

ارائه مدل تبیین کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان

علی محمدی*

حیدر محمدزاده سالطه**

زهرا دیانتی دیلمی***

یعقوب اقدم مزرعه****

چکیده

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

واژگان کلیدی: کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، ساختار بودجه‌ریزی، مسئولیت پاسخ‌گویی، رویکرد زمینه بنیان.

* دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران
** دانشکده علوم انسانی، دانشیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران (نویسنده مسئول).
Salteh2008@gmail.com

*** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران
**** استادیار گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران

مقدمه

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاست‌مداران نسبت به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و عملیاتی صورت گرفته است منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید (باباجانی، ۱۳۸۴؛ محمدزاده سالطه و فرجی، ۱۳۹۵). هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت است. گزارشگری مالی اصلی‌ترین وظیفه مدیریت است، بر این مبنا اساساً مدیر، مسئول گزارشگری مالی بوده که شامل کفایت کنترل‌های داخلی بر فرآیند گزارشگری مالی نیز می‌باشد (نست و همکاران^۱، ۲۰۰۸). در حوزه گزارشگری مالی دولت ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ چرا که گزارشگری با کیفیت دولت نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرآیند تعادل اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت نیز می‌شود (تالبرینکا و ساکو^۲، ۲۰۰۷). در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌مردان کمک خواهد کرد (مهدوی و ماهر، ۱۳۹۱). کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش عمومی به واسطه هدف خاص گزارشگری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. ارائه اطلاعات به موقع، اتکاء‌پذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی با استفاده از نظام حسابداری بخش عمومی مطلوب، امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و سرانجام اصلاح بخش عمومی را فراهم می‌کند (پورزمانی و معینیان، ۱۳۹۴).

گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی مقامات منتخب و منصوب سازمان‌های بزرگ بخش عمومی بوده و توجه و تأکید بر تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی شرایط لازم را برای اصلاح ساختار گزارشگری مالی در این بخش فراهم خواهد نمود (باباجانی، ۱۳۸۴). عدم توجه کافی به مفهوم مسئولیت

1. Nest et al
2. Talebrinka & Sacco

پاسخ‌گویی عمومی توسط مقامات منتخب و منصوب سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران از یک سو و فقدان ارتقای سطح مطالبات شهروندی در مورد حق دانستن حقایق و نظارت دموکراتیک بر منابع مالی و اقتصادی عمومی از سوی دیگر، از جمله دلایلی است که نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران را با نارسایی‌های درخور ملاحظه مواجه ساخته است (باباجانی، ۱۳۸۴). با توجه به مطالب فوق، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال است که چه چالش‌هایی در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی وجود دارد؟

پژوهش حاضر به منظور دستیابی به مدلی مطلوب از گزارشگری مالی در بخش عمومی که ضرورت‌هایی در این زمینه برآورده سازد، برنامه‌ریزی گردیده است. برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به مدل مورد نظر، سه مرحله اساسی طی گردید: در مرحله اول، ابتدا مبانی نظری گزارشگری مالی در بخش عمومی و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، مورد بررسی و مطالعه قرار گرفت و سپس عوامل کلیدی موثر بر گزارشگری مالی قابل ارائه و استفاده در بخش عمومی، از منابع مذکور استخراج و تبیین گردیدند تا برای نظرخواهی از صاحب‌نظران و خبرگان این حوزه مورد استفاده قرار گیرند. در مرحله دوم، نظرخواهی از افراد خبره و متخصص در حوزه گزارشگری مالی از طریق مصاحبه انجام گرفته و تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده در دستور کار قرار گرفت تا دستیابی به اجماع عمومی در خصوص عوامل کلیدی موثر بر گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی میسر و لزوم رعایت آن عوامل و افشای اطلاعات مورد تأیید خبرگان در گزارش‌های مالی روشن گردد. بر اساس نتایج به دست آمده در این مرحله، گام نهایی پژوهش برداشته شد که معرفی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان و تدوین مدل مطلوب برای گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی در مرحله سوم پژوهش بود.

مبانی نظری پژوهش

اطلاعاتی که باید به مردم ارائه شود، بسیار متنوع است. لیکن بخش مهمی از آن را اطلاعات مالی تشکیل می‌دهد. اهمیت اطلاعات مالی ایجاب می‌کند که این اطلاعات بر پایه ضوابط و استانداردها در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تهیه گردد و در این راستا حرکت‌های مهمی در سطح جهان آغاز شده است؛ به گونه‌ای که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی و عمومی، کانون اصلی پژوهش‌های متعددی در دهه

اخیر بوده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخ‌گویی در بخش عمومی در معرض دگرگونی بوده است. در همین راستا بررسی‌هایی در ارتباط با ادبیات بخش عمومی انجام شده است (وین^۱، ۲۰۰۳). کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است. هرگاه مدیران در ارائه ارقام مندرج در صورتهای مالی دو واژه بی‌طرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد (برندت و همکاران^۲، ۲۰۱۰). کیفیت گزارشگری مالی سبب ارتقای سودمندی اطلاعات مالی می‌شود. واضح است که قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران برای داشتن گزارشگری مالی باکیفیت بیشتر هم‌عقیده هستند (لویت^۳، ۱۹۹۸). براساس چارچوب مفهومی، گزارش‌های مالی باکیفیت به عنوان گزارش‌هایی که کامل، بی‌طرفانه و عاری از خطا هستند و اطلاعات مفیدی را برای پیش‌بینی موقعیت اقتصادی و عملکرد شرکت ارائه می‌دهند، تعریف می‌شوند (کینور و همکاران، ۲۰۱۶). اگر چه کیفیت گزارشگری مالی به طور مستقیم قابل مقایسه نیست، مفسران برجسته آن را به عنوان یک عامل اصلی بازار سرمایه، مهم تلقی می‌کنند (پومروی و تورنتن^۴، ۲۰۰۸)؛ زیرا کیفیت گزارشگری مالی یک پیش شرط برای عملکرد درست بازار سرمایه و اقتصاد است و تبدیل به یک منبع ضروری برای شرکت‌کنندگان در بازار شده است. همچنین، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران، سرمایه‌گذاران، سازمان‌های نظارتی، جامعه و سایر ذینفعان می‌شود (فررو^۵، ۲۰۱۴). استدلال نظری نشان می‌دهد که بهتر شدن کیفیت گزارشگری مالی باید رشد اقتصادی و کارایی بازار سرمایه را از طریق حداقل سه کانال شناسایی بهتر پروژه‌های خوب در مقابل بد، نظم و انضباط در انتخاب پروژه توسط مدیران و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی افزایش دهد (حبیب و جیانگ^۶، ۲۰۱۵).

گزارشگری مالی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخ‌گویی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند. گزارشگری مالی باید از یک سوبه دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی خود را به جا آورد و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر سازد که

1. Wynne
2. Brandt et al
3. Levitt
4. Pomeroy & Thornton
5. Ferrero
6. Habib & Jiang

مسئولیت مذکور را ارزیابی کنند. گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم آورد که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرایی واحد دولتی، یاری کند. می‌توان گفت که مسئولیت پاسخ‌گویی و نتیجه طبیعی آن سودمندی در تصمیم، دو ارزش اساسی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی است. این دو ارزش اساسی، پایه هدف‌های گزارشگری مالی دولت فدرال را فراهم می‌سازد. به دلیل آنکه دولت دموکراتیک، در مورد التزام به بودجه مصوب، اجرای عملیات و مباشرت باید پاسخ‌گو باشد، در نتیجه ناگزیر است اطلاعاتی فراهم کند که برای ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی سودمند باشد. می‌توان نتیجه گرفت که اهمیت و جایگاه ویژه‌ای که در چارچوب‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای دموکراتیک به مسئولیت پاسخ‌گویی اختصاص یافته، این مفهوم را به اصلی‌ترین عامل ارزیابی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها تبدیل کرده است. در ایران نیز مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی می‌تواند به عنوان معیاری اساسی در ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، مورد استفاده قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۷۹).

وجود اطلاعات مالی باکیفیت در نظام‌های مردم‌سالار دولتی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به عنوان پاسخ‌گویی عمومی بازی می‌کند؛ زیرا به عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸؛ معینیان و همکاران، ۱۳۹۵). مبنای تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و موثرتر می‌شود (هیدمن و کونولی^۱، ۲۰۱۱). ساختارهای پیچیده سازمانی، التزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه‌ها و درآمدها، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی را دوجندان کرده است (نسبک^۲، ۲۰۱۱).

شناسایی مسائل، موانع و چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی امر ضروری می‌باشد. حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر

1. Hyndman & Connolly

2. Nesbakk

نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند بکارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، در شرایط کنونی حسابداری دولتی و گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت، ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام بی‌خطر می‌دانند (چان^۱، ۲۰۰۳).

پیشینه پژوهش

تودور و موتیو^۲، (۲۰۰۵)، فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوب قانونی نیز طراحی شود و نیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

چانی^۳ (۲۰۰۸)، در مقاله‌ای مدل جدید گزارشگری مالی دولتی ضمن ارائه مدل‌هایی برای ارزیابی وضعیت مالی سازمان‌های دولتی معتقدند چندین شاخص ارزیابی وضعیت مالی وجود دارد که می‌تواند در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. به اعتقاد وی تنها شرط استفاده از این شاخص‌ها در دسترس بودن اطلاعات قابل مقایسه و تهیه شده به روش‌های یکسان است. این امر که تنها می‌تواند از طریق همسان‌سازی روش‌های حسابداری انجام شود، یکی از موثرترین راه‌های آن تدوین استانداردهای حسابداری است. لی و میوس^۴ (۲۰۱۲)، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی می‌گردد.

بیکر و همکاران^۵ (۲۰۱۴)، در پژوهش خود به بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از

-
1. Chan
 2. Todor & Mutiu
 3. Chani
 4. Ilie & Miose
 5. Becker

نقدی به تعهدی در دو ایالت آلمان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است. بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

بجنوردی (۱۳۷۹)، به بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی پرداخت. نتایج نشان داد وجود موانع متعدد در ابعاد ساختاری، قانونی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و آموزشی باعث گردیده است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ایران از پیشرفت لازم خود برخوردار نباشد و اهداف گزارشگری مالی دولتی خصوصاً مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را محقق ننماید.

صابر (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران پرداخت. وی موانع گزارشگری حسابداری دولتی بر مبنای روش تعهدی را در سه فاکتور اصلی نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم و نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی بررسی کرد. نتایج نشان می‌دهد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در بخش عمومی ایران، به طور نسبی ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی موارد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ می‌باشد، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در بخش عمومی ایران، به طور ضعیف ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد که نیاز به برگزاری دوره‌های آموزشی برای نیروی انسانی جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، به بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخ‌گویی) در بخش دولتی ایران پرداختند که در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد همچنین، متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند.

باباجانی و خداحمی (۱۳۹۳)، به بررسی مدلی برای استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران پرداختند که در این پژوهش، پس از مطالعه مبانی نظری حاکم بر استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی و تجارب موفق کشورهای دارای این نظام بودجه بندی، شاخص های استقرار موفق نظام بودجه بندی عملیاتی در قالب سؤالاتی مورد نظرخواهی از خبرگان قرار گرفته است. نظرات ابرازی خبرگان، با استفاده از آزمون های آماری مناسب باهدف کسب اجماع موافق یا مخالف در مورد شاخص های مورد پرسش ارزیابی گردید. در نهایت، این پژوهش ضمن بیان این واقعیت که پارادایم حاکم بر اجرای نظام بودجه بندی عملیاتی در کشور مناسب ارزیابی نمی شود، به ارائه مدلی جهت استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران پرداخته است.

بداغی و همکاران (۱۳۹۵)، تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی: مشکلات و موانع پیش رو را بررسی کردند. نتایج حاکی از آن است که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخ گویی و پاسخ خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می روند.

قاضی مرادی (۱۳۹۵)، به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در ایران پرداختند. نتایج تحقیق ضمن تأیید فرضیه ها و شناسایی ۱۶ عامل نشان می دهد که عدم حمایت مدیران عالی دانشگاه ها به عنوان مهم ترین عامل در اجرای حسابداری تعهدی می باشد. بستر سازی لازم و آموزش پرسنل به ترتیب به عنوان دومین و سومین مشکل اجرای حسابداری تعهدی شناسایی گردیدند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، به شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. یافته ها حاکی از آن است که نبود خواست واقعی سیاستمداران و پای بندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی گر دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم ترین موانع پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

محمدزاده سالطه و فرجی (۱۳۹۵)، در پژوهش خود نشان دادند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه های جوامع بین المللی، بحران های

مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. همچنین، از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

منصورفرو همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی فرضیه سیاسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. و نتایج حاکی از آن است که هزینه‌های سیاسی، اثر منفی و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

غبدیان و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولدسازی و مدیریت دارایی‌ها در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که موانع و مشکلات کارکنان، مدیران و سایر فشارهای محیطی تأثیر معنادار بر مولدسازی و مدیریت دارایی‌های سازمان‌های دولتی دارند.

محمودی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تبیین فرآیند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی پرداختند. با توجه به نتیجه یافته‌ها، ویژگی‌های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی‌های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی‌های ساختار غیرحمایت‌گر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایت‌گر آن، پرکارتر بوده‌اند.

نتایج پژوهش ضمن آنکه موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه گزارشگری مالی در بخش عمومی می‌شود، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابداری کشورهای در حال توسعه از جمله ایران کمک شایانی نماید. در این مطالعه، مدل کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با رویکرد زمینه بنیان طراحی، که از طریق مصاحبه با افراد خبره انجام شده است که همین موضوع، اهمیت پژوهش حاضر را نسبت به پژوهش‌های قبلی متمایز کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به روش کیفی اجرا شده است. در پژوهش‌های کیفی، پژوهشگر 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. نظریه‌پردازی داده بنیاد نوعی روش کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین^۱، ۱۹۹۸).

تا زمانی که از داده‌ها مفهوم جدیدی برون‌داد نکند، فرآیند اشباع نظری ادامه می‌یابد. نظریه تنها زمانی معتبر است که پژوهشگر به نقطه اشباع رسیده باشد. این مستلزم مطالعه میدانی تا زمانی است که هیچ گواه و مدرک جدیدی از داده‌ها حاصل نشود. به بیان دیگر، واریسی کامل داده‌ها انجام شده باشد. اشباع نظری در فرآیند نمونه‌گیری نظری رخ می‌دهد. نمونه‌گیری نظری در نظریه‌پردازی داده بنیاد عبارت است از فرآیند گردآوری داده‌ها برای خلق نظریه تا به موجب آن تحلیل‌گر، داده‌های را گردآوری، کدبندی و تحلیل کند و تصمیم بگیرد چه داده‌هایی را گردآوری کرده و آنها را از کجا پیدا کند تا همزمان با تکوین نظریه، آن را توسعه دهد. این فرآیند گردآوری داده‌ها با نظریه نوظهور کنترل می‌شود (گلاسر^۲، ۱۹۹۲). نقطه اشباع نظری که در آخرین مرحله کدگذاری نظریه پردازی داده بنیاد، یعنی کدگذاری انتخابی رخ می‌دهد، تبیین‌کننده نظریه‌پردازی داده بنیاد است. کدگذاری انتخابی شامل یکی از کدهای محوری به مثابه مفهوم اصلی برای محقق است. بر اساس این کد محوری، اهداف و ایده‌های محقق جستجو می‌شود. روند کدگذاری باز، محوری، و انتخابی سبب می‌شود دلایل و شواهد اعتبار تحقیق روشن شود (مک‌فازن^۳، ۲۰۰۷). نقطه اشباع نظری، بیان‌کننده پایایی روش تحقیق نظریه‌پردازی داده بنیاد است؛ زیرا نقطه اشباع نظری به تکرار داده‌های تحقیق می‌پردازد و این تکرار داده‌ها و نتایج آن در روش‌شناسی، پایایی روش تحقیق را نشان می‌دهد.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها و مدیران اجرایی سازمان‌های دولتی که در حوزه تحقیق صاحب‌نظر محسوب می‌شوند، می‌باشد. در مرحله مصاحبه این پژوهش، طبق نظر محقق یا توصیه مصاحبه‌شوندگان به نحوی در حوزه تحقیق صاحب‌نظر می‌باشند، به عنوان افراد خبره مصاحبه می‌شوند. این مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم و کافی را جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار می‌دهد. با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه‌ها

1. Strauss & Corbin
2. Glaser
3. McFadzean

استفاده شده است. نمونه‌گیری 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. در پژوهش حاضر ۲۷ مصاحبه اجرا شد که از مصاحبه بیست و دوم مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد، با وجود این برای اطمینان از حصول اشباع نظری، پنج 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 مصاحبه‌شونده شناسایی، و در مصاحبه دوم علاوه بر نظرات دومین فرد مصاحبه‌شونده نسبت به سوال محقق، متغیرهای مصاحبه‌شونده اول، با مصاحبه‌شونده 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 مصاحبه‌شوندگان رسیده شود. مدت هر مصاحبه به طور متوسط ۱ ساعت و ۱۵ دقیقه بوده است.

یافته‌های پژوهش

در رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد، فرآیند کدگذاری به شرح زیر است:

کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرآیند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰؛ لی، ۲۰۰۱؛ ۴۹). در این مرحله، نظریه‌پردازی داده بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را، بوسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌ها یا یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد (کرسول، ۲۰۰۵؛ ۳۹۷). گلنزر و استراوس (۱۹۶۷) توضیحات بیشتری در مورد مفهوم، مقوله، ویژگی و بعد ارایه می‌دهد. آنها سه مفهوم اول را این گونه از هم متمایز می‌کنند: «یک مفهوم، عنصر کلی، [و فراگیر] است و مشتمل بر مقوله‌ها که عناصر مفهومی هستند که به تنهایی [و مستقل و قایم به خود] وجود دارند. ویژگی‌های مقوله‌ها، که وجوه مفهومی مقوله‌ها هستند، در آثار بعد این مفاهیم بارزتر شده‌اند. پژوهشگران مختلف، نتیجه مرحله کدگذاری باز را به گونه‌ای مختلف سازماندهی کرده و نمایش می‌دهند. برای نمونه همه نظریه‌پردازان داده بنیاد، به ویژگی‌ها و ابعاد نمی‌پردازند؛ و یا گاهی به تناسب موضوع پژوهش، علاوه بر مقوله در یک سطح بالاتر «مقوله کلان» نیز تعریف می‌کنند

(کرسول، ۲۰۰۵؛ ۳۹۹). در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. تمام مصاحبه‌ها و نقل قول‌ها مورد بررسی و مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور بعد از خواندن مکرر و دقیق متن تایپ شده مصاحبه‌ها و موارد ذکر شده در آن، واحدهای معنی‌دار معرفی، توضیح و نام‌گذاری شدند.

کدگذاری محوری

کدگذاری محوری، فرآیند ربط‌دهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌هایشان، و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. به این دلیل «محوری» نامیده می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک مقوله تحقق می‌یابد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸؛ لی، ۲۰۰۱؛ ۴۹). در این مرحله مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد (لی، ۲۰۰۱؛ ۸۴). در این مرحله، نظریه بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (به عنوان پدیده مرکزی) قرار می‌دهد و سپس دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد.

کدگذاری انتخابی (مرحله نظریه‌پردازی)

در این مرحله نظریه‌پرداز داده بنیاد مقوله محوری را [که سایر مقولات بر محور آن می‌گردند و کلیتی را تشکیل می‌دهند] به طور روش‌مند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه اقدام می‌کند که شرحی انتزاعی برای فرآیندی که در پژوهش مطالعه شده است، ارائه می‌دهد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

پس از تحلیل و کدگذاری حجم فراوانی از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها)، مقوله‌های پدیدار شده از داده‌ها در قالب الگوی سیستمی پیرامون چالش‌ها دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی در شکل (۱) به نمایش گذاشته شده است.



شکل (۱): الگوی طراحی شده برای چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرآیند تحلیل اطلاعات در نظریه پردازی داده بنیاد مبتنی بر سه مرحله کدگذاری باز،

کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است که در ادامه نحوه شکل‌گیری مقوله‌های حاصل از مفاهیم شرح داده می‌شود. ابتدا کدگذاری باز و نحوه کدگذاری مصاحبه‌ها تشریح می‌شود و پس از آن به نحوه شکل‌گیری مفاهیم و مقوله‌ها پرداخته خواهد شد. «مفاهیم» به دست آمده بر اساس مشابهت‌هایشان در طبقه‌جداگانه‌ای قرار می‌گیرند، به این کار «مقوله‌پردازی» گفته می‌شود. «مقوله» مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. کدگذاری محوری با مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز در بخش عوامل زمینه‌ای، ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها و پیامدها تفکیک شدند و در نهایت در کدگذاری انتخابی به طراحی مدل پرداخته شده است. ضمن توضیحات کدگذاری‌های فوق در بالا، در جدول (۱) نمونه مصداقی از این کدگذاری ارائه شده است:

جدول (۱): نحوه تفکیک مقوله‌ها (کدها)

کدگذاری تنوری_ طبقه‌بندی اصلی: کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	کدهای مفهومی
ساختار بودجه‌بندی	عملیاتی	پایین بودن کیفیت بودجه
		عدم اجرای صحیح بودجه
		عدم تخصیص بهینه بودجه
		ناکافی بودن بودجه
	برنامه‌ای	پایین بودن سطح آگاهی از بودجه‌ریزی
		تهیه بودجه به صورت سنتی
		اصلاح ساختار بودجه
		تخصیص و جذب بودجه با چانه زنی
نیروی انسانی	صلاحیت مدیریتی	دانش مدیریتی
		تجربه مدیریتی
		مدرک تحصیلی مدیریتی
	ویژگی‌های فردی	اعتبار دانشگاهی
		شایستگی بودن اخلاق حرفه‌ای
کیفیت آموزش	سطح آموزش	کمبود سرمایه‌گذاری در آموزش
		عدم گسترش آموزش
	برنامه آموزش	نداشتن برنامه مدون برای آموزش

منابع آموزش	کمبود منابع درسی	
سیستمی	نبود دیدگاه جامع	سطح تفکر
	عدم بکارگیری تفکر سیستمی	
	نداشتن نگاه تخصصی در بخش عمومی	
	تفکر مقدم بر عمل	
تحلیلی	عدم تفکر سیستمی دولت	
	تفکر قایم به فرد (سلیقه ای) در دستگاه های دولتی	
	عدم اظهارنظر از مردم در مورد تصمیم گیری ها	
	نبود انگیزه	
عناصر صورتهای مالی	عدم شناسایی برخی داراییها و بدهیهای زیرساختی	سطح اندازه گیری
	نبود دستگاه اجرایی مشخص برای ثبت بدهی های ملی	
	مشکل بودن اندازه گیری داراییها و سرمایه	
	نداشتن بهای تمام شده داراییها و سرمایه	
	گسترده‌گی مطالبات و بدهی های بخش دولتی	
	بکار گیری رویکرد اندازه گیری مناسب	
	واقعی نبودن صورتهای مالی	
	عدم انتشار بدهیهای دولت	
	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		
اهداف صورتهای مالی	نبود شفافیت و کاهش اعتماد عمومی	
	عدم ارایه 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	
	عدم ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت	
	انتقال اطلاعات نادرست به استفاده کنندگان	
	عدم دسترسی عموم به گزارش تفریغ بودجه	
	عدم ایفای وظیفه دولت در تامین منابع عمومی و مصارف	
	عدم افشای صورتهای مالی	

مشکل بودن ارزیابی عملکرد دستگاه اجرایی	اهمیت صورتهای مالی	دستگاه اجرایی
عدم جریان اطلاعات مالی میان پاسخگو و پاسخ خواه		
نامناسب بودن نظام ارزیابی عملکرد		
عدم تلفیق صورتهای مالی	وزارتخانه ها	دستگاه اجرایی
عدم اعتماد میان سازمان ها و وزارتخانه		
عدم هماهنگی بین وزارتخانه ها		
جزیره ای شدن بخش های مختلف برخی وزارتخانه ها		
ضعف در ارزیابی تمام فعالیت های دولت		
عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه ها		
کلیه دستگاه های اجرایی جز واحد گزارشگر در بخش عمومی		
ضعف در ارزیابی تمام فعالیت های دولت		
عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه ها		
ضعف در ارزیابی تمام فعالیت های دولت		
کلیه دستگاه های اجرایی جز واحد گزارشگر در بخش عمومی		
عدم تشخیص و تفکیک عملکرد دولت در تمامی وزارتخانه ها		
نبود نظام اطلاعاتی جامع بین وزارتخانه ها و سازمان ها		
عدم قرابت مکانی سازمان ها		
عدم هم راستایی اهداف و راهبردی سازمان ها		
نظارت ضعیف بر عملکرد سازمان های بخش عمومی		
عدم وجود قوانین تسهیل کننده هماهنگی	شهرداریها	دستگاه اجرایی
محسوب نمودن شهرداریها جز بخش عمومی	نهادها	
محسوب نمودن نهادها جز بخش عمومی	ضرورت های سرمایه گذاری	سرمایه گذاری
عدم هماهنگی بین نهادها با سایر بخش های عمومی		
سرمایه گذاری در گزارشگری مالی		
سرمایه گذاری در نیروی انسانی		
سرمایه گذاری در سیستم های اطلاعاتی		
تفکیک هزینه از سرمایه گذاری		
سرمایه گذاری در اجرا	سرمایه گذاری	دستگاه اجرایی
سرمایه گذاری برای ایجاد یک سیستم خزانه داری الکترونیک		
تمرکز بیش از اندازه به امور سیاسی در بخش عمومی		
پر هزینه ای بودن دستگاه اجرایی		

ارائه مدل تبیین کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی ... ۴۳

انتخاب مدیران در بخش عمومی بر اساس روابط	روابط سیاسی	سیاسی بودن سیستم
کاهش کارایی و اثربخشی بخش عمومی با روابط سیاسی		
استخدام و جذب نیروی انسانی بر اساس روابطه ای		
انتخاب مدیران در بخش عمومی بر اساس اعتماد خودشان		
اعمال فشارهای بیرونی و درونی	شاخص های کلان اقتصادی	عوامل اقتصادی
داشتن مشکلات معیشتی		
بی توجهی به سایر عوامل و سیستم حسابداری		
کمبود نقدینگی در دستگاه های اجرایی		
نبود اقتصاد سالم		
نبود ثبات اقتصادی		
داشتن مشکلات اعتباری		
افزایش میزان بدهی دولت		
کمبود نقدینگی در خزانه دولت		
کسری بودجه		
عدم توازن بودجه متوازن	مالی	نظام پاسخگویی
ضعف نظام حسابداری و گزارشگری مالی		
تاخیر در تصویب بودجه سالانه		
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		
ضعف پاسخگویی در موارد درخواست شهروندان	عملیاتی	نظام پاسخگویی
ضعف پاسخگویی در بخش دولتی		
نبود احساس مسئولیت در برخی مدیران		
کمبود اعتماد دوطرفه بین پاسخگو و پاسخ خواه		
عدم نقد سازنده در مقامات عالی رتبه		
عدم احساس نیاز دولت برای پاسخگویی	مدیریتی	نظام پاسخگویی
عدم تمایل افراد برای مدیرشدن در صورت تخصیص بودجه براساس عملکرد		
ضعف در جلوگیری از هرگونه سوء استفاده احتمالی	قانونی	نظام پاسخگویی
ضعف در رعایت اصول تفویض اختیار		

نیبود اهتمام جدیت در پاسخگویی	کارایی	سیستم حسابداری
نداشتن دانش و تخصص مبتنی بر عملکرد		
ضعف در پیاده سازی حسابداری تعهدی	مبنای تعهدی کامل	
عدم وجود اطلاعات کافی برای تغییر مبنا		
فراهم نشدن زمینه حرکت به سمت حسابداری تعهدی		
مقاومت مدیران و کارکنان در اجرای حسابداری تعهدی		
ایجاد اطلاعات گیج کننده و نادرست با استفاده از تعهدی		
تاخیر در اجرای حسابداری تعهدی		
آسیب شناسی استقرار حسابداری تعهدی		
طبقه بندی 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	مبنای نقدی کامل	
عدم شناسایی دارایی های ثابت و اموال		
عدم مدیریت هزینه-درآمد-دارایی و بدهی		
عدم مدیریت دریافتی ها		
عدم مدیریت مالی بهتر		
عدم قابلیت مقایسه عملکرد مدیران		
عدم پاسخگویی بخش عمومی		
عدم اطلاعات در صورت استفاده از مبنای نقدی		
تداخل درآمدها و هزینه ها		
عدم انعکاس هزینه های واقعی سال مالی در گزارش ها		
عدم کارایی بخش عمومی		
عدم اثر بخشی بخش عمومی		
عدم شفاف سازی عملکرد واحد مالی		
عدم شفاف سازی عملکرد واحد مالیاتی		
تاکید قانون محاسبات عمومی بر حسابداری نقدی تعدیل شده	مبنای نقدی	
چالش در تفاوت مبنای حسابداری	تعدیل شده	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

از چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی مطرح شده در بخش عمومی (شکل ۱) نتیجه‌گیری می‌شود در بخش عوامل زمینه‌ای نظیر ساختار بودجه‌بندی، زیرساخت‌ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، اندازه‌گیری، آموزش، شرایط پاسخ‌گویی حاکم بر جامعه، تفکر سیستمی، سطح افشاگری و ... است. عوامل شناسایی شده در بخش ورودی‌ها شامل کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای، عدم اشرافیت کامل قانون‌گذاران به مبنای نظری حسابداری بخش عمومی، بی‌توجهی نهادهای نظارتی، پایین بودن سطح تفکر سیستمی-تحلیلی، تغییر رفتار سیاست‌مداران، مقاومت نیروی انسانی در برابر نوآوری و ... بوده است. عوامل مرتبط با فرآیندها شامل ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، پایین بودن سطح ضمانت اجرایی قوانین-استانداردها، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم دسترسی به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریغ بودجه، عدم شناسایی برخی از اقلام صورتهای مالی و ... می‌باشد. خروجی‌ها شامل عدم تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در تهیه گزارش‌ها، عدم ارائه گزارشگری مالی شفاف‌تر، عدم شناسایی ضعف‌ها و ناکارایی‌ها به شکل مکتوب و گزارش به ذینفعان و ... است. پیامدهای شناسایی شده در این پژوهش شامل عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، عدم تخصیص منابع مالی به مخارج بخش عمومی، کاهش کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، تشدید کسری بودجه، پراکنده‌کاری و ناکارآمدی گزارشگری مالی در بخش عمومی، افزایش ائتلاف منابع، عدم تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی و ... می‌باشد. با توجه به چالش‌هایی که در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی از دیدگاه صاحب‌نظران در این حوزه مطرح شد، پیشنهاد یا راهکارهایی برای رفع چالش‌های مذکور از سوی خبرگان حرفه‌ای و صاحب‌نظران در بخش عمومی ارائه شده که لازم است اشاره شود.

نظام بودجه‌بندی

اجرای بودجه‌بندی عملیاتی با موانعی درخور ملاحظه‌ای مواجه می‌شود. موانع و محدودیت‌هایی نظیر مقاومت کارکنان در مقابل تغییر، رفتار نامناسب مدیران، دانش ضعیف سیستم و عدم هماهنگی واحدهای زیرمجموعه می‌تواند موانعی بر استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی تحمیل کند. برای 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. بکارگیری افراد متخصص و آشنا به بودجه عملیاتی و کسب مشورت از نهادهای آگاه از استقرار بودجه‌بندی عملیاتی، می‌تواند گره‌گشا باشد. همچنین، استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی بدون مشارکت و همکاری نهادهای مرتبط با امور مالی و نیز دستگاه‌های اجرایی امکان‌پذیر نیست. اگرچه نهاد برنامه‌ریز کشور، برای استقرار این سیستم از قدرت و اختیارات وسیعی برخوردار است اما مشارکت و همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور می‌تواند در پیشبرد عملیات این نهاد را یاری دهند. بنابراین، نهاد برنامه‌ریز باید خط‌مشی مناسبی برای جلب همکاری سازنده این نهادها اتخاذ کند. حسابرسی عملیاتی به لحاظ ویژگی‌های ذاتی آن، تنها از طریق حسابرسان متخصص در حوزه حسابداری و حسابرسی انجام نمی‌شود، بلکه تیمی مرکب از تخصص‌های مرتبط با نوع فعالیت یا برنامه تحت حسابرسی، با هدایت و رهبری حسابرسان آن را به انجام می‌رسانند. بنابراین، برای تحقق اهداف بودجه‌بندی عملیاتی، باید شرایط لازم جهت حسابرسی و ارزیابی عملکرد فراهم شود.

حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

گزینش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخ‌گویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده می‌شود. همچنین، اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی می‌گردد. به تدوین‌کنندگان استانداردها پیشنهاد می‌شود در خصوص تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اقدامات لازم را به عمل آورند.

استانداردهای حسابداری دولتی

استانداردهای حسابداری دولتی و چارچوب نظری منظم و مدونی برای مبانی تئوریک و نظری بکارگیری 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.

دانشگاه‌ها

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.

نهادهای و قانون‌گذاران

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 مکانیزهای نظارتی و حسابرسی را می‌طلبد، نهادهای 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 به عنوان مانعی برای اجرای این مبنا در سازمان‌های دولتی است، اصلاح شود.

به نظر می‌رسد که با انجام پژوهش‌های بیشتر و مدنظر قرار دادن مدل طراحی شده و همچنین بررسی تطبیقی و انتقادی استانداردهای گزارشگری رایج می‌توان به غنی‌تر شدن مبحث گزارشگری مالی بخش عمومی یاری رساند. در راستای ارتقای سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در بخش عمومی، پیشنهاد می‌شود پژوهشی تحت عنوان سطح کیفی اطلاعات در بخش عمومی پس از استقرار حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام شود. افشای اطلاعات در بخش عمومی موضوع مهمی است که ضرورت دارد کیفیت افشاء گزارشگری مالی در بخش عمومی بررسی شود.

منابع

- باباجانی، جعفر (۱۳۸۴). «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۷(۱۸)، ۱۴-۳۹.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۵). «ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران»، پیک نور، ۵(۴)، ۳-۲۶.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۹). «نقش مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی»، فصلنامه حسابرسی، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). «ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فرآوری آن»، نشریه حسابرسی، ۱۲(۴۹)، ۶۸-۸۳.
- باباجانی، جعفر؛ خدارحمی، بهروز (۱۳۹۳). «مدلی برای استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۴۱)، ۱-۳۶.
- بعجنوردی، حسین. (۱۳۷۹). «بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- بداغی، حمید؛ رضایی، حمیدرضا و قناد، مصطفی. (۱۳۹۵). «تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی: مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی)»، دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۸۱-۹۶.
- پورزمانی، زهرا؛ معینان، داود (۱۳۹۴). «مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی»، فصلنامه حسابداری سلامت، ۴(۳)، ۲۰-۴۴.
- جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم و رضایی یمین، فایزه. (۱۳۹۵). «بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه»، دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۶۹-۸۰.
- صابر، مهدی (۱۳۸۸). «بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- قاضی مرادی، نرجس (۱۳۹۵). «بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و

- مؤسسات آموزش عالی»، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۴)، ۲۴-۱۵.
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین (۱۳۹۱). «چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران»، *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد (۱۳۸۸). «کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی در بخش عمومی»، *مجله حسابداری*، ۲۵(۲۰۹)، ۵۸-۶۵.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵) «شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی)»، *فصلنامه دانش حسابرسی* ۱۶(۶۵)، ۴۷-۷۵.
- غبدیان، مرتضی؛ دهنوی، محمدعلی و قوام سعیدی، محمد (۱۳۹۶) «بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولدسازی و مدیریت داراییها در ایران»، *فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۳(۲)، ۱۹۸-۲۰۸.
- محمدزاده سالطه، حیدر؛ فرجی، حمیده (۱۳۹۵) «بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران»، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۱)، ۳۷-۴۸.
- محمودی، علی؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و ودادهیر، ابوعلی (۱۳۹۷). «بررسی تبیین فرآیند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی (مطالعه موردی: دانشگاه تهران)»، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۵۵-۷۴.
- معینیان، داود؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۵) «بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات»، *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۳-۱۰۴.
- منصورفر، غلامرضا؛ قادری، بهمن؛ دانشیار؛ فاطمه (۱۳۹۶). «فرضیه سیاسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادر تهران»، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۵۳)، ۱۳۴-۱۰۵.
- مهدوی، غلامحسین؛ ماهر، محمدهادی (۱۳۹۱). «بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)»، *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۱)، ۷۸-۹۶.

Becker, D. Sebastian, Tobias Jagalla.(2014). The Translation of

- Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants Identities, *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4): 324-338.
- Brandt, M., Brav, A., Graham, J., Kumar, A. (2010). The idiosyncratic volatility puzzle: time trend or speculative episodes? *Review of Financial Studies*, 23 (2): 863-899.
- Chan, I.J. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, Vol. 20. Issue 1.
- Chan, James L. (2008) International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *University of Illinois at Chicago*.
- Creswell J. (2005). Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press.
- Ferrero JE. (2014). Consequences of financial reporting quality on corporate performance Evidence at the international level. *Estudios De Economia*, 41: 49-88.
- Gaynor, Lisa Milici, Andrea Seaton Kelton and Molly Mercer, (2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of practice & Theory: November 2016*, Vol.35, No.4, pp1-22.
- Glaser, B. G.(1992). Basics of Grounded Theory Analysis: Emergence vs Forcing. Mill Valley, CA, Sociology Press.
- Habib AH. Jiang HA. (2015). Corporate governance and financial reporting quality in china: A survey of recent evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24: 29-45.
- Strauss, A. Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory, Thousand Oaks: Sage Publications.
- Epps, R. Brown, K. (1992). Is the accounting curriculum neglecting governmental accounting and auditing? *The journal of government financial management*, 40(4).
- Hyndman, N. Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the public sector, A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research* 22(1).36-45.
- Lee, J. (2001). A grounded theory: *Integration and Internalization in ERP adoption and use*, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nebraska, In Proquest UMI Database.
- Levitt, A. (1998). The Importance of High- Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 12: 79- 82.
- Lowensohn, Jacqueline. (2005). Methods and resources to increase student interest in governmental accounting. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 17(2),202-222.

- Ilie, E., Miose, N. M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania, *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39
- McFadzean, E. (2007). *Developing a Proposal: A Nine Step Process. Available in:*
http://distinctivemanagement.biz/Assets/courses/mba KnowledgeBytes/Developing%20a%20Proposal%20_IC01.pdf.
- Nesbakk, I. G. (2011). Accrual Accounting Representations in the public sector: A Case of Autopoiesis. *Critical perspectives on Accounting* 22 (3). 247-258.
- Nest, D.P. Vander, T. Jager J.D. (2008) Audit Committees and Accountability in the South African Public Sector. *Journal of Public Administration*, 43(4), 545-558.
- Pomeroy BR, Thornton DA. (2008). Meta-analysis and the accounting literature: the Case of audit committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17: 305-330.
- Talebrinka, O.J. Sacco, J.F. (2007) Rationalization of Financial Statement Fraud Government: An Australian perspective, *Critical perspectives on Accounting*, 4 (18), 489-507.
- Tiron- Todor, A. Mutiu, A. (2005). *Cash Versus Accrual Accounting in public sector. Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomic*, www.ssrn.com.
- Wynne, A. (2003). Do Private Sector Financial Statement Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts? *Paper for a Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras, Portugal*, 3-6.

