

## آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو

\*حیدر محمدزاده سالطه<sup>۱</sup>، علیرضا لیشی<sup>۲</sup>

۱. دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۵

## The Future of Public Sector Accounting by Scenario Analysis

\*H. Mohammadzadeh Salteh<sup>1</sup>, A. Leysi<sup>2</sup>

1. Associated, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

2. PhD. student of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran

Received: 2018/6/15 Accepted: 2018/8/16

## Abstract

The purpose of this research, adapted from the views of academic professors, researchers and professionals in the profession, is to look at the future of accounting in the public sector.

Invited people in the public sector, including university professors, researchers, financial assistants in 2018-2019, and 30 of them were selected by cluster, they exchanged views through the formation of specialized working groups, and the outcome of the workshops Based on cluster and scale analysis methods, there are 8 possible scenarios that outline the progression of the accounting profession in the public sector.

The results of the research indicate that the pioneer of laws will have the most important and influential role in the future of the accounting profession in the public sector, which will increase the legal risks and responsibilities of accountants profession, the tendency to attract and employ individuals Specialist in the public sector will be responsible for responding to the use of modern technologies.

## چکیده

هدف این پژوهش، با اقتباس از دیدگاه‌های اساتید دانشگاهی، پژوهشگران و شاغلان در حرفه نسبت به آینده‌ای است که پیش روی حسابداری در بخش عمومی اعم از چالش‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران بخش عمومی در آینده و نقش و مسئولیت‌های آنان در آینده، پیش‌بینی می‌گردد.

از افراد درگیر در بخش عمومی اعم از اساتید دانشگاهی، پژوهشگران، معاونین مالی در سال ۱۳۹۷ دعوت به عمل آمد و از میان آن‌ها ۳۰ فرد به‌صورت خوشه‌ای انتخاب شدند و با تشکیل کارگروه‌های تخصصی به تبادل نظر پرداختند و ماحصل برآیند کارگروه‌ها بر اساس روش‌های تحلیل خوشه‌ای و مقیاسی، ۸ سناریوی محتمل هست که وضعیت پیش روی حرفه حسابداری در بخش عمومی را ترسیم می‌کند.

نتایج حاصل پژوهش، حاکی از این است که پیشران قوانین، اصلی‌ترین و مؤثرترین نقش را در آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی ایفاء خواهد کرد که منجر به افزایش ریسک‌های قانونی و مسئولیت‌های حرفه حسابداران، گرایش به جذب و به‌کارگیری افراد متخصص در بخش عمومی در راستای ایفاء مسئولیت پاسخگویی با بهره‌مندی از فناوری‌های نوین خواهد افتاد.

**Keywords:** Public Sector Accounting, Futurology, Scenario Analysis, Proponents.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری بخش عمومی، آینده‌پژوهی، تحلیل سناریو، پیشران‌ها.

**JEL Classification:** H50

طبقه‌بندی موضوعی: H50

\* Corresponding Author: H. Mohammadzadeh Salteh

E-mail: salte2008@gmail.com

\* نویسنده مسئول: حیدر محمدزاده سالطه

## مقدمه

اشتیاق بشر برای دانستن درباره آینده از عهد باستان وجود داشته است پیشگویان و کاهن‌ها نمونه‌هایی از کسانی هستند که در گذشته تلاش داشتند به نحوی به این اشتیاق در نزد خاص و عام پاسخ دهند. اولین نشانه‌های جدی‌تر توجه بشر به آینده در عصر روشنگری دیده می‌شود، عصری که بشر باور داشت که علوم برای هر چیزی راه‌حلی خواهند یافت (خادمی، ۱۳۹۱).

تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی مؤثر بر آن هست. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست (طالب نیا و زارعی، ۱۳۸۹).

افزایش تقاضا برای انتشار اطلاعات باکیفیت در بخش عمومی جهت ارزیابی و سنجش عملکرد، واکنش‌های پراکنده در سراسر جهان برای پاسخ به این نیاز آغاز شد (باباجانی، ۱۳۹۱).

بدین لحاظ، تفکر درباره آینده برای کارها و اقدامات کنونی انسان امری ضروری است. افراد نه تنها می‌کوشند امور در حال وقوع را بفهمند، بلکه می‌کوشند اموری را که شاید اتفاق بیفتد یا بالقوه امکان وقوع دارد و یا تحت شرایط خاصی در آینده اتفاق خواهد افتاد، نیز بشناسند (رضایی و مبینی، دهکردی، ۱۳۸۵).

هدف اصلی پژوهش تبیین و تشریح محتمل‌ترین گزینه‌های مرتبط با آینده حسابداری در بخش عمومی در دهه آینده است. بدین منظور استفاده از روش تحقیق‌هایی از نوع کمی بسیار دشوار و در عمل غیرممکن است. روش‌های مختلفی برای حل علمی مسائل وجود دارد (دولانی و دیگران، ۱۳۹۱).

در این شرایط با بهره‌گیری از روشی با عنوان "تحلیل سناریو"، طیف گسترده‌ای از نوع کمی و کیفی جمع‌آوری و بدین واسطه زمینه تبیین و ترسیم گزینه‌های محتمل در رابطه با آینده حرفه حسابداری بخش عمومی فراهم می‌شود (میتزner<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹ و شماخر<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵)، مطالعات آینده می‌تواند سه شکل به خود بگیرد. درجه اول، می‌تواند آینده را پیش‌بینی کند اما مطلقاً هیچ کاری در مورد آن انجام نمی‌دهد. درجه دوم، می‌تواند آینده را پیش‌بینی کند و آمادگی برای استفاده از تحولات قابل پیش‌بینی را داشته باشد و درجه سوم، می‌تواند آینده را پیش‌بینی کند و اقداماتی جهت تأثیر بر آن به‌طور مطلوب انجام دهد (راید<sup>۳</sup> و زیگموندپولوس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴).

1. . Mietzner
2. . Schoemaker
3. . Reid
4. . Zyglidopoulos

آینده‌پژوهی در زمینه حسابداری و علوم مشابه در جهان و کشورمان انجام شده است ولی در بخش عمومی بسیار کم‌توجهی شده است و این در حالی است که هسته اقتصاد کشورمان دولتی بوده و حسابداری بخش عمومی به طبع آن بسیار حائز اهمیت می‌باشد. بنابراین بررسی آینده حرفه در بخش عمومی و ابعاد آن بسیار ضروری هست. در این پژوهش تلاش شده است تا چالش‌های پیش روی حرفه حسابداری در مهمترین بخش اقتصادی کشور (بخش عمومی) بررسی گردد. تا با ترسیم آینده آن، سازمان‌ها و اشخاص متولی با بهره‌گیری از امکانات موجود و چاره‌اندیشی برای آمادگی لازم جهت رویارویی با چالش‌ها و اقدام عملی برای بهبود اوضاع حرفه صورت پذیرد.

## پیشینه نظری و تجربی

آینده‌پژوهی مشتمل بر مجموعه تلاش‌هایی است که با استفاده از تجزیه و تحلیل منابع، الگوها و عوامل تغییر و یا ثبات، به تجسم آینده‌های بالقوه و برنامه‌ریزی برای آن‌ها می‌پردازد. آینده‌پژوهی منعکس می‌کند که چگونه از دل تغییرات (یا تغییر نکردن) "امروز"، واقعیت "فردا" تولد می‌یابد (بل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳).

تمایل روزافزون به جهانی‌شدن به همراه حفظ ویژگی‌های ملی، قومی و فرهنگی و بسیاری عوامل دیگر، لزوم درک بهتر از "تغییرات" و "آینده" را برای دولت‌ها، کسب و کارها، سازمان‌ها و مردم ایجاد می‌کند (خزایی، ۱۳۹۴).

در ادامه به بررسی تحقیقات آینده‌پژوهی انجام شده و مرتبط با موضوع تحقیق حاضر پرداخته می‌شود.

از جمله آینده‌پژوهی‌های انجام شده رضائیان و همکاران در سال ۱۳۹۷ می‌توان اشاره کرد که به ارائه مدل و تحلیل سناریوهای آینده نظام بانکی در ایران پرداختند و در آن از طریق شناسایی کنشگران، گزینه‌های پیش روی هر یک و حالات امکان‌پذیر و سپس انتخاب‌های مرجع کنشگر توصیف شدند و در بخش تحلیل نقاط تعادل و در نهایت برای هر یک از حالات، توصیه‌های سیاستی ارائه شدند و در قالب دو مدل صفحه بعد، اقداماتی را توصیه نمودند (شکل ۱ و ۲).

در حوزه حسابداری مدیریت نیز باباجانی و خنکا (۱۳۹۶)، با انجام آینده‌پژوهی به روندهای مؤثر آینده حسابداری مدیریت از منظر حرفه و کسب و کارها پرداختند و در طی تحقیق دمرحله‌ای به پیشنهاداتی بر اساس نتایج تحقیق ارائه دادند: که حسابداران مدیریت باید مهارت‌های ارتباطی را

همچنین مقررات جدید، چالش‌های بزرگی برای این حرفه است.

- انجمن حسابداران رسمی خیره (ACCA)، پژوهشگران را به‌عنوان هدایتگران تغییر و مهارت‌های آینده برمی‌شمارد و این تغییرات مهم پیش رو (تا سال ۲۰۲۵) را مورد بررسی قرار داده است و در نتیجه سه موضوع مهم را برجسته می‌کند:

۱- حسابداران از فناوری‌های فزاینده و هوشمند برای بهبود روش‌های سنتی کار خود استفاده خواهند کرد و این فناوری‌ها حتی ممکن است جایگزین رویکرد سنتی شود سیستم‌های هوشمند نرم‌افزاری (از جمله محاسبات ابری) از روند خدمات برون‌سپاری (از جمله برون‌سپاری خارج از کشور) حمایت می‌شوند و استفاده بیشتر از رسانه‌های اجتماعی از طریق فناوری‌های هوشمند، همکاری، افشاء، مشارکت با ذینفعان و جوامع گسترده را بهبود می‌بخشد (تحقیقات ACCA، ۲۰۱۶).

۲- جهانی شدن ادامه یافته و فرصت‌ها و چالش‌های بیشتری را برای اعضای حرفه حسابداری ایجاد می‌کند. در حالی که جهانی شدن موجب آزاد شدن جریان پول از یک بازار سرمایه به دیگر می‌شود، فعالیت‌های برون‌سپاری در خارج از

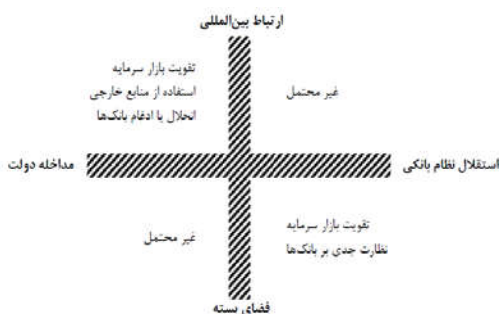
کسب کنند. حسابداری مدیریت در حوزه زیست‌محیطی باید در آینده نقش و تأثیرگذاری خود را افزایش دهد و گزارش‌های زیست‌محیطی را دقیق و درست ارائه کند.

الحسینی المدرسی و رضائیان (۱۳۹۳)، در زمینه نقش آینده‌پژوهی در برنامه‌ریزی استراتژیک مطالعه‌ای انجام دادند و یافته‌های آنان نشان داد که آینده‌پژوهی استراتژیک در دو سطح سازمان و محصول و با رویکرد ادراک و پیش‌بینی (تفسیر) فعالیت می‌کند که آن به‌طور قابل‌توجهی در خلق ارزش برای سازمان‌ها مفید می‌باشد و عوامل فردی و سازمانی در موفقیت آینده‌پژوهی استراتژیک در سازمان‌ها نقش اساسی ایفا می‌کند (جدول ۱).

از جمله پژوهش‌های موفق آینده‌پژوهی حرفه حسابداری می‌توان به تحقیق محمود عزیز الاسلام و همکاران (۲۰۱۷)، اشاره کرد که طی آن سه تغییر عمده در آینده حرفه حسابداری تشریح و برجسته می‌نمایند:

- حرفه حسابداری در سه دهه آینده با تغییرات قابل‌توجهی مواجه خواهد شد و سازمان‌های حرفه‌ای، اعضای آن و مؤسسات آموزشی باید پاسخ دهند.

- سه تکنولوژی هوشمند و دیجیتالی که در حال تغییر است و جهانی شدن استانداردهای افشاء و گزارشگری، و



شکل ۲. تمایل متقاضیان منابع مالی به راهکارهای غیر بانکی



شکل ۱. تمایل متقاضیان منابع مالی به بانک

جدول ۱. ارزش خلق شده توسط آینده‌پژوهی با رویکردها و سطوح متفاوت

سطح سازمان	به دست آوردن بینش درباره تغییرات محیطی کمک به کاهش عدم قطعیت	پرورش گفتگو درباره استراتژی‌های کلی حمایت از تطبیق شرکت در هنگام مواجهه با عدم قطعیت بهبود هماهنگی اهداف کسب‌وکار ایجاد توانایی دیدگاه‌های جایگزین
سطح محصول	شناسایی نیازهای مشتری شناسایی مشتریان بالقوه شناسایی بازارهای بالقوه	کاهش سطح عدم قطعیت در پروژه‌های R&D شناسایی فرصت‌ها و تهدیدات در مورد محصول شرکت و پورتفولیوی تکنولوژی توسعه محصول جدید
	رویکرد ادراکی	رویکرد پیش‌بینی و تفسیر

## جدول ۲. پیشران‌ها و سناریوهای پژوهش ACCA&amp;IMA

سناریوها	عناصر کلیدی-چالش‌ها	پیشران‌های اصلی
تحول ساز	زمینه‌های اقتصادی چالش‌های تجارت	اقتصادی سیاسی و قوانین تجارت
ایمن	اولویت‌ها و استراتژی تجارت تصور عموم از حسابداری	علم و فناوری محیط زیست، انرژی و منابع
دزد دریایی	اندازه‌گیری و گزارشگری رویه‌های حسابداری	رویه‌های حسابداری حرفه حسابداری
بازمانده (نجات یافته)	مهارت‌ها، آموزش و تحقیق و توسعه کاربردهای علم و فناوری	

گزارشات شرکت، مقررات یکپارچه گزارش و غیره). گزارش ACCA نشان داد که دانش فناوری‌های دیجیتال، شاه کلیدی است که حسابداران حرفه‌ای در حال حاضر فاقد آن هستند (محمود عزیز الاسلام و همکاران، ۲۰۱۷).

در سال ۲۰۱۲ دو انجمن حسابداران خبره انگلیس و انجمن حسابداران مدیریت با همکاری یکدیگر پژوهشی درباره آینده حسابداری انجام دادند و ۱۰۰ پیشران و محرک تأثیرگذار بر آینده حسابداری در دهه آینده را شناسایی نمودند که خلاصه نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است.

در زمینه حسابرسی نیز تحقیقات آینده‌پژوهی انجام شده است. از قبیل بایزن (۲۰۱۲)، رویکردهای حسابرسی آینده، می‌توانند چنین مکانیزم‌هایی باشند:

تغییر در زمان‌بندی و تناوب حسابرسی، آموزش بیشتر در روش‌های تحلیل و فناوری، بکار بستن روش رسیدگی کل جامعه به‌جای نمونه‌برداری، آزمون دوباره مفاهیمی همچون اهمیت و استقلال، تعهد به تأمین استاندارد داده‌های حسابرسی، قانون سابیزاکسلی، اولین تغییر مهم را در ضوابط حسابرسی شرکت‌های دولتی ایجاد کرد. این نسخه جدید، بر ارزیابی حسابرس از کنترل‌های داخلی تمرکز می‌کند که گام مهمی در اطمینان بخشی به سیستم‌های آینده‌ای است که زیرسیستم‌های مستقل دارند، کامپیوتری هستند و اغلب از منابع بیرونی تأمین شده‌اند.

وسیع‌ترین مطالعه در زمینه حرفه‌ای آینده حسابداری نقش حسابداران مستقل در سال ۱۹۹۸ تحت عنوان تجسم نقش حسابداران مستقل توسط AICPA صورت گرفت. این مطالعه شامل ۴ گام بود و ۳۴۰۰ نفر در آن پژوهش مشارکت داشتند.

نتایج دیدگاه‌های CPA در آن به شرح جدول ۳ خلاصه شده است.

کشور افزایش یافته و انتقال مهارت‌های فنی و حرفه‌ای به‌طور هم‌زمان باعث تهدید به حل مشکلات محلی می‌شود (با نظام‌های مختلف فرهنگی، مالی و مالیاتی). شرکت‌های حسابداری در ایالات متحده، اتحادیه اروپا و استرالیا به‌منظور کاهش هزینه‌ها، خدماتی را به هند و چین در زمینه خدمات حسابداری اشتغال ارجاع خواهند داد. همان‌طور که پیش‌ازاین با پیروزی ریاست جمهوری ترامپ<sup>۶</sup> و برگزیت<sup>۷</sup> تأثیر منفی بر جهانی‌شدن گذاشته است، متخصصان حسابداری نیز در این تحولات نقش خواهند داشتند.

۳- افزایش مقررات و قوانین مربوط به افساء، در طول سال‌ها بیشترین تأثیر را بر حرفه خواهد داشت. به‌عنوان مثال، افزایش مقررات ناشی از فرار عظیم مالیات، قیمت‌گذاری انتقال و پول شویی، بسیاری از حسابداران حرفه‌ای (مالیاتی) تحت تأثیر اقدامات مالیات بین‌دولتی قرار خواهند گرفت تا پایه فساد تدریجی و بی‌ثباتی سود را محدود کنند.

علاوه براین، با توجه به فشارهای عمومی و انتظارات ذینفعان، ملاحظات اجتماعی و محیطی در کنار نگرانی‌های اقتصادی در سازمان‌های معاصر اهمیت می‌یابد. با توجه به نگرانی گسترده سهامداران و مقررات مربوط به ملاحظات اجتماعی و محیط زیست، سازمان‌های معاصر در معرض چالش‌هایی برای یافتن راه‌حل‌های پایدار برای مقابله با پیچیدگی ادغام عملکرد مالی، اجتماعی و زیست‌محیطی هستند.

حسابداران آینده به‌طور فزاینده‌ای نیاز به آموزش در تکنولوژی‌های دیجیتالی (از جمله محاسبات ابر و استفاده از داده‌های بزرگ)، جهانی‌سازی (بیرون‌سپاری خدمات حسابداری) و مقررات تکاملی (مقررات مالیاتی، فرم‌های جدید

6. . Trump

7. . Brexit

جدول ۳. نتایج دیدگاه‌های CPA

پنج شایستگی فنی اول ملی	پنج خدمات اول ملی	پنج ارزش اول علمی
۱-مهارت‌های ارتباطات ۲-مهارت‌های استراتژیک و تفکرهای اساسی ۳-تأکید بر صاحب‌کار و بازار ۴-تجزیه و تحلیلی اطلاعات ۵-مهارت‌های تکنولوژیکی	۱-تأیید صورت‌های مالی ۲-خدمات تکنولوژی ۳-خدمات مشاوره‌ای مدیریت ۴-برنامه‌ریزی مالی ۵-خدمات بین‌المللی	۱-آموزش مستمر و فراگیری در طول عمر ۲-شایستگی ۳-درستی و امانت ۴-آشنایی به امور کلی ۵-واقعیّت

جدول ۴. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

مقطع تحصیلی	فراوانی
کارشناسی	۷
کارشناسی ارشد	۱۵
دکتری	۸
جمع	۳۰

جدول ۵. وضعیت اشتغال در دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های پژوهشی، یا جامعه حرفه‌ای کلیه پاسخ‌دهندگان

وضعیت	فراوانی
عضو هیئت علمی	۱۰
حسابرس بخش عمومی	۷
پژوهشگران	۳
معاون مالی بخش عمومی	۱۰
جمع	۳۰

وزارت کشور استعلام به عمل آمد (بنا به درخواست استعلام‌دهندگان تعداد آماري گروه‌ها افشا نمی‌شود) برای سازمان حسابرسی دعوت‌نامه همکاری ارسال و استعلام شد. جامعه هدف به ۱۰۰ خوشه دسته‌بندی شد و عنایت به محدودیت‌های زمانی و هزینه و نیز پیشینه تحقیقات آینده‌پژوهی تعداد ۱۰۰ دعوت‌نامه مشارکت در پژوهش برای جامعه هدف ارسال شده که ۳۰ فرد آمادگی خود را برای مشارکت اعلام نمودند. بنابراین از پژوهشگران و حسابرسان (۱۰ نفر)، اساتید دانشگاهی (۱۰ نفر) و معاونین مالی بخش عمومی (۱۰ نفر) برای مشارکت در فرایند تحقیق منتخب شدند (جدول ۴ و ۵).

### روش اجرای پژوهش

پنج کارگاه تخصصی (هر کارگاه ۶ عضو داشت) حسب

### روش‌شناسی پژوهش تحلیل سناریو

سناریو نمونه کاملی از مطالعات آتی است که در آن از آینده مورد انتظار گرفته تا آینده عمومی، توجه ما را جلب می‌کند و می‌گوید: "خوب به این آینده نگاه کن. این می‌تواند آینده تو باشد. آیا برای آن آماده‌ای؟"، میل (۲۰۰۳)، می‌گوید: "حل ابهام در تعاریف و روش‌های سناریو، اولین مرحله لازم برای آوردن ارزش تفکر و توسعه به مخاطبان گسترده‌تر است". در این پژوهش برای انتخاب تکنیک بهینه برای تجزیه و تحلیل یافته، ۸ تکنیک را موردبررسی قرار دادیم و نهایتاً از روش توالی رخدادها (درخت‌های احتمال، بینش اجتماعی، نقشه‌برداری واگرایی، نقشه‌برداری آینده) به دلیل قابلیت اجرا و قابلیت استناد به محاسبات آماری، مورد استفاده قرار گرفت. در این روش احتمالات در هر نقطه شاخه مشخص شده و می‌توان احتمال حالت‌های نهایی را محاسبه کرد. این تکنیک در سیستم‌های خبره اطلاعاتی نیز کاربرد دارد.

### فرایند اجرایی پژوهش

#### مشارکت‌کنندگان در پژوهش

مشارکت‌کنندگان در پژوهش شامل کلیه افرادی هست که در زمینه حرفه حسابداری بخش عمومی به انحصای مختلف فعالیت دارند. اعم از دانشگاهیان، معاونین مالی بخش عمومی و سیاست‌گذاران حرفه را شامل می‌شود که البته دسترسی به همه آن‌ها به دلیل محدودیت‌های مکانی، زمانی و هزینه امکان‌پذیر نمی‌باشد. برای به دست آوردن اسامی اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های مادر و دانشگاه آزاد مراکز استان، از طریق همکاران شاغل در آن نهادها استعلام به عمل آمد و برای کسب اطلاعات آماری معاونین مالی بخش عمومی نهادهای غیرنظامی و غیرامنیتی از طریق همکاران شاغل در

کنند (گاسمیر و همکاران، ۲۰۰۹).  
در ادامه، ماتریس به دست آمده نشان دهنده اولویت و ماهیت هر یک از عوامل شناسایی شده تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابداری بخش عمومی و مطابق با نتایج کسب شده از نظرسنجی به عمل آمده است که نتایج کسب شده از نظرسنجی به عمل آمده، در جدول ۶ ارائه شده است.

### تعیین عوامل کلیدی

در مرحله نهایی روند شناسایی عوامل تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابداری بخش عمومی، آزمون تجزیه و تحلیل اثر انجام شده است (گاسمیر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).  
نتایج آزمون تجزیه و تحلیل اثر، نشان دهنده عواملی بود که شباهت بسیار زیادی با یکدیگر داشتند یا در ماهیت با یکدیگر در تناقض بودند. سپس برخی عوامل شناسایی شده حذف و همچنین برخی دیگر از عوامل ترکیب و ادغام شد. در ادامه، نتایج اجرایی نمودن آزمون تجزیه و تحلیل اثر در قالب عوامل کلیدی و نهایی تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی به شکل جدول ۷ ارائه شده است.

### تحلیل و جمع بندی نتایج مراحل قبلی و توسعه طرح های پیش بینی کننده

پس از شناسایی و تبیین عوامل کلیدی تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی، ضروری است محتمل ترین گزینه ها در رابطه با آینده هر یک از این عوامل به شکلی روشن تعیین و ارائه شود. در جدول ۸ نتایج حاصل از برگزاری کارگاه های تخصصی در مورد شناسایی، بسط و توسعه زمینه های ابهام در رابطه با هر یک از عوامل کلیدی مؤثر بر آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی، به

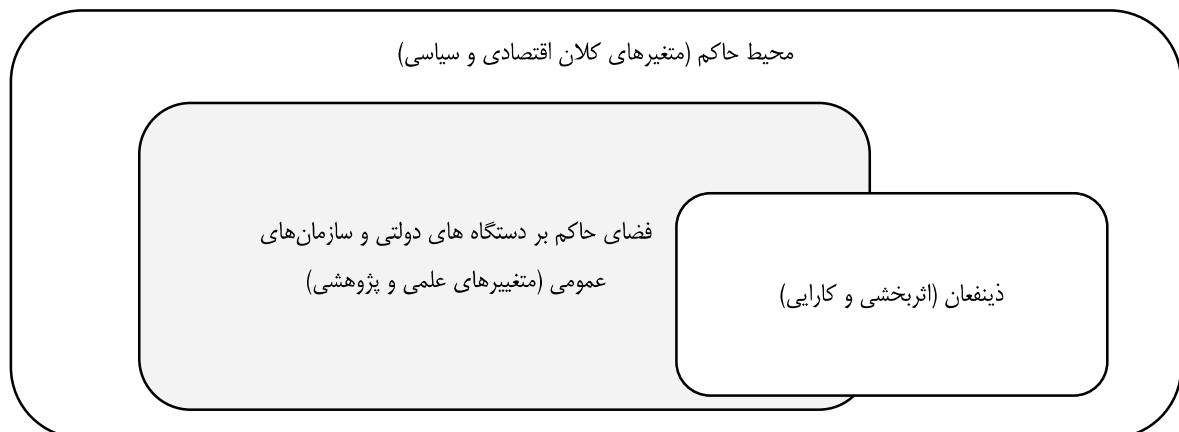
موقعیت جغرافیایی و زمانی (به صورت حضوری و مجازی) تشکیل شد. پرسشنامه اولیه میان کلیه اعضا توزیع گردید و افراد بر اساس آن در کارگاه حضور یافته و به بحث و ارزیابی و تکمیل نظرات پرداختند و بدین ترتیب عوامل اصلی تأثیرگذار در این کارگاه ها تعیین گردیدند. حاصل جلسات در قالب مدل مفهومی به شکل مدل ۱ ترسیم شده است. در حقیقت این مدل به شکلی صریح زمینه های مؤثر بر آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی را تبیین و مشخص می کند.

### یافته های پژوهش

پس از شناسایی مهمترین عوامل، ارتباط آن ها با پیشینه نظری بخش عمومی در ایران بررسی و عوامل بازنگری شدند (نمودار ۱). در پایان کارگروه تخصصی بر تعداد ۸ زمینه های مؤثر بر حرفه حسابداری در بخش عمومی به شرح جدول ۶ به اتفاق نظر رسیدند.

### تجزیه و تحلیل اثر

پس از شناسایی و تبیین اولیه عوامل تأثیرگذار بر آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی، در این مرحله اقدام به محاسبه و کمی نمودن اثر هر یک از عوامل یاد شده از طریق نظرسنجی شده است. این نظرسنجی شامل دو مرحله اصلی بود. اول از پرسش شونده ها خواسته شد تا از بین عوامل مطرح شده در جدول ۱، تأثیرگذارترین عوامل مؤثر بر آینده حرفه حسابداری را مشخص و اولویت بندی کنند. در بخش دوم و طی پرسشنامه ای مجزا، از پرسش شونده ها خواسته شد تا با تکمیل نمودن ماتریس ارائه شده، اقدام به تعیین ارتباطات موجود بین عوامل شناسایی شده و اهمیت این ارتباطات



نمودار ۱. زمینه های مؤثر بر آینده حرفه حسابداری بخش عمومی

**جدول ۶.** عوامل مؤثر بر آینده حرفه حسابداری بخش عمومی بر اساس متغیرهای زمینه‌ای به شرح ذیل مطرح شدند

عوامل تأثیرگذار			
۳- فناوری	ردیف	۱- حرفه حسابداری و حسابرسی	ردیف
ایجاد سامانه یکپارچه و تحت وب حسابداری دولتی	۱	ورود حسابرسان مستقل به بخش عمومی	۱
توسعه سامانه‌های محرمانه گزارش فساد	۲	صدور مجوز حرفه‌ای برای حسابداران بخش عمومی	۲
توسعه فناوری‌ها جهت دسترسی عموم به اطلاعات	۳	استقبال مجلات و پژوهشگران از حسابداری بخش عمومی	۳
۴- محیط اقتصادی	ردیف	تشکیل نهادهای حامی حسابداری در بخش عمومی	۴
کاهش تولید و فروش نفت ایران	۱	جذب نخبگان در بخش عمومی	۵
تشدید تحریم‌های اقتصادی ایران	۲	ممنوعیت به کارگیری افراد با تحصیلات غیر حسابداری در واحد حسابداری بخش‌های عمومی	۶
واگذاری‌های خدمات عمومی به بخش خصوصی	۳	ایجاد و توسعه حسابرسی مبتنی بر IT	۷
کسری بودجه	۴	۲- محیط سیاسی	ردیف
رکود اقتصادی	۵	تقویت رسانه‌های خبری در مطالبه پاسخ‌خواهی	۱
خصوصی‌سازی	۶	حاکمیت دولت‌های متعهد به پاسخگویی	۲
۵- اجتماعی و سازمانی	ردیف	نظارت مجلس برای شفافیت اقتصادی	۳
تغییر نگرش عمودم در خصوص مطالبه پاسخگویی	۱	۶- ذینفعان	ردیف
عدم گرایش مدیران دولتی و سیاستمداران به مفاهیم حسابداری	۲	میزان اطمینان و اعتماد ذینفعان به حسابرسان	۱
۷- قوانین	ردیف	کاهش ذینفعان بی تفاوت	۲
قوانین حاکم بر سازمان‌ها و دستگاه‌های عمومی	۱	پایش ارتباط با ذینفع	۳
قوانین حاکم بر ذینفعان	۲	درگیر سازی ذینفعان برای حل مسایل عمومی	۴
قوانین نظارت حرفه‌ای	۳	۸- آموزش	ردیف
قوانین حاکم بر سازمان‌ها و نهادهای ناظر	۴	رسانه‌ها	۱
افزایش آگاهی شهروندان و امکان دعاوی حقوقی آن‌ها	۵	آموزش کارکنان	۲
		توسعه آموزش در کلیه رشته‌ها	۳

**جدول ۷.** عوامل بااهمیت تأثیر گذار بر آینده حرفه حسابداری بخش عمومی

عوامل	زمینه
قوانین حاکم بر سازمان‌ها و دستگاه‌های عمومی	قوانین
قوانین نظارت حرفه‌ای	
قوانین حاکم بر سازمان‌ها و نهادهای ناظر	
ایجاد سامانه یکپارچه و تحت وب حسابداری دولتی	فناوری‌ها
کاهش تولید و فروش نفت ایران	محیط اقتصادی
تشدید تحریم‌های اقتصادی ایران	
کسری بودجه	
رکود اقتصادی	
خصوصی‌سازی	حرفه حسابداری و حسابرسی
ورود حسابرسان مستقل به بخش عمومی	
جذب نخبگان در بخش عمومی	
کاهش ذینفعان بی تفاوت	ذینفعان
پایش ارتباط با ذینفع	
درگیر سازی ذینفعان برای حل مسایل عمومی	

## جدول ۸. بسط و توسعه زمینه‌های ابهام در رابطه با هریک از عوامل کلیدی

ردیف	عامل کلیدی	زمینه ابهام
۱	ورود حسابرسان مستقل به بخش عمومی	الف) انجام حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان مستقل ب) انجام حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های خاص مطابق با نیازهای روز کشور ج) حسابرسی کل هزینه‌های کشور (اقتصادی بودن درآمدها و هزینه‌های دولت)
۲	جذب نخبگان در بخش عمومی	الف) جذب نخبگان و حفظ آن‌ها در مراکز بخش عمومی ب) تعدیل افراد فاقد مدرک و صلاحیت مرتبط با حسابداری
۳	کاهش ذینفعان بی تفاوت	الف) آموزش و فرهنگ‌سازی افراد ذینفع مثل مسئولین دولتی و سیاست‌گذاران ب) آموزش و فرهنگ‌سازی توسط افراد پرنفوذ مثل روحانیون و مدیران نهادهای بزرگ و روسای دانشگاه‌ها
۴	پایش ارتباط با ذینفع	الف) شفاف‌سازی بودجه و گزارش تفریح بودجه
۵	درگیر سازی ذینفعان برای حل مسایل عمومی	الف) برگزاری همه پرسی در مسایل کلان اقتصادی ب) توسعه و اجرای صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی
۶	قوانین حاکم بر سازمان‌ها دستگاه‌های عمومی	الف) الزام دستگاه و سازمان‌ها به ارائه اطلاعات به‌هنگام و شفاف ب) رتبه‌بندی سازمان‌ها و دستگاه در ایفای تعهدات و استفاده بهینه از منابع
۷	قوانین نظارت حرفه‌ای	الف) الزام به ارائه گزارشات دوره‌ای و مقایسه‌ای با بودجه ب) وظایف و حوزه مسئولیت‌ها ج) بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و اجرای آن د) تصویب قوانین لازم‌الاجرا برای ضمانت اهداف نظارتی
۸	قوانین حاکم بر سازمان‌ها و نهادهای ناظر	الف) برون‌سپاری امور دیوان محاسبات به بخش خصوصی ب) توسعه نظارت مشارکتی حسابرسان مستقل و کارشناسان دادگستری
۹	ایجاد سامانه یکپارچه و تحت وب حسابداری دولتی	الف) ایجاد سامانه یکپارچه بودجه و تخصیص ب) الزام دیوان محاسبات به رسیدگی مبتنی بر IT ج) الزام وزارت اقتصاد به رسیدگی و وصول مالیات مبتنی بر IT د) افشای رسانه‌ای گزارشات
۱۰	کاهش تولید و فروش نفت ایران	الف) وابستگی بیشتر به درآمد مالیاتی و وصول مالیات عادلانه ب) کوچک‌سازی تدریجی بخش دولتی
۱۱	تشدید تحریم‌های اقتصادی ایران	الف) تاکید بر مصرف بهینه و گزارشگری اقتصادمحور ب) تقویت مبارزه با پول‌شویی
۱۲	کسری بودجه	الف) کاهش معافیت‌های مالیاتی غیر مولد
۱۳	رکود اقتصادی	الف) تغییر در نظام بانکی
۱۴	خصوصی‌سازی	الف) واگذاری بخش دولتی به بخش خصوصی ب) حذف مالیکت مستقیم و غیرمستقیم دولت



**جدول ۹.** نتایج به دست آمده در رابطه با آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی

سناریوی ۱: حرفه حسابداران بخش عمومی
<p>جهانی سازی با سرعت پیشرفت می کند و اقتصاد امریکا، چین و اروپا در حال رقابت هستند. در این شرایط بخش عمومی ایران جهت رقابت با بازارهای بین المللی به ابزارهای بخش خصوصی روی می آورد. خصوصی سازی انجام نخواهد شد بلکه از طریق ابزار موجود از قبیل مؤسسات حسابرسی و کارشناسان دادگستری و... بهره مند خواهد شد و از طرفی به تخصص گرایی در بخش عمومی جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی روی خواهد آورد. در ادامه به واسطه گسترش بازارهای کار و پیوستن بازارهای کار داخلی به بازارهای بین المللی کار طی فرایند جهانی سازی، جذب نخبگان در بخش عمومی در اولویت بوده و تسهیل می گردد. از طرفی به منظور تأمین بعضی از نیازهای پیچیده بازار، ناچار از به کارگیری ابزار فناوری اطلاعات به نحوی اثربخش در ارائه خدمات خواهند بود و این شرایط با به کارگیری فناوری های نوین جایگاه فناوری های نوین در این حوزه را ارتقاء خواهد داد. از سوی دیگر، توسعه و گسترش فضاهای تجاری و اقتصادی باعث پیچیده تر شدن معاملات و روابط تجاری شده و در این شرایط احتمال وارد شدن زیان و خسارت به شرکت های دولتی به شکل چشمگیری افزایش می یابد. تمامی این موارد در نهایت باعث افزایش ریسک های قانونی و مسئولیت های حرفه ای برای سازمان های ناظر خواهد شد. از این رو نقش عملکرد نیروی انسانی در انجام فرایند حسابداری بخش عمومی و گزارشگری بیش از پیش مورد تأکید قرار خواهد گرفت.</p>
سناریوی ۲: تضعیف جایگاه خدمات نظارتی بخش عمومی
<p>شرایط بد، راکد و نامطلوب اقتصادی، فضای تجاری ایران را فرا خواهد گرفت. در این شرایط یکی از اساسی ترین تقاضاهای پیشروی حرفه حسابداری بخش عمومی، نظارت دقیق و گزارش گیری در جهت افزایش اثربخشی و کارایی مصرف منابع است. بدین منظور، بر نقش حسابداران بیش از پیش بر ارائه اطلاعات صحیح و دقیق در دستگاه دولتی تأکید خواهد شد. از طرفی، شرایط بد اقتصادی می تواند کار را برای حسابداران بسیار مشکل سازد. سخت شدن شرایط اقتصادی، ریسک زیان دیدن شرکت های دولتی و کسری بودجه را افزایش داده و به تبع آن ریسک مسئولیت های قانونی و حرفه ای حسابداران بخش عمومی افزایش می یابد. از سوی دیگر، رسانه ها با انتشار خبرهای مربوط به ورشکستگی ها و اختلاس های رخ داده، رویکرد ذینفعان را نسبت به خدمات اعتباربخشی را منفی خواهند کرد. در ادامه، نهادهای قانون گذار و سیاست گذار تلاش خود را جهت ارتقای نظارت بر امور مالی بخش عمومی را افزایش خواهند داد. همچنین با در نظر گرفتن رویکرد منفی اجتماعی پیش آمده در رابطه با حسابرسان و به خصوص خدمات اعتباربخشی، ذینفعان خود را بر رفع نیازهای اطلاعاتی به وسیله تأکید و استفاده از متخصصان بخش خصوصی و بهره گیری از ابزار فناوری اطلاعات معطوف خواهند کرد. تمامی این موارد در شرایطی است که به واسطه بحران و شرایط نامطلوب اقتصادی موج بیکاری فراگیر شده و از همین رو، نیروی انسانی متخصص و باصلاحیت به اندازه کافی در دسترس بخش عمومی خواهد بود و ناگزیر در قالب حداقل قراردادهای شرکتی جذب خواهند شد.</p>
سناریوی ۳: افت سطح حسابداری بخش عمومی
<p>جنگ اقتصادی میان ابرقدرت های اقتصادی ادامه می یابد و روند جهانی سازی کندتر از قبل پیش خواهد رفت و بخش اعظم فضای اقتصادی و تجاری را بازارهای محدود منطقه ای تشکیل خواهند داد. در این شرایط، وضعیت سیاسی و اقتصادی هر منطقه به عنوان عامل بسیار مهمی در تعیین آینده حرفه حسابداری بخش عمومی و خصوصی به شمار خواهد رفت. در این شرایط، بخش اعظم فضاهای اقتصادی را شرکت هایی با اندازه های متوسط تشکیل داده و معاملات و روابط تجاری از پیچیدگی خاصی برخوردار نمی باشند. از این رو، ریسک مسئولیت های قانونی و حرفه ای برای حسابداران در این شرایط بسیار اندک بوده و این امر منجر می شود تا حسابداری بخش عمومی به فرایندی به نسبت ساده و عادی مثل گذشته تبدیل گردد. در این شرایط به واسطه متوقف شدن توسعه بازارهای بین المللی، نظارت بر بخش عمومی حساسیت خود را از دست خواهد داد. اصلاحات و شفافیت اقتصادی در بخش دولتی متوقف خواهد شد چراکه ذینفعان تمایلی از وضعیت موجود سود خواهند برد و سیاست گذاران و قانون گذاران به دنبال وصول اهداف از طریق قوانین موجود خواهند بود.</p>
<p>← ادامه جدول ۹</p>

ادامه جدول ۹
سناریوی ۴: اعمال کنترل‌های شدید بر حسابداران بخش عمومی
<p>شرایط اقتصادی نامطلوب باعث افزایش فشارها بر حرفه حسابداران شده و ارکان سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری برای برون‌رفت از بحران اقتصادی، قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌ای را بر نهادهای ناظر وضع خواهند کرد. در این محیط، آزادی عمل حسابداران بخش عمومی کاهش خواهد یافت و حسابداران بخش عمومی الزاماً به فراگیری قوانین و استانداردهای مربوطه و نیز رعایت قوانین و استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی خواهند پرداخت. بدین ترتیب حتی نرخ حق‌الزحمه حسابداران نخبه بخش عمومی در قبال ریسک موجود افزایش خواهد یافت و به همین دلیل، حسابداران بخش عمومی مورد توجه خواهند بود. اما نامطلوب بودن شرایط اقتصادی و در ادامه ورشکستگی‌های شرکت‌های دولتی و اختلاس‌های بخش عمومی رخ داده، فشار بر نهادهای ناظر اعم از سازمان حسابرسی و به‌خصوص دیوان محاسبات افزایش می‌یابد و این موارد باعث کاهش حسن شهرت نهادهای ناظر و حسابداران بخش عمومی خواهد شد و سازمان حسابرسی زیرمجموعه دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت.</p>
سناریوی ۵: مشاوره و الگوگیری از حسابداری بخش خصوصی
<p>وضعیت اقتصادی بین‌المللی و به تبع آن شرایط اقتصادی داخلی کشورها در وضع رکود کلی به سر می‌برد. ممکن است بتوان این امر را برای بنگاه‌های تجاری و واحدهای اقتصادی، شرایطی بحرانی توصیف کرد. شرکت‌هایی با اندازه‌های متوسط در این شرایط به سرعت دارایی‌های خود را از دست داده و به سمت ورشکستگی پیش می‌روند. از طرفی به واسطه تسلط بر بازارهای تحت کنترل منطقه‌ای، حجم قوانین و مقررات حاکم بر فضاهای اقتصادی بسیار زیاد و متنوع خواهد شد. شرکت‌های دولتی به منظور پوشش دادن ریسک خسارات و زیان‌های درخور توجه، متمایل به دریافت خدمات مشورتی از بخش خصوصی و الگوگیری از آن‌ها خواهند شد. از همین رو، بازار ارائه خدمات مشورتی از سوی مؤسسه‌های حسابرسی جذاب‌تر از قبل خواهد شد. این شرایط پیچیده، حسابداران فاقد صلاحیت بخش عمومی با نفرت خیره جایگزین خواهند شد. حسابداری تعهدی الزاماً در بخش عمومی بکار گرفته خواهد شد.</p>
سناریوی ۶: کوچک شدن بخش عمومی
<p>با تشدید فضای رقابتی در بازارهای داخلی و بین‌المللی، معاملات و روابط تجاری پیچیده‌تر از قبل می‌شود و از همین رو احتمال ورود زیان و خسارت وارده به شرکت‌ها و کسری بودجه دولت افزایش می‌یابد. بدین لحاظ، انتظارات اجتماعی از حرفه حسابداری افزایش می‌یابد و مراجع قانونی و حرفه‌ای تعهدها و مسئولیت‌های سنگین و فراتر از اصولی را بر حرفه حسابداری تحمیل می‌کنند. در این شرایط، حسابداران نخبه زیر بار مسئولیت سنگین نخواهند رفت. حق‌الزحمه کم و ناکافی حسابداری در بخش عمومی، در نهایت باعث می‌شود تا حرفه حسابداری در بخش عمومی از موارد فاقد جذابیت به منظور ورود افراد جدید تلقی شود. بدین لحاظ، پیاده‌سازی سیستم‌های نوین حسابداری (حسابداری مبتنی بر IT و تحت وب) در بخش عمومی با مشکل مواجه خواهد شد. بنابراین روند رکود در جامعه ادامه پیدا می‌کند و ناگزیر دولت از طریق خصوصی‌سازی و برون‌سپاری امور، کوچک خواهد شد.</p>
سناریوی ۷: ارتقای جایگاه حرفه حسابداران بخش عمومی
<p>رشد و توسعه فضای اقتصادی کشور زمینه را برای توسعه اغلب کسب‌وکارها از جمله حرفه حسابداری به‌خصوص در بخش عمومی فراهم می‌آورد. رونق اقتصادی با رشد بخش دولتی ایران همراه خواهد بود که حذف یا تعدیل تحریم‌ها به مدد آن خواهد آمد. قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران با تقویت سیستم‌های دولتی و الزامی کردن اجرای استانداردهای بین‌المللی و حسابداری تعهدی در تمامی سطوح بخش عمومی، جایگاه حسابداران بخش عمومی را بهبود می‌بخشند. شرایط درآمد دولتی بهبود پیدا کرده و نرخ مالیات کاهش و معافیت‌های مالیاتی بیشتر می‌شود و البته شرایط جذب افراد نخبه در بخش عمومی تسهیل می‌شود.</p>
سناریوی ۸: تداوم روند کنونی
<p>رشد اقتصادی و جهانی‌سازی با سرعت ادامه می‌یابد و هم‌زمان با آن تحریم‌ها و رکود اقتصادی در ایران ادامه خواهد یافت و این شرایط مانع از تحقیق آرمان‌های بخش عمومی در خصوص شفافیت و بهبود ساختار خواهد گردید. به دلیل بروکراسی فراوان و عدم تصویب قوانین منسجم، روند بهبود اوضاع حسابداری بخش عمومی به‌کندی پیش خواهد رفت و افراد نخبه تمایلی به جذب در بخش عمومی نخواهند داشت و استانداردهای بخش عمومی فقط در چند بخش عمومی بکار گرفته و عملیاتی خواهند شد. روند خصوصی‌سازی ادامه نخواهد یافت. کسری بودجه و ورشکستگی شرکت‌های دولتی دلیلی برای احیای حسابداری بخش عمومی و شفافیت اقتصادی نخواهد بود.</p>

اجمال نمایش داده شده است.

پیش‌بینی و ارائه طریق کرده‌اند و مطابق سناریوها مهمترین پیشران تأثیر گذار بر حسابداری بخش عمومی وضع قوانین می‌باشد که جهت حرکت آینده بخش عمومی و حسابداری آن را رقم خواهد زد. نتایج این پژوهش با یافته‌های عزیزالسلام و همکاران (۲۰۱۷) و بایزن (۲۰۱۲) مطابقت دارد. شایان ذکر است چند اتفاق محتمل حائز اهمیت برای بهبود اجماع نظر دیده می‌شود: جذب نخبگان حسابداری در بخش عمومی یا برون‌سپاری امور حسابداری، افزایش ریسک و مسئولیت قانونی حسابداران بخش عمومی به همراه افزایش دستمزد حسابداران بخش عمومی انتظار می‌رود، البته توسعه تکنولوژی در بخش عمومی گزینه اجتناب‌ناپذیر اغلب سناریوها می‌باشد که حسابداری بخش عمومی و گزارشگری آن را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

### منابع

- خزایی، سعید. (۱۳۹۴). دانشگاه آزاد برای آینده‌پژوهی چه می‌کند؟. *روزنامه فرهیختگان*، (۱۷۹۷).
- برایسون، ریچارد. (۱۳۹۱). *برنامه‌ریزی استراتژیک*، ترجمه دکتر مهدی خادمی (چاپ دوم). تهران: انتشارات آریانا قلم.
- طالب‌نیا، قدرت اله و زارعی، بتول. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرآیند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی. *مجله حسابداری مدیریت*، ۴(۹).
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۵).
- باباجانی، جعفر و عبدالخالق، خنکا. (۱۳۹۶). شناسایی و تحلیل کلان روندهای مؤثر بر آینده حسابداری مدیریت از منظر حرفه و کسب و کارها با رویکرد آینده‌پژوهی. *مجله حسابداری-سلامت*، ۶(۲). ۴۵-۲۴.
- باباجانی، جعفر و همکاران. (۱۳۹۱). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهرداری تهران.
- رضایی میرقائد، محسن و مبینی دهکردی، علی. (۱۳۸۵). *ایران آینده در افق چشم‌انداز*. تهران: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
- دولانی، عباس و همکاران. (۱۳۹۱). مروری بر پژوهش کیفی و نرم‌افزارهای تحلیل داده‌های کیفی. مدیریت سلامت، مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، ۱۵(۴۷).

### ترکیب و ادغام طرح‌های پیش‌بینی‌کننده در جهت تدوین سناریو

نتیجه مراحل قبلی، تلاش برای دستیابی به محتمل‌ترین سناریو در رابطه با وضعیت آینده هر یک از عوامل کلیدی تأثیرگذار بر آینده حسابداری در بخش عمومی هست. با ترکیب گزینه‌های مختلف در رابطه با هر یک از عوامل کلیدی، سناریوهای نهایی در رابطه با آینده حسابداری بخش عمومی در یک دهه آینده تدوین و تبیین گردد. بدیهی است با تعداد بسیار زیادی سناریوهای قابل طرح روبه‌رو خواهیم بود.

بنابراین ضروری هست که سناریوهای غیرمحتمل و غیرمنطقی حذف گردند و سناریوهایی که از لحاظ ماهوی شباهت‌ها و قرابت‌های بسیار زیادی با هم داشته تجمیع و ترکیب گردند. به همین منظور، لازم بود تا تعدادی از سناریوها به شکلی منظم و بدون از قلم افتادن اطلاعات مفید، برجسته و نهایی گردند. در این مرحله (گام سوم) با بهره‌گیری از روش تجزیه و تحلیل سازگاری، تطابق درونی سناریوهای مطرح‌شده، تطابق محتوایی سناریوهای یادشده با شرایط مورد انتظار آینده و همچنین سازگاری بین یک سناریوی مشخص با سایر سناریوهای قابل طرح، تبیین و بررسی شد (صفار و صابری سرابی، ۱۳۹۴).

به سناریوهای بر اساس احتمال رخ‌دادشان (معادل انتظار منطقی از روی دادن و تحقق یک سناریوی مشخص در آینده) از رتبه یک تا هفت تخصیص داده شد. در ادامه، تجزیه و تحلیل خوشه‌ای و اندازه‌گیری چند مقیاسی انجام شد. در نتیجه محتمل‌ترین نتایج در قالب هشت سناریوی نهایی محتمل در رابطه با آینده حسابداری بخش عمومی در جدول ۹ مطرح شده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

ماحصل این پژوهش، تدوین و توسعه ۸ سناریوی مدون به شرح جدول ۷ بود. هر یک از سناریوها به تشریح رویدادهای محتمل در آینده حرفه می‌پردازد. در ارزیابی ۸ سناریور در می‌یابیم که در برخی موارد بخش‌های از سناریوها همپوشانی و گاهی تقابل با یکدیگر دارند ولیکن اغلب به بهبود آینده حسابداری بخش عمومی امیدوار هستند و تغییرات بخش عمومی را منتج از تغییرات و فشار بین‌المللی می‌باشد و کارگروه‌ها به ارائه راهکار برون‌رفت ناشی چالش‌های جهانی

- رضائیان، علی و همکاران. (۱۳۹۷). مدل‌سازی و تحلیل سناریوهای آینده نظام بانکی در ایران. فصلنامه آینده‌پژوهی مدیریت. سال بیست و نهم. شماره ۱۱۵.
- الحسینی المدرسی، سید مهدی و رضائیان، مینا. (۱۳۹۳). بررسی نقش آینده‌پژوهی در برنامه‌ریزی استراتژیک. سومین همایش ملی آینده‌پژوهی، تهران.
- Bryman, A. & Bell, E. (2003). *Business redearch method Oxford*. UK: Oxford University Press.
- Mietzner. (2009). Indonesia's 2009 Elections: Populism, Dynasties and the Consolidation of the Party System. *Marcus Lowy Institute for International Policy*.
- Schoemaker, P.J.H. (1995). Scenario Planning: A Tool for Strategic Thinking. *MIT Sloan Management Review; Winter, (36)2*, ABI/INFORM Global, 25.
- Reid & Zyglidopoulos. (2004). Causes and Consequences of the Lack of Strategic Foresight in the Decisions of Multinational Enterprises to Enter China. *Article in Futures, (2)36*, 237-252.