطلاعات مالی قرار دارد. اگرچه گزارشگری مالی نهادهای دولتی و عمومی و همچنین واحدهای انتفاعی و تجاری، نقش مشابهی در جهت تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی و فراهم نمودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری (بر اساس تئوری مباشرت)، ایفاد می‌نمایند؛ اما گزارش‌هایی که آن‌ها استخراج می‌کنند، تفاوت‌های فراوانی هم باهم دارند. درعین حال گزارش‌های مالی بخش عمومی شامل عناصر و اطلاعات بااهمیت زیادی بوده و صورت‌های مالی (که برای بخش انتفاعی از بُعد قانونی تنها گزارش مالی الزامی است) فقط یکی از این اقلام بوده و از نظر سطح اهمیت نیز، پژوهش‌ها نشان داده، هم‌سطح با سایر عناصر گزارشگری مالی بخش عمومی هست. دولت به‌عنوان بزرگ‌ترین نهاد و بخش‌های عمومی، شهرداری‌ها و سایر نهادهای عمومی غیردولتی، برای تحقق اهداف خود، دو نوع فعالیت انجام می‌دهند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) این فعالیت‌ها را چنین تفکیک نموده است: اول- فعالیت‌های حکمرانی (غیر بازرگانی) و دوم- فعالیت‌های بازرگانی و امانی. فعالیت‌های حکمرانی (غیر بازرگانی) موجب افتراق گزارش‌گری مالی بخش عمومی و مؤسسات انتفاعی (خصوصی)، می‌گردد؛ هرچند در اغلب کشورها، گزارشگری مالی فعالیت‌های بازرگانی و امانی بخش عمومی با مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی، تفاوت محسوسی نداشته و هر دو بسته به مبانی حسابداری مورداستفاده، از اصول و استانداردهای حسابداری مشابهی استفاده می‌نمایند (رستمی و همکاران، ۱۴۰۳).

در یک جامعه مدنی، شهروندان به اطلاعاتی نیاز دارند تا به آن‌ها در درک و نظارت بر نحوه مدیریت منابع عمومی کمک کند (کوادرادو-بالستروس و همکاران^۲، ۲۰۲۱). اطلاعات حسابداری تولیدشده توسط مدیران بخش دولتی این امکان را برای نظارت فراهم می‌کند و شفافیت و پاسخ‌گویی را در بخش دولتی ممکن می‌سازد (یووانوویچ و همکاران^۳، ۲۰۲۱). اطلاعات حسابداری به شهروندان کمک می‌کند تا در روند سیاسی شرکت کنند (نیکول و همکاران^۴، ۲۰۲۱). علاوه بر این، یک نیاز درک شده وجود دارد که اطلاعات حسابداری بخش عمومی باید مسئولیت مالی و پایداری بیش‌تری را در مخارج عمومی و مدیریت منابع عمومی فراهم کند (روژه و همکاران^۵، ۲۰۲۱)؛ بنابراین اطلاعات حسابداری تأثیر اجتماعی و اقتصادی در فرآیند سیاسی و فرآیند مدیریت منابع عمومی دارد (ایهالایی و همکاران^۶، ۲۰۲۱). نحوه جمع‌آوری، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری موضوع بسیاری از مقالات و بحث‌های تحقیقاتی در ۳۰ سال گذشته بوده است. برخی از تحقیقات اثبات نموده‌اند دولت‌ها بسیاری از اطلاعاتی را که باید ارائه نمایند با آشفتگی ارائه می‌نمایند (رستمی و همکاران، ۱۴۰۳) و حتی بعضی از اطلاعات مهم را ثبت نمی‌نمایند (اسماعیلی کیا و نادعلی نژاد، ۱۴۰۲).

¹. Wason et al.

². Cuadrado-Ballesteros et al.

³. Jovanović et al.

⁴. Nicolo et al.

⁵. Roje et al.

⁶. Ehalaiye et al.

در بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق دو تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، تأکید شده که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را از سال ۱۳۹۴ بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند؛ بنابراین، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخ‌گویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود. اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی، قابل‌طبقه‌بندی در سه گروه زیر است: ۱. کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی؛ ۲. تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر؛ ۳. ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۴۰۱).

یکی از علاقه‌مندی‌های ویژه برای محققین و دست‌اندرکاران بخش عمومی این است که آیا تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی در بخش عمومی نیازها و خواسته‌های کاربران اطلاعات را کاملاً درک می‌کنند و به آن‌ها پاسخ می‌دهند؛ همچنین موردتوجه این است که آیا کاربران اطلاعات می‌توانند بهتر با ماهیت و کیفیت اطلاعات حسابداری ارائه‌شده به آن‌ها آشنا شوند و چگونه می‌توان شکاف بین تولید اطلاعات مالی/حسابداری در بخش دولتی و استفاده از این اطلاعات را کاهش داد؛ همچنین سؤالاتی در مورد نقش حسابداری و گزارشگری مالی در بودجه‌ریزی بخش عمومی و تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌ها وجود دارد، زیرا گزارشگری مالی مدت‌ها است که به دلیل عدم ارتباط با فرآیندهای مدیریت مالی در بخش عمومی مورد انتقاد قرار گرفته است. علاوه بر این، اثرات ویژگی‌های سیاسی، اجتماعی، آموزشی و فرهنگی در هر کشوری وجود دارد که در نتیجه محدودیت‌ها و موانعی برای حسابداری در سیستم‌های حسابداری دولتی ایجاد می‌شود که به تحقیق و درک بیش‌تر نیاز دارد (دابیکو و همکاران، ۲۰۲۱). در دهه آخر قرن بیستم تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای درحال توسعه صورت گرفت. این تحول در قالب مطالبه‌های شهروندی مبتنی بر پاسخ‌خواهی و تغییر نگرش دولتمردان نسبت به ایفای پاسخگویی صورت گرفت، که منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید (باباجانی، ۱۳۸۴). عدم توجه به گزارشگری مالی و پاسخگویی عمومی توسط مقامات منتخب از یک‌سو و فقدان سطح مطالبات شهروندی در مورد حق دانستن و نظارت بر منابع مالی و اقتصادی از سوی دیگر، ازجمله دلایلی است که نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران را با چالش‌هایی درخور ملاحظه مواجه ساخته است (باباجانی، ۱۳۸۴). هدف پژوهش حاضر، شناسایی و تحلیل چالش‌های موجود در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود این فرآیندها است. همچنین، در این پژوهش می‌کوشیم تا با بررسی دقیق مشکلات موجود، راهکارهای عملی و قابل‌اجرائی برای افزایش شفافیت، دقت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی بخش عمومی ارائه دهد. بر این اساس مسئله اصلی تحقیق حاضر شناسایی چالش‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری بخش عمومی است.

پژوهش حاضر به‌منظور دستیابی به الگوی چالش‌های گزارشگری بخش عمومی، برنامه‌ریزی گردیده است. برای

رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به الگوی موردنظر، سه مرحله اساسی طی گردید: در مرحله اول، مصاحبه با خبرگان صورت گرفت. مرحله دوم، با نظرخواهی و از طریق کدگذاری چالش‌های گزارشگری بخش عمومی استخراج گردید. در مرحله سوم، سهم هریک از چالش‌های گزارشگری بخش عمومی شناسایی گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌کند که افشای اطلاعات وسیله‌ای برای افزایش پاسخ‌گویی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است (ون، ۲۰۰۶؛ شیلمنز^۲، ۲۰۱۳). در بخش عمومی شهروندان به‌عنوان عامل در نظر گرفته می‌شوند و مدیران نهادهای عمومی به‌عنوان نماینده آن‌ها برای محافظت از منافع عمومی عمل می‌کنند (هینا و همکاران، ۲۰۱۰^۳؛ لنه^۴، ۲۰۰۵). با این حال، با توجه به نتایج تحقیقات کالابرو و همکاران^۵ (۲۰۱۳) و شاوراتی و همکاران^۶ (۲۰۱۷) بازیگران متعددی در نهادهای عمومی وجود دارد، از جمله شهروندان، سرمایه‌گذاران خصوصی و نهادهای حاکم؛ بنابراین، در بخش عمومی، نهادهای حاکم و مدیران، به‌جای پاسخ‌گویی به مدیران، به‌طور عمومی به شهروندان و ذینفعان پاسخگو هستند و تحت نظارت آن‌ها هستند. با این حال، با توجه به اینکه مدیران عمدتاً از نظر سیاسی حافظ منافع سیستم هستند نه شهروندان؛ در نتیجه منافع شهروندان ماکزیم نمی‌گردد (شاوراتی و همکاران، ۲۰۱۷؛ باتلی و همکاران^۷، ۲۰۰۴). از آنجایی که تضاد منافع بین شهروندان و مدیران بسیار زیاد است، امکان رفتار فرصت‌طلبانه بسیار قوی است (کالابرو و همکاران، ۲۰۱۳). توانایی مدیرعامل برای مهار رفتار فرصت‌طلبانه به میزان اطلاعاتی که در مورد عملکرد عامل و کیفیت اطلاعات موجود دارد بستگی دارد (وسون و همکاران، ۲۰۲۴). حفاظت از منافع عمومی، تضمین حفاظت از ذینفعان، و اطمینان از کیفیت اطلاعات افشاشده و انطباق با قانون از مهم‌ترین فعالیت‌های مدیران دولتی جهت بهبود منافع شهروندان است (گنان و همکاران^۸، ۲۰۱۱).

اگرچه نظریه نمایندگی به‌طور سنتی مبنای طراحی ساختارهای حاکمیتی در نظر گرفته می‌شود، منتقدان خاطرنشان می‌کنند که نظریه نمایندگی نتایج و رفتارهای مختلف را در تنظیمات حاکمیتی به‌طور کامل توضیح نمی‌دهند (شیلمنز و همکاران ۲۰۲۰)؛ بنابراین، تئوری‌های دیگری نیز به تدریج برای حمایت، تکمیل و یا حتی جایگزینی نظریه نمایندگی در تبیین شفافیت و کیفیت اطلاعات در بخش عمومی طراحی شدند. به‌طور خاص، تئوری مباشرت برای تکمیل نظریه نمایندگی در هنگام بحث درباره عملکرد حاکمیتی در سازمان‌های بخش عمومی استفاده می‌گردد (ون، ۲۰۰۶؛ شیلمنز، ۲۰۱۳؛ کایرز و همکاران^۹، ۲۰۰۶). نظریه مباشرت به‌عنوان یک مورد خاص از نظریه نمایندگی در نظر گرفته می‌شود (کایرز و همکاران، ۲۰۰۶) که در آن مدیر (مالکان) و عوامل (مدیران)، اهداف مشابهی دارند؛ بنابراین همکاری هم‌زمان مابین آن‌ها مورد تأکید قرار می‌گیرد (کی^{۱۰}، ۲۰۱۷). تئوری مباشرت به‌عنوان یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی،

¹. Van

². Schillemans

³. Hinna

⁴. Lane

⁵. Calabro *et al.*

⁶. Shawtari *et al.*

⁷. Batley *et al.*

⁸. Gnan *et al.*

⁹. Caers *et al.*

¹⁰. Keay

دولت و نهادهای عمومی را ملزم به انجام مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق (شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها)، در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین‌شده، از نظر کارایی، اثربخشی و مصرف منابع مالی و نیز نحوه، میزان و محل مصرف منابع مالی در جهت تحقیق اهداف مربوطه، را متقاعد کرده و اطلاعاتی در خصوص اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است، را ارائه نماید (داویس و همکاران^۱، ۱۹۹۷)؛ بنابراین، تفاوت اصلی بین روابط مدیر-عامل و مدیر-مباشر در شدت توافق مابین آن‌ها بستگی دارد (بیورستروم و همکاران^۲، ۲۰۲۰). به عبارتی در رابطه مدیر-نماینده تطابق با هدف کم و تمایل به اعتماد پایین است، درحالی‌که در رابطه مدیر-مباشر تطابق با هدف بالا و تمایل به اعتماد بالا است. نظریه مباشرت تأکید می‌کند که توجه مدیران به شهرت و پیشرفت شغلی آن‌ها را وادار می‌کند تا به نفع سیستم عمل کنند (کایر و همکاران^۳، ۲۰۲۰)؛ بااین‌حال، این نظریه تأکید می‌کند که درجاتی از انگیزه اجتماعی در هر مباشری وجود دارد که ممکن است توسط مدیران مورد استفاده قرار گیرد (شیلمنز، ۲۰۱۳).

شفافیت و افشای اطلاعات قابل اعتماد به طرف‌های خارجی یک جنبه کلیدی برای سازمان‌های بخش عمومی است. بر اساس رویکرد تئوری نمایندگی، شفافیت و اطلاعات در کنترل مدیران و مسئول ساختن آن‌ها برای تصمیماتشان و همچنین برای عملکرد کلی سازمان مفید است. بر اساس رویکرد تئوری مباشرت، سازمان‌های بخش دولتی ممکن است با نشان دادن، یعنی افشای تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی سازمان، که بقای واحد تجاری را تضمین می‌کند و درعین‌حال به‌عنوان پاداشی ذاتی برای مدیران آن عمل می‌کند، حمایت جامعه را به دست می‌آورند (وسون و همکاران، ۲۰۲۴).

کشورهای درحال توسعه برای ارتقای استانداردهای سطح زندگی مردم خود با چالش‌های متعددی، مواجه هستند. مدیریت بهینه منابع مالی در این کشورها یکی از ضرورت‌های کلیدی در راستای موفقیت در جهت ارتقای سطح زندگی افراد این جوامع است؛ لازمه این امر نیز کارا نمودن سیستم‌های مالی و ایجاد تحول در آن‌ها است. موفقیت تحول در حسابداری بخش عمومی، علاوه بر در دسترس بودن منابع بودجه‌ای و منابع انسانی و تکنولوژی اطلاعات، بستگی به پشتیبانی سیاسی و مدیریت دارد (چان، ۲۰۰۶). یکی از عوامل اصلی در رابطه با عدم به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ترس از دست دادن قدرت استاندارد گذاری، عدم آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و عدم توجه به حسابداری بودجه‌ای است (کریستینز و همکاران، ۲۰۱۳). پشتیبانی از طریق تخصیص منابع برای تحولات حسابداری بخش عمومی موفقیت‌آمیز امری حیاتی است. پشتیبانی بودجه‌ای کافی برای تحصیل نرم‌افزار و سخت‌افزار و برای استخدام کارکنان باصلاحیت ضروری می‌باشد (چان، ۲۰۰۶). در بسیاری از کشورهای درحال توسعه، کمبود کارکنان ماهر و باصلاحیت، محدودیت‌های شدیدی در رابطه با به‌کارگیری استانداردها ایجاد می‌کند. تحول، تغییر سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی را نیز در بر می‌گیرد؛ اغلب کشورها برخی از انواع قوانین و مقررات را در سیستم‌های حسابداری بخش عمومی خود دارند، حتی اگر نظم سازمانی آن‌ها برای اجرای این قوانین و مقررات، متفاوت باشد. پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نباید این

¹. Davis et al.

². Bjurström et al.

³. Kyere et al.

احساس و نگرش را بجای گذارد که پذیرش و پیاده‌سازی و به‌کارگیری آن، آسان است. پذیرش و پیاده‌سازی استانداردها با چالش‌های مختلفی مواجه است (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، ۲۰۰۹) موسسه پرایس واتر هاوس، ۲۰۱۲)، در گزارش خود پنج چالش کلیدی را مطرح نموده است که عبارت‌اند از: ۱. هزینه‌های بالای پیاده‌سازی، ۲. عدم دسترسی به حسابداران باصلاحیت، ۳. پیچیدگی‌های آشکار مربوط به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۴. عدم آمادگی نهادها و بخش‌های دولتی و ۵. مقاومت در برابر تحولات موسسه پرایس واتر هاوس، ۲۰۱۲).

در ادامه به بررسی پیشینه تحقیقات داخلی و خارجی صورت گرفته در راستای موضوع تحقیق ارائه شده است: رستمی و همکاران (۱۴۰۳) اقدام به ارائه تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های بخش عمومی و بررسی پیامدهای توانایی خدمات در دارایی‌های بخش عمومی است. در این راستا دو سؤال مهم مطرح می‌گردد و بر اساس مبانی نظری، تحقیقات پیشین و نظرات هیئت‌های استاندارد گذار حسابداری بخش عمومی در سطح بین‌المللی پرداخته می‌شود. در پاسخ به سؤالات مطرح شده در مقاله و با توجه به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در خصوص تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها و وجود چالش در این موضوع، در صورت کاهش ارزش دارایی‌های غیرمولد نقدی، روش‌های اندازه‌گیری ارزش استفاده از آن‌ها با اندازه‌گیری آن دارایی‌ها که مزایای اقتصادی دارند، متفاوت است. اساساً این امر منجر به حذف توانایی خدمات از تعریف دارایی‌های بخش عمومی می‌شود. از طرفی به علت اینکه دولت، مالک و کنترل‌کننده مدیریت توانایی خدماتی این اموال است؛ بنابراین وضعیت تعیین شده توسط قانون و مقررات یا تصمیمات عمومی، شناخت یا عدم شناخت دارایی را در گزارش‌های مالی مشخص می‌نماید.

مهدوی و همکاران (۱۴۰۲) اقدام به ارزیابی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. روش‌شناسی این مطالعه ترکیبی است به طوری که در بخش کیفی از طریق غربال‌گری سیستماتیک، نسبت به شناسایی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقدام می‌شود. سپس طی دو مرحله تحلیل دلفی تلاش می‌گردد تا پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار گیرد. در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، به دنبال ارزیابی زمینه‌های شناسایی شده در بستر اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران هست. نتایج مطالعه در بخش کیفی از وجود ۹ زمینه‌ی چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی حکایت داشت که طی فرآیند تحلیل دلفی فازی، ۸ معیار به‌عنوان دلایل شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مورد تأیید قرار گرفت. سپس در بخش کمی مشخص شد، چالش به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عامل مؤثری در ایجاد شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران هست. نتیجه این مطالعه بیان‌کننده‌ی این مسئله است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اگرچه در طی سالیان گذشته از طریق اصلاحیه‌های مختلف در تلاش برای بهبود پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده است، اما فقدان پوشش جنبه‌هایی مختلفی از استانداردهای تدوین شده در مرحله‌ی اجرا عملاً باعث ایجاد چالش‌هایی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران گردیده است.

رعنائی (۱۴۰۲) به بررسی چالش‌های موجود در حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با تأکید بر سه حوزه

حسابرسی، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری پرداخت. از این رو، سؤال‌های پژوهش در قالب هشت فرضیه تبیین شد و مورد آزمون قرار گرفت. مطالعه موردی حسابرسان مدیران دستگاه‌های اجرایی در سازمان‌های دولتی و نیمه‌دولتی همچون شهرداری جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. این پژوهش از روش تحلیلی - توصیفی کتابخانه‌ای استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است؛ اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

اسماعیلی کیا (۱۳۹۵) به بررسی تحولات حسابداری بخش عمومی و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر شناسایی چالش‌ها و عوامل پشتیبان تحول پرداختند. جامعه آماری پژوهش، کلیه افراد خبره و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن هست و اطلاعات مورد نیاز برای پاسخ به سؤالات اصلی پژوهش، از طریق توزیع پرسشنامه محقق- ساخته، در سال ۱۳۹۷، گردآوری شده است. نظرخواهی از خبرگان در طی دو دور دلفی، نشان داد که نبود شناخت مناسب از استانداردها، اصلی‌ترین چالش به‌کارگیری استانداردها است، علاوه بر این، آموزش به حسابداران بخش عمومی رتبه نخست پیش‌نیازها و عوامل پشتیبان را به خود اختصاص داد. پژوهش حاضر، علاوه بر ارزیابی چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، برای نخستین بار به بررسی پیش‌نیازهای به‌کارگیری استانداردها پرداخته و از این رو به توسعه و بهبود حسابداری بخش عمومی ایران، کمک می‌نماید.

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

وسون و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی دسته‌های مختلف خطاهایی می‌پردازد که می‌توانند یکپارچگی گزارشگری مالی را در بخش عمومی هند به خطر بیندازند، از جمله خطاهای حسابداری، اشتباهات قانونی، اشتباهات حسابرسان، اشتباهات مدیران و اشتباهات تکراری جزو این خطاها و چالش‌ها بودند. این اشتباهات صحت و قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی و پیامدهای آن را برای سهام‌داران از جمله سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کننده‌ها و مردم زیر سؤال می‌برند. از طریق تجزیه و تحلیل جامع این موضوعات، هدف این تحقیق افزایش درک چالش‌ها و آسیب‌پذیری‌ها در

گزارشگری مالی در شرکتهای بخش عمومی مرکزی^۱ در هند است. یافته‌ها و بینش‌های ارائه‌شده در این مطالعه برای تقویت شفافیت و اعتماد در شیوه‌های گزارشگری مالی شرکتهای بخش عمومی مرکزی در هند بسیار مهم است و همچنین نقش مدیران، حساب‌برسان و کمیته حسابرسی را در ارائه صورت‌های مالی واقعی و منصفانه به ذینفعان برجسته می‌کند.

مارو و همکاران^۲ (۲۰۱۹) چالش‌های اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی ایتالیا را شناسایی کردند. آن‌ها با تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد و گزارش‌های دولتی، به علل شکست در پیاده‌سازی این نظام پرداختند. پژوهش آن‌ها نبود ارتباط مناسب بین اهداف کلی و اهداف عملیاتی، کمبود منابع لازم، وجود استقلال برخی نهادها و نبود همکاری جمعی را مهم‌ترین مشکلات پیاده‌سازی این نظام برشمردند. در زمان برنامه‌ریزی برای پیاده‌سازی این نظام، مشکل تعریف نمودن و اندازه‌گیری و ارزیابی نتایج در بخش عمومی و همچنین نیاز به تغییرات فرهنگی و ساختاری در بخش عمومی، به میزان کافی، مورد توجه قرار نگرفته بود.

وی (۲۰۱۷) معتقد است متغیرهای زمینه‌ای مربوط به موانع پیاده‌سازی شامل کمبود حسابداران خبره ماهر در بخش عمومی است و همین امر عامل تحول در حسابداری بخش عمومی مانند پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. او متغیرهای رفتاری را نیز به مجموعه عوامل اضافه کرد. چانی (۲۰۰۸) در پژوهشی به ارائه الگوی جدید گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تدوین استانداردهای بخش عمومی می‌تواند مؤثرترین راه برای ارزیابی وضعیت مالی بخش عمومی است. تودور و موتیو (۲۰۰۵) در پژوهشی به بررسی فرایند تغییر از مبنای نقدی به تعهدی گزارشگری مالی بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی دارد.

سؤال‌های پژوهش

۱. الگوی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی در کشور به چه صورت هست؟
۲. رتبه‌بندی چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی در کشور به چه صورت هست؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به صورت کیفی صورت پذیرفته است. در پژوهش کیفی، پژوهش‌گران از طریق روش‌ها و رویه‌های تفسیر، از نظر مشارکت‌کنندگان و در بستر نهادی و اجتماعی خاص آن‌ها به درک پدیده‌ها نائل می‌شود. تحقیق کیفی به جای اندازه‌گیری و ارزیابی پدیده‌ها با معنای آن‌ها سروکار دارد. در پژوهش‌های کیفی داده‌ها نه به صورت عدد و رقم، بلکه به شکل واژگان و جملات هستند. پژوهش حاضر به منظور دستیابی به الگوی چالش‌های گزارشگری بخش عمومی، برنامه‌ریزی گردیده است. برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به الگوی موردنظر، سه مرحله اساسی طی گردید: در مرحله اول، مصاحبه با خبرگان صورت گرفت. مرحله دوم، با نظرخواهی و از طریق کدگذاری چالش‌های گزارشگری بخش عمومی استخراج گردید. در مرحله سوم، سهم هریک از چالش‌های گزارشگری بخش

^۱. Central Public Sector Enterprises (CPSE)

^۲. Mauro et al.

عمومی شناسایی گردد. همچنین، در شکل ۱ مراحل انجام پژوهش ذکر شده است. جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه نیمه ساختاریافته در بخش کیفی استفاده شده که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان مورد بررسی قرار گرفت. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی با استفاده از کدگذاری باز و محوری و گزینشی استفاده شد. در قدم اول، در پژوهش حاضر با استفاده از روش کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان و انجام کدگذاری باز و محوری چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها تلخیص گردید.



شکل ۱. گام‌های تحقیق

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها و مدیران اجرایی سازمان‌های دولتی و حسابرسان سازمان‌های دولتی هستند که در حوزه تحقیق مورد بررسی صاحب‌نظر محسوب می‌شوند، می‌باشند. روش نمونه‌گیری تحقیق گلوله برفی یا زنجیره‌ای بود. در پژوهش حاضر ۲۴ مصاحبه اجرا شد که از مصاحبه بیستم مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد، با وجود این برای اطمینان از حصول اشباع نظری، ۴ مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. با انجام مصاحبه اول، متغیرهای ذکر شده از طرف مصاحبه شونده شناسایی و در مصاحبه دوم علاوه بر نظرات دومین فرد مصاحبه شونده نسبت به سؤال محقق، متغیرهای مصاحبه شونده اول، با مصاحبه شونده دوم در میان گذاشته می‌شود تا نظر آن نیز در این خصوص کسب شود. همین روال تا آنجایی ادامه می‌یابد تا به یک نظر اجماعی (اشباع نظری) طبق نظرات مصاحبه شونده‌گان رسیده شود. مدت هر مصاحبه به طور متوسط ۴۳ دقیقه بوده است (جدول ۱).

جدول ۱. ترکیب مصاحبه‌شوندگان

سمت/موقعیت شغلی	تعداد	تحصیلات			سابقه کاری	
		کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	کم‌تر از ۱۵ سال	۱۵-۳۰ سال
اساتید دانشگاه	۸	۰	۰	۸	۳	۴
حسابداران	۶	۰	۲	۴	۲	۲
حسابرسان	۱۰	۱	۵	۴	۴	۵
جمع	۲۴	۱	۷	۱۶	۹	۱۱

یافته‌های پژوهش

مفاهیم به دست آمده ناشی از مصاحبه بر اساس مشابهت‌هایشان در طبقه‌جداگانه‌ای قرار می‌گیرند، به این کار مقوله پردازی گفته می‌شود. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. نتایج حاصل از کدگذاری در این حوزه در جدول ۲ ارائه شده است.

جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه نیمه ساختاریافته در بخش کیفی استفاده شده که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان مورد بررسی قرار گرفت. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی با استفاده از کدگذاری باز و محوری و گزینشی استفاده شد. در قدم اول، در پژوهش حاضر با استفاده از روش کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان و انجام کدگذاری باز و محوری چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها تلخیص گردید و سپس چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها به تأیید نهایی خبرگان رسیده و در مرحله بعد با استفاده از کدگذاری گزینشی، چارچوب نهایی الگوی نهایی شکل گرفت.

مرحله اول: کدگذاری باز (اولیه)

در نظریه پردازی داده محور کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی بوده که در طی آن، مفاهیم شناسایی و بر اساس خصائص و ابعادشان بسط داده می‌شوند. مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان و با استفاده از متون مقالات مرتبط، چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها استخراج و مفهوم پردازی شده و توسط کدها نام‌گذاری گردیدند.

مرحله دوم: کدگذاری محوری

اساس طبقه‌بندی در کدگذاری محوری، مطالعه‌ی پژوهش‌های پیشین و شناخت کافی و احاطه به موضوع و تسلط نظری به موضوع مورد مطالعه و دستیابی به بینشی به منظور یافتن مشترکات شاخص‌ها حول یک محور مشخص می‌باشد. در این مرحله، وجه اشتراک مفاهیم مشخص شده و دسته‌بندی صورت پذیرفته و در نتیجه چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها ایجاد می‌شوند. در این بخش محقق به مقوله پردازی می‌پردازد. در این مرحله، ۸ چالش اصلی، ۳۲ چالش‌های فرعی و ۱۵۸ مؤلفه‌ها شناسایی گردید.

مرحله سوم: کدگذاری گزینشی (انتخابی)

در پایان جهت نشان دادن روابط میان چالش‌های اصلی، چالش‌های فرعی و مؤلفه‌ها به دست آمده، کدگذاری گزینشی انجام گرفت که در جدول ۲ در کدگذاری گزینشی نشان داده شده است.

جدول ۲. کدگذاری مفاهیم، مقوله‌ها و مفاهیم کیفیت گزارشگری دولتی

چالش‌های اصلی	چالش‌های فرعی	مؤلفه‌ها
خطاهای تکراری	خطاهای تکراری	عدم رعایت مشاهدات مورد اشاره حسابرس قانونی در حسابرسی‌های قبلی
		عدم انطباق مشاهدات اشاره شده توسط شرکت‌های بخش دولتی در ممیزی‌های قبلی
اشتباهات حسابرسان	اشتباهات حسابرسان	عدم انطباق با حکم گزارش حسابرسان شرکت‌ها
		خطاهای حسابداری اشاره شده توسط شرکت‌های بخش دولتی
اشتباهات مدیران	اشتباهات مدیران	بازنگری گزارش توسط حسابرس قانونی (بر اساس مشاهدات شرکت‌های بخش دولتی)
		بازنگری صورت‌های مالی توسط شرکت (بر اساس مشاهدات شرکت‌های بخش دولتی)
خطاهای ارزیابی	اشتباهات قانونی	مزایای بی مورد برای احزاب خصوصی / مدیران اجرایی
		مخارج قابل اجتناب / غیر قابل تحمل
اشتباهات قانونی	اشتباهات قانونی	انسداد وجوه
		عدم بازپرداخت بدهی تأمین مالی غیر محتاطانه که منجر به زیان
خطاهای حسابداری	خطاهای حسابداری	زیان ناشی از نقص در مدیریت پروژه
		عدم ارائه برای پرداخت‌های قانونی
عملیاتی	عملیاتی	عدم ایجاد مسئولیت اجتماعی
		عدم توجه به ذخایر
ساختار بودجه‌بندی	برنامه‌های	عدم انطباق با قانون شرکت‌ها
		اغراق یا کم اظهاری دارایی‌ها
نیروی انسانی	ویژگی‌های فردی	اغراق یا کم اظهاری حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها
		اغراق یا کم اظهاری سود/زیان
کیفیت آموزش	سطح آموزش	اغراق یا کم اظهاری جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی / سرمایه‌گذاری / تأمین مالی
		پایین بودن کیفیت بودجه
کیفیت آموزش	برنامه آموزش	عدم اجرای صحیح بودجه
		عدم تخصیص بهینه بودجه
کیفیت آموزش	منابع آموزش	ناکافی بودن بودجه
		پایین بودن سطح آگاهی از بودجه‌ریزی
کیفیت آموزش	منابع آموزش	تهیه بودجه به صورت سنتی
		اصلاح ساختار بودجه
کیفیت آموزش	منابع آموزش	تخصیص و جذب بودجه با چانه زنی
		تخصیص و جذب بودجه بر اساس رابطه‌ای
کیفیت آموزش	منابع آموزش	دانش مدیریتی
		تجربه مدیریتی
کیفیت آموزش	منابع آموزش	مدرك تحصیلی مدیریتی
		اعتبار دانشگاهی
کیفیت آموزش	منابع آموزش	شایستگی بودن
		اخلاق حرفه‌ای
کیفیت آموزش	منابع آموزش	کمبود سرمایه‌گذاری در آموزش
		عدم گسترش آموزش
کیفیت آموزش	منابع آموزش	نداشتن برنامه مدون برای آموزش
		کمبود منابع درسی

جدول ۲. کدگذاری مفاهیم، مقوله‌ها و مفاهیم کیفیت گزارشگری دولتی

چالش‌های اصلی	چالش‌های فرعی	مؤلفه‌ها
		نبود دیدگاه جامع
	سیستمی	عدم به‌کارگیری تفکر سیستمی نداشتن نگاه تخصصی در بخش عمومی
سطح تفکر		تفکر مقدم بر عمل عدم تفکر سیستمی دولت
	تحلیلی	تفکر قایم به فرد (سلیقه‌ای) در دستگاه‌های دولتی عدم اظهارنظر از مردم در مورد تصمیم‌گیری‌ها نبود انگیزه
	عناصر صورت‌های مالی	عدم شناسایی برخی دارایی‌ها و بدهی‌های زیرساختی نبود دستگاه اجرایی مشخص برای ثبت بدهی‌های ملی مشکل بودن اندازه‌گیری دارایی‌ها و سرمایه نداشتن بهای تمام‌شده دارایی‌ها و سرمایه گسترده‌گی مطالبات و بدهی‌های بخش دولتی به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری مناسب واقعی نبودن صورت‌های مالی عدم انتشار بدهی‌های دولت
سطح اندازه‌گیری		بالا بودن رقم دارایی‌های در حال شناسایی دولت عدم توانایی دولت از ارائه گزارش اموال (ریالی و مقداری) عدم شناسایی بخش زیادی از بدهی‌ها و دارایی‌های ایجاد شده نبود شفافیت و کاهش اعتماد عمومی عدم ارائه اطلاعات مفید و قابل اتکاء عدم تشویق به گزارشگری به موقع در بخش عمومی هم‌خوانی نداشتن گزارش تفریغ بودجه با عملکرد نداشتن نظام منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخ‌گو و پرسش‌گر
	اهداف صورت‌های مالی	عدم ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت انتقال اطلاعات نادرست به استفاده‌کنندگان عدم دسترسی عموم به گزارش تفریغ بودجه عدم ایفای وظیفه دولت در تأمین منابع عمومی و مصارف عدم افشای صورت‌های مالی
	اهمیت صورت‌های مالی	مشکل بودن ارزیابی عملکرد دستگاه اجرایی عدم جریان اطلاعات مالی میان پاسخگو و پاسخ‌خواه نامناسب بودن نظام ارزیابی عملکرد عدم تلفیق صورت‌های مالی عدم اعتماد میان سازمان‌ها و وزارتخانه
دستگاه اجرایی	وزارتخانه‌ها	عدم هماهنگی بین وزارتخانه‌ها جزیره‌ای شدن بخش‌های مختلف برخی وزارتخانه‌ها

جدول ۲. کدگذاری مفاهیم، مقوله‌ها و مفاهیم کیفیت گزارشگری دولتی

چالش‌های اصلی	چالش‌های فرعی	مؤلفه‌ها
		ضعف در ارزیابی تمام فعالیت‌های دولت
		عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه‌ها
		کلیه دستگاه‌های اجرایی جز واحد گزارشگر در بخش عمومی
		ضعف در ارزیابی تمام فعالیت‌های دولت
		عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه‌ها
		ضعف در ارزیابی تمام فعالیت‌های دولت
		کلیه دستگاه‌های اجرایی جز واحد گزارشگر در بخش عمومی
		عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه‌ها
		نبود نظام اطلاعاتی جامع بین وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها
		عدم قرابت مکانی سازمان‌ها
		عدم هم راستایی اهداف و راهبردی سازمان‌ها
		نظارت ضعیف بر عملکرد سازمان‌های بخش عمومی
		عدم وجود قوانین تسهیل‌کننده هماهنگی
	شهرداری‌ها	محسوب نمودن شهرداری‌ها جز بخش عمومی
	نهاده‌ها	محسوب نمودن نهادها جز بخش عمومی
		عدم هماهنگی بین نهادها با سایر بخش‌های عمومی
		سرمایه‌گذاری در گزارشگری مالی
		سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی
	ضرورت‌های	سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی
	سرمایه‌گذاری	تفکیک هزینه از سرمایه‌گذاری
		سرمایه‌گذاری در اجرا
		سرمایه‌گذاری برای ایجاد یک سیستم خزانه‌داری الکترونیک
		تمرکز بیش از اندازه به امور سیاسی در بخش عمومی
		پر هزینه‌ای بودن دستگاه اجرایی
	روابط سیاسی	انتخاب مدیران در بخش عمومی بر اساس روابط
	سیاسی بودن سیستم	کاهش کارایی و اثربخشی بخش عمومی با روابط سیاسی
		استخدام و جذب نیروی انسانی بر اساس روابط‌های
		انتخاب مدیران در بخش عمومی بر اساس اعتماد خودشان
		اعمال فشارهای بیرونی و درونی
		داشتن مشکلات معیشتی
		بی‌توجهی به سایر عوامل و سیستم حسابداری
		کمبود نقدینگی در دستگاه‌های اجرایی
	شاخص‌های کلان	نبود اقتصاد سالم
	اقتصادی	نبود ثبات اقتصادی
		داشتن مشکلات اعتباری
		افزایش میزان بدهی دولت
		کمبود نقدینگی در خزانه دولت

جدول ۲. کدگذاری مفاهیم، مقوله‌ها و مفاهیم کیفیت گزارشگری دولتی

چالش‌های اصلی	چالش‌های فرعی	مؤلفه‌ها
		کسری بودجه
		عدم توازن بودجه متوازن
		ضعف نظام حسابداری و گزارشگری مالی
		تأخیر در تصویب بودجه سالانه
	مالی	نبود یکپارچگی انضباط مالی در بخش عمومی
		وجود مغایرت در بودجه و عملکرد
		عدم قابلیت مقایسه بودجه و عملکرد
		ضعف پاسخ‌گویی در بودجه
		عدم تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی
		ضعف در شفافیت پاسخ‌گویی دولت
		ضعف در داشتن سیستم حسابرسی و ارزیابی عملکرد
نظام پاسخ‌گویی		ضعف پاسخ‌گویی در موارد درخواست شهروندان
	عملیاتی	ضعف پاسخ‌گویی در بخش دولتی
		نبود احساس مسئولیت در برخی مدیران
		کمبود اعتماد دو طرفه بین پاسخگو و پاسخ‌خواه
		عدم نقد سازنده در مقامات عالی‌رتبه
		عدم احساس نیاز دولت برای پاسخ‌گویی
	مدیریتی	عدم تمایل افراد برای مدیر شدن در صورت تخصیص بودجه بر اساس عملکرد
	قانونی	ضعف در جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده احتمالی
		ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار
	کارایی	نبود اهتمام جدیت در پاسخ‌گویی
		نداشتن دانش و تخصص مبتنی بر عملکرد
		ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی
		عدم وجود اطلاعات کافی برای تغییر مبنای
	مبنای تعهدی	فراهم نشدن زمینه حرکت به سمت حسابداری تعهدی
	کامل	مقاومت مدیران و کارکنان در اجرای حسابداری تعهدی
		ایجاد اطلاعات گیج‌کننده و نادرست با استفاده از تعهدی
		تأخیر در اجرای حسابداری تعهدی
		آسیب‌شناسی استقرار حسابداری تعهدی
		طبقه‌بندی عوامل ایجاد چالش برای حسابداری تعهدی
		استفاده از مبنای نیمه تعهدی به دلیل واریزی کل منابع به خزانه
	مبنای نیمه تعهدی	تقدم مبنای نیمه تعهدی بر مبنای تعهدی
		شفاف نبودن سیستم حسابداری در رابطه با طرح عمرانی در مبنای تعهدی
		تغییر از مبنای نقدی به مبنای نیمه تعهدی
		عدم شناسایی دارایی‌های ثابت و اموال
	مبنای نقدی کامل	عدم مدیریت هزینه-درآمد-دارایی و بدهی
		عدم مدیریت دریافتی‌ها
		عدم مدیریت مالی بهتر

جدول ۲. کدگذاری مفاهیم، مقوله‌ها و مفاهیم کیفیت گزارشگری دولتی

چالش‌های اصلی	چالش‌های فرعی	مؤلفه‌ها
		عدم قابلیت مقایسه عملکرد مدیران
		عدم پاسخ‌گویی بخش عمومی
		عدم اطلاعات در صورت استفاده از مبنای نقدی
		تداخل درآمدها و هزینه‌ها
		عدم انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها
		عدم کارایی بخش عمومی
		عدم اثر بخشی بخش عمومی
		عدم شفاف‌سازی عملکرد واحد مالی
		عدم شفاف‌سازی عملکرد واحد مالیاتی
مبنای نقدی تعدیل شده	تأکید قانون محاسبات عمومی بر حسابداری نقدی تعدیل شده	
شده	چالش در تفاوت مبنای حسابداری	

رویکرد دلفی فازی

روش دلفی فازی در سال ۱۹۹۳ توسط ایشیگاوا و همکارانش پیشنهاد شد. نور و هابن (۱۹۹۵)، دریافت که استفاده از روش دلفی فازی برای تصمیم‌های گروهی منجر به درک مشترک از نظرهای خبرگان می‌شود. رویکرد دلفی فازی یکی از تکنیک‌های کاربردی در مدیریت و تصمیم‌گیری است که برای جمع‌آوری و ترکیب نظرات کارشناسان در شرایط عدم قطعیت و پیچیدگی استفاده می‌شود. در حوزه لجستیک، رویکرد دلفی فازی شفرمی تواند به شناسایی، ارزیابی و اولویت‌بندی چالش‌ها و راه‌حل‌های مختلف کمک کند. رویکرد دلفی فازی شفر به ترکیب مزایای دو روش دلفی کلاسیک و منطق فازی می‌پردازد. این رویکرد برای شناسایی و ارزیابی مسائل پیچیده و غیرقطعی در لجستیک به‌کار می‌رود. استفاده از منطق فازی در این روش به کاهش عدم قطعیت و افزایش دقت نتایج کمک می‌کند. استفاده از رویکرد دلفی فازی شفر در لجستیک می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری‌ها و کاهش عدم قطعیت‌ها در مسائل پیچیده لجستیکی کمک کند. این رویکرد با ترکیب دانش کارشناسان و منطق فازی، ابزار قدرتمندی برای مدیریت و بهینه‌سازی فرآیندهای لجستیکی فراهم می‌کند. مراحل اجرای رویکرد دلفی فازی شفر در لجستیک عبارتند از:

مرحله اول: انتخاب کارشناسان

۱. شناسایی کارشناسان: شناسایی و انتخاب کارشناسان با تجربه و دانش کافی در زمینه لجستیک، و

۲. دعوت از کارشناسان: دعوت از کارشناسان برای مشارکت در فرآیند دلفی فازی.

مرحله دوم: طراحی پرسشنامه

۳. تدوین پرسشنامه اولیه: طراحی پرسشنامه‌ای که شامل سوالات باز و بسته در مورد چالش‌ها و راه‌حل‌های

لجستیکی باشد، و

۴. مفاهیم فازی: تعریف متغیرهای زبانی فازی برای ارزیابی نظرات کارشناسان (مانند "خیلی کم"، "کم"، "متوسط"،

"زیاد" و "خیلی زیاد").

مرحله سوم: اجرای اولین دور دلفی

۵. ارسال پرسشنامه به کارشناسان: ارسال پرسشنامه به کارشناسان و جمع‌آوری پاسخ‌های آنها، و

۶. تحلیل پاسخ‌ها: تحلیل پاسخ‌ها و استخراج متغیرهای فازی از نظرات کارشناسان.

مرحله چهارم: تحلیل فازی پاسخ‌ها

۷. تبدیل پاسخ‌ها به مقادیر فازی: تبدیل نظرات کیفی کارشناسان به اعداد فازی، و

۸. تجمیع نظرات فازی: تجمیع نظرات فازی با استفاده از روش‌های مناسب (مانند روش میانگین‌گیری فازی).

مرحله پنجم: ارسال نتایج به کارشناسان

۹. ارسال نتایج تجمیعی: ارسال نتایج تحلیل شده به کارشناسان برای بازبینی و اصلاح نظرات خود، و

۱۰. جمع‌آوری بازخورد: جمع‌آوری بازخوردهای کارشناسان و تکرار فرآیند تحلیل.

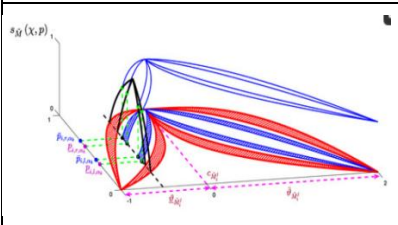
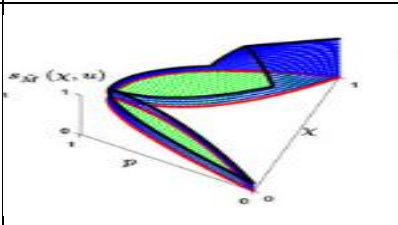
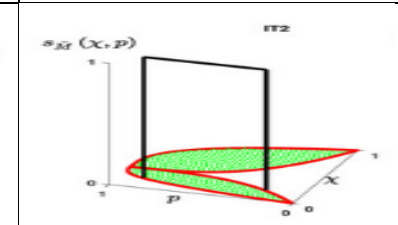
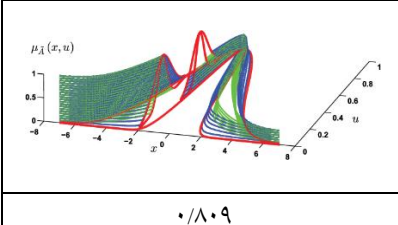
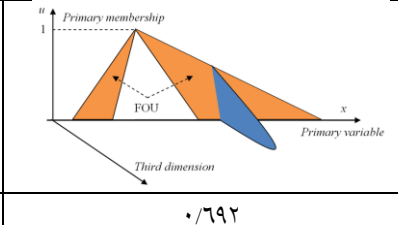
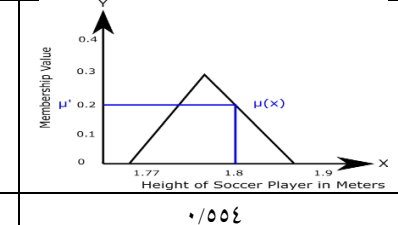
مرحله ششم: تکرار فرآیند دلفی

۱۱. تکرار مراحل قبلی: تکرار مراحل ارسال پرسشنامه و تحلیل فازی تا رسیدن به توافق بین نظرات کارشناسان، و

۱۲. پایان فرآیند دلفی: خاتمه فرآیند دلفی پس از دستیابی به توافق نسبی بین کارشناسان.

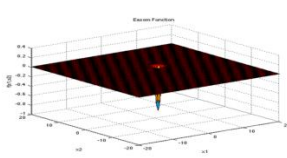
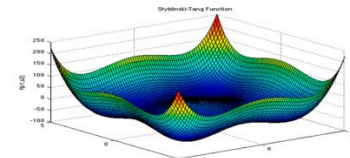
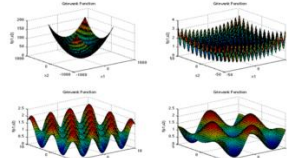
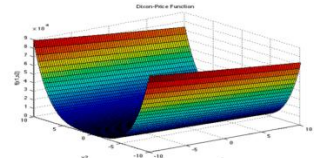
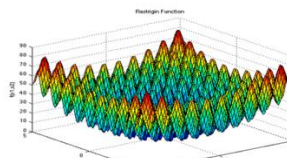
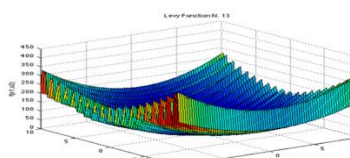
در ادامه پس از شناسایی و کدگذاری عوامل مؤثر بر شناسایی چالش‌های گزارشگری در بخش دولتی؛ جهت پوشش دادن نا اطمینانی در پاسخ‌دهی خبرگان اقدام به تأیید عوامل شناسایی شده بر اساس رویکرد دلفی فازی گردید. در این تحقیق از سه نوع فازی نوع اول، دوم و سوم در حالت عادی و لجستیک بهره گرفته خواهد شد. مدل‌های فازی لجستیک تحت شرایط چالش برانگیز مانند متغیرهای زمانی و دینامیک ناشناخته یا تنوع در جامعه خبرگان بهتر عمل می‌نمایند (هوانگ و همکاران، ۲۰۲۲) (جدول ۳).

جدول ۳. مقایسه نتایج رویکرد فازی نوع ۱، ۲ و ۳ در حالت لجستیک و عادی

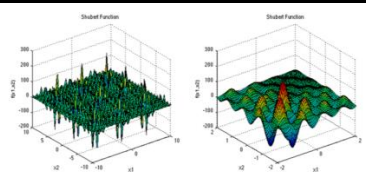
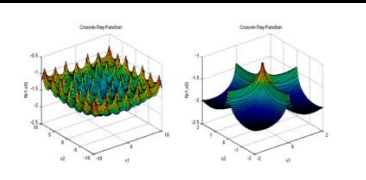
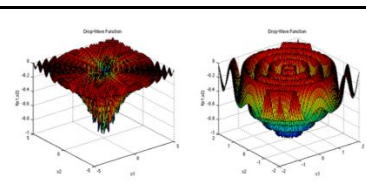
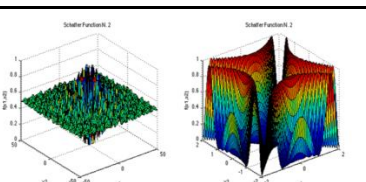
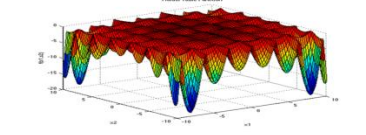
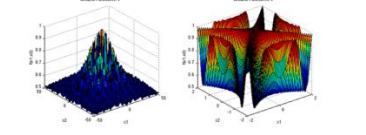
لجستیک		
فازی نوع ۳	فازی نوع ۱	فازی نوع ۱
		
۰/۸۸۷	۰/۷۹۹	۰/۶۱۷
عادی		
		
۰/۸۰۹	۰/۶۹۲	۰/۵۵۴

بر اساس نتایج مشاهده می‌گردد دقت فازی نوع سه در حالت لجستیک بالاتر است؛ در نتیجه فازی نوع ۳ لجستیک در مدل دلفی فازی اعمال شده است. از سوی دیگر توابع فازی به شدت به نوع تابع ورودی حساس هستند و میزان دقت آن‌ها بستگی به نوع تابع ورودی دارند. در جدول ۴، ۱۲ تابع ورودی مختلف مورد ارزیابی قرار گرفته است.

جدول ۴. توابع ورودی مختلف تابع فازی

توابع کوسینوسی		توابع سینوسی	
Easom (0.459)	$f(\mathbf{x}) = -\cos(x_1)\cos(x_2)\exp(-(x_1 - \pi)^2 - (x_2 - \pi)^2)$ 	Styblinski-Tang (0.271)	$f(\mathbf{x}) = -\sum_{i=1}^d \sin(x_i) \sin^{2m} \left(\frac{i x_i^2}{\pi} \right)$ 
Griewank (0.339)	$f(\mathbf{x}) = \sum_{i=1}^d \frac{x_i^2}{4000} - \prod_{i=1}^d \cos \left(\frac{x_i}{\sqrt{i}} \right) + 1$ 	Dixon-Price (0.241)	$f(\mathbf{x}) = 418.9829d - \sum_{i=1}^d x_i \sin(\sqrt{ x_i })$ 
Rastrigin (0.466)	$f(\mathbf{x}) = 10d + \sum_{i=1}^d [x_i^2 - 10 \cos(2\pi x_i)]$ 	Levy 13 (0.111)	$f(\mathbf{x}) = \sin^2(3\pi x_1) + (x_1 - 1)^2 [1 + \sin^2(3\pi x_2)] + (x_2 - 1)^2 [1 + \sin^2(2\pi x_2)]$ 
Schaffer 2 (0.369)	$f(\mathbf{x}) = \left(\sum_{i=1}^5 i \cos((i+1)x_1 + i) \right) \left(\sum_{i=1}^5 i \cos((i+1)x_2 + i) \right)$	Cross-in-Tray (0.296)	$f(\mathbf{x}) = -0.0001 \left(\left \sin(x_1) \sin(x_2) \exp \left(\left 100 - \frac{\sqrt{x_1^2 + x_2^2}}{\pi} \right + 1 \right) \right \right)^{0.1}$

جدول ۴. توابع ورودی مختلف تابع فازی

توابع کوسینوسی		توابع سینوسی	
			
Drop-Wave (0.436)	$f(\mathbf{x}) = -\frac{1 + \cos\left(12\sqrt{x_1^2 + x_2^2}\right)}{0.5(x_1^2 + x_2^2) + 2}$	Shubert (0.224)	$f(\mathbf{x}) = 0.5 + \frac{\sin^2(x_1^2 - x_2^2) - 0.5}{[1 + 0.001(x_1^2 + x_2^2)]^2}$
			
توابع ترکیبی سینوس کوسینوسی			
Holder Table (0.013)	$f(\mathbf{x}) = -\left \sin(x_1) \cos(x_2) \exp\left(\left 1 - \frac{\sqrt{x_1^2 + x_2^2}}{\pi}\right \right)\right $	Schaffer 4 (0.003)	$f(\mathbf{x}) = 0.5 + \frac{\cos(\sin(x_1^2 - x_2^2)) - 0.5}{[1 + 0.001(x_1^2 + x_2^2)]^2}$
			

بر اساس نتایج توابع ترکیبی از دقت بالاتری نسبت به توابع سینوسی و کوسینوسی محور برخوردارند و توابع سینوسی در پوشش نا اطمینانی در پاسخ‌دهی خبرگان نسبت به توابع کوسینوسی از دقت بالاتری برخوردارند. در نتیجه نتایج رویکرد دلفی فازی لجستیک نوع ۳ شفر نوع ۴ جهت شناسایی چالش‌های گزارشگری در بخش دولتی از دقت بالاتری برخوردار هستند. در ادامه پس از ۳ دور دلفی هم‌گرایی حاصل شد. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه کم (۰/۵)، کوچک‌تر باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲).

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۵، مشخص گردید که در شاخص‌ها نهایی اختلاف کم‌تر از ۰/۵ است؛ بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. در ادامه لازم است از ۱۲ عامل اصلی و بر اساس زیرشاخص‌های آن اقدام به تعیین سهم هر یک از چالش‌های مورد بررسی در کیفیت گزارش‌های دولتی گردد. جهت شاخص‌سازی چالش‌ها از روش PCA در نرم افزار EViews نسخه ۱۲ بهره گرفته شده است. هر یک از چالش‌ها مجموع وزن هر متغیر ضربدر متغیر مذکور (یعنی میانگین وزنی)، برای هر خبره است.

به عبارت دیگر یک شاخص به نمایندگی زیرعامل‌ها محاسبه می‌گردد. نحوه محاسبه این شاخص‌ها به‌عنوان مثال برای شاخص اقتصادی به‌صورت زیر است:

شاخص چالش عوامل اقتصادی = اعمال فشارهای بیرونی و درونی * وزن + داشتن مشکلات معیشتی * وزن + بی‌توجهی به سایر عوامل و سیستم حسابداری * وزن + کمبود نقدینگی در دستگاه‌های اجرایی * وزن + نبود اقتصاد سالم * وزن + نبود ثبات اقتصادی * وزن + داشتن مشکلات اعتباری * وزن + افزایش میزان بدهی دولت * وزن + کمبود نقدینگی در خزانه دولت * وزن + کسری بودجه * وزن + عدم توازن بودجه متوازن * وزن.

اوزان محاسبه شده برای متغیرهای تحقیق از امتیاز اختصاص داده شده به هر شاخص توسط خبرگان حاصل می‌گردد.

جدول ۵. فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

عامل‌ها	میانگین راند ۱	نتیجه	میانگین راند ۲	نتیجه	اختلاف راند ۱ و ۲	نتیجه نهایی
خطاهای ارزیابی	۷/۵۴۰	توافق	۷/۵۲۰	توافق	-۰/۰۲۰	منتخب
ساختار بودجه‌بندی	۷/۱۷۰	توافق	۷/۵۸۰	توافق	۰/۴۰۹	منتخب
نیروی انسانی	۷/۷۵۰	توافق	۸/۰۲۰	توافق	۰/۲۶۷	منتخب
کیفیت آموزش	۷/۱۹۰	توافق	۷/۳۸۰	توافق	۰/۱۹۲	منتخب
سطح تفکر	۷/۶۱۰	توافق	۷/۷۵۰	توافق	۰/۱۴۰	منتخب
سطح اندازه‌گیری	۷/۴۸۰	توافق	۷/۴۰۰	توافق	-۰/۰۷۸	منتخب
دستگاه اجرایی	۷/۰۶۰	توافق	۷/۰۷۰	توافق	۰/۰۱۱	منتخب
سرمایه‌گذاری	۷/۵۸۰	توافق	۷/۵۳۰	توافق	-۰/۰۵۰	منتخب
سیاسی بودن سیستم	۷/۴۰۰	توافق	۷/۷۰۰	توافق	۰/۳۰۰	منتخب
عوامل اقتصادی	۷/۸۰۰	توافق	۸/۶۲۰	توافق	۰/۱۸۰	منتخب
نظام پاسخ‌گویی	۷/۲۵۰	توافق	۷/۳۸۰	توافق	۰/۱۳۰	منتخب
سیستم حسابداری	۷/۶۰۰	توافق	۷/۷۵۰	توافق	۰/۱۵۰	منتخب

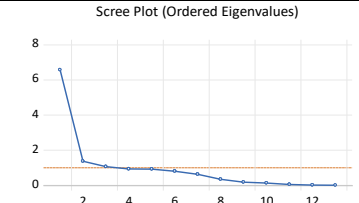
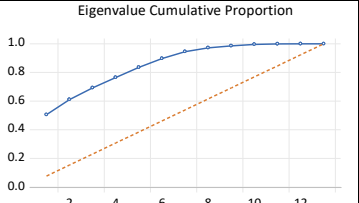
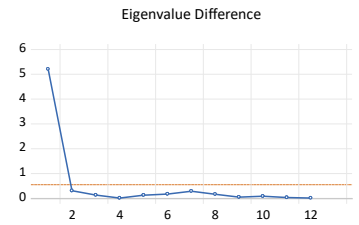
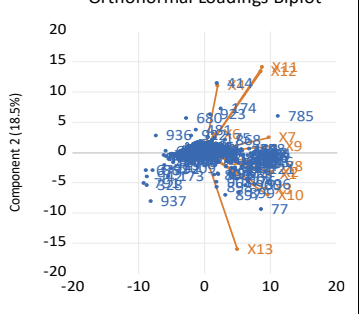
تعداد مؤلفه‌های استخراج شده در هر مدل برابر است با تعداد متغیرهایی که بررسی می‌شوند؛ اما می‌توان تعداد مشخصی از این مؤلفه‌ها را انتخاب نمود. معمولاً دو یا سه مؤلفه اول مقدار قابل توجهی از پراکندگی داده‌ها را در نظر می‌گیرد. بنابراین انتخاب دو یا سه مؤلفه اول برای ادامه کار کفایت می‌کند، اما در برخی از موارد ضروری است معیارهای دیگری را نیز برای یافتن تعداد مؤلفه‌های لازم مورد توجه قرار داد. این معیارها عبارت‌اند از:

آزمون اسکری: ترسیم مقادیر ویژه در برابر مؤلفه‌های اساسی مرتبط را نمایش می‌دهد. در این نمودار تغییر در میزان اهمیت مقادیر ویژه برای هر مؤلفه اساسی مشخص می‌شود. نقطه شکستگی، حداکثر تعداد مؤلفه‌های اساسی را که باید در نظر گرفته شود، نشان می‌دهد. یک PC کم‌تر از عددی که شکستگی را نشان می‌دهد نیز می‌تواند مناسب باشد. بر این اساس در جدول ۶، می‌توان مؤلفه اول یا دو مؤلفه اول را انتخاب نمود.

ارزش ویژه: مؤلفه‌هایی که مقدار ویژه آن‌ها بزرگ‌تر از یک است را در نظر گرفته و از سایر مؤلفه‌ها صرف نظر می‌کند.

واریانس: مؤلفه‌هایی که درصد بیش‌تری از پراکندگی را توضیح می‌دهند برای ادامه کار کفایت می‌کنند، معمولاً مؤلفه اول بیش‌ترین واریانس را در نظر می‌گیرد. بر اساس نتایج دو مؤلفه اصلی ۹۰/۱ درصد از چالش‌های مورد بررسی را توضیح می‌دهد.

جدول ۶. نتایج خروجی تحلیل مؤلفه اصلی

چالش‌های گزارشگری دولتی	نوع آزمون	چالش‌های گزارشگری دولتی	نوع آزمون
	آزمون اسکری اسکری		واریانس
	ارزش ویژه		تجزیه واریانس عامل

بر اساس نتایج جدول ۷، مشاهده می‌شود که از میان چالش‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری در شرکت‌های دولتی به ترتیب عوامل سیستم حسابداری، اقتصادی و نیروی انسانی بالاترین تأثیر را دارند.

جدول ۷. نتایج تجزیه واریانس چالش‌های مؤثر بر گزارشگری دولتی

رتبه‌بندی	تغییرات واریانس	عامل‌ها
۸	۷	خطاهای ارزیابی
۵	۱۱	ساختار بودجه‌بندی
۳	۱۳	نیروی انسانی
۷	۸	کیفیت آموزش
۹	۴	سطح تفکر
۱۱	۲	سطح اندازه‌گیری
۱۲	۱	دستگاه اجرایی
۴	۱۲	سرمایه‌گذاری
۶	۱۰	سیاسی بودن سیستم
۲	۱۴	عوامل اقتصادی
۱۰	۳	نظام پاسخ‌گویی
۱	۱۵	سیستم حسابداری

بحث و نتیجه‌گیری

ارتقای پاسخ‌گویی، شفافیت، کارایی، اثربخشی، مسئولیت‌پذیری و احکام قانونی، اهداف اساسی دولت در راستای ارائه موفقیت‌آمیز خدمات عمومی است. اطلاعات مهم‌ترین منبع مورد نیاز در فرایند مدیریتی است، سیستم اطلاعاتی حسابداری جامع برای موفقیت مدیریت عملکرد بخش عمومی ضروری و حیاتی است؛ بنابراین، تحولات حسابداری بخش عمومی به‌عنوان بخشی از فرآیند بهبود در مدیریت مالی بخش عمومی، تلقی می‌شود. حسابداری و گزارشگری دولتی در هر کشور با کشوری دیگر متفاوت است که منعکس‌کننده سیستم‌ها و فعالیت‌های مالیه عمومی ملی آن‌ها است. تشخیص این تفاوت‌ها با اهمیت است. بر این اساس در تحقیق حاضر سعی در شناسایی چالش‌های گزارشگری بخش عمومی با توجه به شرایط خاص این سازمان‌ها در کشور است. بر این اساس با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و دریافت نظر خبرگان، مفاهیم مربوطه به چالش‌های گزارشگری مالی بخش عمومی کشور استخراج گردید. بر اساس نتایج ۱۲ چالش اصلی مؤثر بر گزارشگری مالی بخش عمومی شناسایی شدند. خبرگان بر اساس رویکرد دلفی فازی لجستیک نوع ۳ با تابع ورودی شفر ۴، مؤلفه‌های مورد استخراج را تأیید نمودند. با استفاده از رویکرد تحلیل مؤلفه اصلی این نتیجه حاصل گردید که چالش‌های حوزه سیستم حسابداری، عوامل اقتصادی و نیروی انسانی به ترتیب مهم‌ترین چالش‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری در بخش عمومی کشور هستند. نبود سیستم‌های حسابداری مدرن، یکپارچه و منطبق با فرآیند اجرایی فعالیت‌های دولتی مهم‌ترین عامل مؤثر بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی کشور است. طبق نتایج پژوهش، در این مرحله، ۸ چالش اصلی، ۳۲ چالش‌های فرعی و ۱۵۸ مؤلفه‌ها شناسایی گردید. نتایج پژوهش با پژوهش‌های وسون و همکاران (۲۰۲۴)، مارسون و همکاران (۲۰۱۹)، وی (۲۰۱۷) و محمدی و همکاران (۱۳۹۸) همسو هست.

بر اساس نتایج پژوهش اقدام به ارائه پیشنهادها زیر شده است:

بر اساس نتایج اولویت‌بندی شده عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری دولتی به اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی پیشنهاد می‌شود تا دستورالعمل‌های لازم‌الاجرا برای استقرار سیستم‌های نظارتی بر اجرای حسابداری تعهدی موردتوجه قرار گیرد و از دور زدن استانداردهای دارای ابهام جلوگیری شود چراکه می‌تواند به دلیل ترویج فساد و تحریف در عملکردهای مالی بخش عمومی تبعات زیادی برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، به مدیران اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی توصیه می‌شود تا اولاً با تخصیص منابع لازم جهت تقویت زیرساخت‌های فناورانه سیستم حسابداری تعهدی، نسبت به خرید؛ نصب و راه اندازی نرم افزار جامع و یکپارچه مالی و اداری با ویژگی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم حسابداری بهای تمام‌شده خدمات و همچنین یکسان بودن نرم افزار بین واحد گزارشگر عمومی سیاست‌گذار با واحد گزارشگر مجری واحدهای استانی اقدام لازم انجام گیرد. ثانیاً پیشنهاد می‌شود تا ضرورت توسعه سیستم حسابداری هوشمند از یک سو به دلیل افزایش تنوع خدمات و از سویی دیگر گستردگی بیش از اندازه و دخالت دولت (نهادی)، مورد بررسی قرار گیرد تا از این طریق بتوان نسبت به جامعیت ثبت رویدادهای کامل مالی در بخش عمومی اقدامات لازم صورت گیرد و خطای نیروی انسانی کاهش یابد.

برای بهبود جایگاه نظام بودجه‌ریزی در شرکت‌های دولتی و رفع این چالش ضمن آشنا کردن مدیران از منافع این سیستم بودجه‌بندی باید سطح آگاهی و دانش کارکنان را درباره بودجه عملیاتی با برگزاری کارگاه‌های آموزشی ارتقاء

بخشید. به‌کارگیری افراد متخصص و آشنا به این نوع بودجه‌ریزی می‌تواند مفید واقع شود. با توجه به اینکه اجرای این نوع نظام بودجه‌ریزی نیاز به هماهنگی کلی در سیستم دارد؛ اجرای پنجره واحد در حوزه مدیریت این نوع نظام بودجه‌ریزی پیشنهاد می‌شود.

اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان و جوه و ذینفعان بخش عمومی می‌گردد. در نتیجه به تدوین‌کنندگان استانداردها پیشنهاد می‌شود در این راستا اقدامات لازم را به عمل آورند.

استانداردهای حسابداری دولتی و چارچوب نظری منظم و مدونی برای مبانی تئوریک و نظری به‌کارگیری حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی منطبق با شرایط کشور تدوین شود و همچنین از سازمان‌های دولتی در مقابل منابع مورد استفاده این سازمان‌ها توسط دولت و مردم پاسخ‌خواهی شود و اجبار برای افزایش پاسخ‌گو بودن سازمان‌های دولتی در مقابل حق پاسخ‌خواهی مردم و نهادهای قانونی بیش‌تر شود. حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی نیز باید آموزش‌های لازم را برای اجرای مبنای تعهدی در سازمان‌های دولتی ببینند و این امر جز با حمایت مراکز آموزش عالی محقق نمی‌شود.

دانشگاه با توجه به جایگاه و نقش بسیار بااهمیتی که می‌تواند در تحولات ایفا نمایند، از طریق انجام پژوهش‌های مرتبط و ارائه آموزش‌های لازم در رابطه با راهکارهای بهبود راهبری سازمانی، نقش و رسالت خود را در جهت بهبود و ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی ایفا نمایند.

با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور، وجود ضعف و نارسایی‌های جدی در زمینه کنترل‌های داخلی این بخش و همچنین تحولات در جریان در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی که سرآغاز آن معرفی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی بوده که خود ضرورت تحول در مکانیزم‌های نظارتی و حسابرسی را می‌طلبد، نهادها و سازمان‌های قانون‌گذار و استاندارد‌گذار، برای تغییر و تحول در نظام راهبری سازمانی بخش عمومی را از طریق تدوین و تصویب قوانین و مقررات لازم، گام‌هایی را برای تغییرات در راهبری نهادهای بخش عمومی بردارند. قوانین و مقررات جدید مبنی بر اجبار توأم با حمایت از سازمان‌های دولتی برای اجرای هرچه سریع‌تر مبنای تعهدی تصویب شود و نیز قوانین و مقرراتی که خود به‌عنوان مانعی برای اجرای این مبنا در سازمان‌های دولتی است، اصلاح شود. با برگزاری جلساتی در سطح مدیران ارشد دستگاه‌ها ضمن آگاه‌سازی آن‌ها از تأثیرات و نتایج پیاده‌سازی حسابداری بخش عمومی، حمایت همه‌جانبه آن‌ها جهت حمایت از پیاده‌سازی این مهم در دستگاه جلب و منابع کافی به آن اختصاص داده شود.

ساختارها و فرآیندهای مالی از آغاز (بودجه‌ریزی)، پردازش (در سطح دستگاه) و انجام و رسیدگی (ارائه عملکرد مالی به دستگاه‌های ذی‌ربط و بررسی توسط آن‌ها) مورد ارزیابی و تجدیدنظر قرار گیرد.

ایجاد اصلاحات در قوانین و مقررات به‌منظور رفع مشکلات در اجرای حسابداری تعهدی از جمله اصلاح موارد ۶۳ و ۶۴ قانون سیاست عملکرد کشور.

با برگزاری جلسات فنی در سطح مدیران و کارشناسان، مسائل و چالش‌های فنی و راه‌حل آن‌ها بررسی و ارائه شود و کارگروهی مرجع و آگاه برای جمع‌آوری و پاسخ‌گویی به چالش‌های پیش‌رو ایجاد شود.

در راستای توانمندسازی کارکنان، بسته‌ها و دوره‌های آموزشی با محتوا و جامع طراحی و از طریق اساتید یا حتی کارکنان خبره دستگاه‌ها ارائه گردد؛ همچنین تسهیل ورود نیروهای جدید و خبره به سازمان‌ها توصیه می‌شود. این پژوهش با محدودیت‌هایی به این شرح مواجه بود: ۱. یکی از محدودیت‌ها به ابزار مورداستفاده در گردآوری اطلاعات یعنی پرسشنامه و مصاحبه مربوط است که خود دارای محدودیت‌های ذاتی است؛ همچنین، احتمال عدم درک مفاهیم و محتوی سؤال‌های پرسشنامه و مصاحبه و بروز ابهام برای پاسخ‌گو هم وجود داشت؛ بنابراین، سعی بر آن بود که از طریق توضیحات اضافی در مصاحبه، ابهامات در حد امکان برطرف گردد؛ ۲. اکثریت خبرگان عضو گروه دلفی، مسئولین نهادهای مختلف بودند و غالباً با محدودیت زمانی برای تکمیل پرسشنامه روبرو بودند. علاوه بر این، برخی از خبرگان در این حوزه علیرغم پیگیری فراوان پژوهش‌گر، متأسفانه حاضر به همکاری در این پژوهش نشدند.

فهرست منابع

- اسماعیلی کیا، غریبه، و نادعلی نژاد، سودابه. (۱۴۰۲). فعالیت‌های مدیریت دارایی‌ها در نهادهای بخش عمومی: بررسی وضعیت فعلی و عوامل زمینه‌ای مؤثر بر بهبود آن‌ها. *حسابداری دولتی*، ۹(۲)، ۲۱۱-۲۲۸. doi: 10.30473/GAA.2023.66854.1642
- اسماعیلی کیا، غریبه؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۵). بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن از دیدگاه خبرگان و دانشگاهیان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۵۳)، ۸۰-۱۰۵. doi: 10.22051/jera.2016.2160
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۷(۱۸)، ۱۴-۳۹. <https://www.sid.ir/paper/472855/fa>
- رستمی زینب، و مستشارنژاد الهه. (۱۴۰۳). حسابداری دارایی‌های بخش عمومی و پیامدهای توانایی خدمات: بررسی چالش‌های مرتبط، حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، ۱(۵). doi: 10.22034/psab.2024.194870
- رعنائی، علیرضا. (۱۴۰۲). تحلیل چالش‌های موجود در حسابداری دولتی، نهمین کنفرانس ملی یافته‌های نوین علوم و تکنولوژی با محوریت کامپیوتر، مدیریت و حسابداری، تهران. <https://civilica.com/doc/1751733>
- محمدی، علی، محمدزاده سالطه، حیدر، دیانتی دیلمی، زهرا، و اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۳)، ۲۷-۵۱. doi: 10.22054/qjma.2019.10644
- مهدوی، احمد، ذبیحی، علی، و پورآقاجان، عباسعلی. (۱۴۰۲). ارزیابی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۹)، ۲۴۵-۲۸۲. doi: 10.22054/qjma.2023.75600.2491

Bjurstrøm, K. H. (2020). Principal-agent or principal-steward: how ministry-agency relations condition the impact of performance management in the steering of government agencies. *Public Performance & Management Review*, 43(5), 1053-1077. doi: 10.1080/15309576.2020.1739087

- Batley, R.; Larbi, G. *The Changing Role of Government: The Reform of Public Services in Developing Countries*; Springer: New York, NY, USA, 2004.
- Caers, R.; Du Bois, C.; Jegers, M.; De Gieter, S.; Schepers, C.; Pepermans, R. Principal-Agent Relationships on the Stewardship-Agency Axis. *Nonprofit Manag. Leadersh.* 2006, 17, 25–47. doi: 10.1002/nml.129
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity, 31-42.
- Calabrò, A., Torchia, M., & Ranalli, F. (2013). Ownership and control in local public utilities: the Italian case. *Journal of Management & Governance*, 17, 835-862. doi: 10.1007/s10997-011-9206-1
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2020.1724665
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20. doi: 10.1111/1467-9302.00336
- Dabbicco, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2019.1708059
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management review*, 22(1), 20-47. doi: 10.5465/amr.1997.9707180258
- Ehalaiye, D., Botica Redmayne, N., & Laswad, F. (2021). Does accounting information contribute to a better understanding of public assets management? The case of local government infrastructural assets. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2020.1719669
- Esmaili Kia, G., & Nad Alinejad, S. (2023). Asset management activities in public sector institutions: examining the current situation and contextual factors affecting their improvement. *Government Accounting*, 9(2), 211-228. doi: 10.30473/gaa.2023.66854.1642 [In Persian]
- Esmaili Kia, G., & Molanazari, M. (2016). Investigating the necessity of transformation in the financial and operational accountability system of Iran's public universities and identifying its dimensions from the point of view of experts and academics. *Experimental Accounting Research*, 6(1), 53-80. doi: 10.30473/gaa.2023.66854.1642 [In Persian]
- GASB. (1993). *Codification of Accounting and financial reporting standards statement of principle*, Accounting and reporting copability.
- Gnan, L., Hinna, A., Monteduro, F., & Scarozza, D. (2011). SOEs ownership and control: independence and competence of boards members. *Corporate Ownership & Control*, 8(1), 720-739. doi: 10.22495/cocv8i1c7p6
- Hinna, A., De Nito, E., & Mangia, G. (2010). Board of directors within public organisations: A literature review. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 5(3), 131-156. doi.org/10.1504/IJBGE.2010.033343
- Jovanović, T., & Vašiček, V. (2021). The role and application of accounting and budgeting information in government financial management process—a qualitative study in Slovenia. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2020.1724405
- Key, A. (2017). Stewardship theory: is board accountability necessary?. *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1292-1314. doi: 10.1108/IJLMA-11-2016-0118
- Kyere, M., & Ausloos, M. (2021). Corporate governance and firms financial performance in the United Kingdom. *International Journal of Finance & Economics*, 26(2), 1871-1885. doi: 10.1002/ijfe.1883
- Lane, J.E. *Public Administration and Public Management: The Principal-Agent Perspective*; Taylor & Francis: New York, NY, USA, 2005.

- Mahdavi, A., Zabihi, A., & Pour Aghajan, A. (2023). Assessing the challenging areas of accrual accounting implementation in the public sector. *Financial Accounting Empirical Studies*, 20(79), 245-282. doi: 10.22054/qjma.2023.75600.2491 [In Persian]
- Mauro, S. G. (2019). Public sector performance-based budgeting in Italy. *Performance-Based Budgeting in the Public Sector*, 125-140. doi: 10.1007/978-3-030-02077-4_6
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Saltah, H., Dayanti Deilmi, Z., & Eghdam Mazrae, Y. (2019). Presenting a model explaining the quality challenges of financial reporting in the public sector: using the context-based approach. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 16(63), 27-51. doi: 10.22054/qjma.2019.10644 [In Persian]
- Nicolo, G., Zanellato, G., Manes-Rossi, F., & Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2020.1719633
- PWC. (2012). Adoption of IPSAS in Ghana -prospects, challenges and the forward, http://www.pwc.com/en_GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf.
- Ranaei, A. (2023). Analysis of existing challenges in government accounting, *9th National Conference on New Science and Technology Findings focusing on Computer, Management and Accounting*, Tehran. <https://civilica.com/doc/1751733> [In Persian]
- Rostami Z., & Mishteranjad, E. (2024). Public Sector Asset Accounting and Service Ability Consequences: Examining Related Challenges. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 1(5). doi: 10.22034/psab.2024.194870 [In Persian]
- Roje, G., & Botica Redmayne, N. (2021). On the management and financial reporting for state assets—a comparative analysis between Croatia and New Zealand. *Public Money & Management*, 41(2). doi: 10.1080/09540962.2020.1723261
- Schillemans, T. (2013). Moving beyond the clash of interests: On stewardship theory and the relationships between central government departments and public agencies. *Public management review*, 15(4), 541-562. doi: 10.1080/14719037.2012.691008
- Shawtari, F. A., Har Sani Mohamad, M., Abdul Rashid, H. M., & Ayedh, A. M. D. (2017). Board characteristics and real performance in Malaysian state-owned enterprises (SOEs). *International Journal of Productivity and Performance Management*, 66(8), 1064-1086. doi: 10.1108/IJPPM-12-2015-0188
- Schillemans, T., & Bjurstrøm, K. H. (2020). Trust and verification: Balancing agency and stewardship theory in the governance of agencies. *International Public Management Journal*, 23(5), 650-676. doi: 10.1080/10967494.2018.1553807
- Tiron Tudor, A., & Mutiu, A. (1990). Cash versus accrual accounting in public sector. *Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=906813>
- Van Slyke, D. M. (2007). Agents or stewards: Using theory to understand the government-nonprofit social service contracting relationship. *Journal of public administration research and theory*, 17(2), 157-187. <https://www.jstor.org/stable/4139740>
- Wason, V., Goel, P., & Gupta, S. K. (2024). Quality Of Financial Reporting Of Central Public Sector Enterprises In India: A Case Study Of India Infrastructure Finance Company Limited. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(4), 6710-6719. doi: 10.53555/kuey.v30i4.2466.