



Shahid Bahonar
University of Kerman



Iranian E-Commerce Scientific
Association

Future Research of Public Sector Accounting System: Emphasis on Sustainability Reporting in Municipalities

Abbas Ali Daryaei¹ and Vahid Shahbazi²

1. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

Email: a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. Email: shahbazivahid7712@gmail.com

ARTICLE INFO

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 1 June 2025

Received in revised form: 17 November 2025

Accepted: 2 December 2025

Available online:

Keywords:

International Public Sector,
Accounting Standards,
Public Accounting System,
Scenario Writing.

JEL Classification:

M4, H8, H83.

Objective: The purpose of this research is to study the futures of the public sector accounting system with a focus on reforms of the public sector accounting system and the establishment of systems based on the accrual system of sustainability reporting in municipalities and compliance with international public sector accounting standards.

Method: This research is classified as a basic research in terms of its purpose and was conducted with a combined approach (qualitative and quantitative) and in the form of a mixed method based on futures research in terms of data collection.

Results: The findings from the coding stages and the implementation of the Delphi test, based on the views of experts extracted from semi-structured interviews, led to the identification of 35 components in the form of 7 meaningful factors based on an expert questionnaire. The results showed that public sector reforms, convergence with international standards, application of accrual accounting system, adherence to sustainability reporting principles, economic, environmental and social considerations, technical and infrastructure factors, development of education in the field of public accounting and privatization process are among the drivers affecting the future of public sector accounting in Iran. Finally, relying on the opinions of experts, five possible scenarios for the future of the public sector accounting system were presented with an emphasis on the accounting system of municipalities.

Conclusion: An examination of these five scenarios shows that in some cases, parts of the scenarios converge and sometimes conflict with each other, but they often indicate an improvement in the future of public sector accounting and that changes in the public sector are the result of international changes and impositions.

Cite this article: Daryaei, A.A., & Shahbazi, V. (2026). Future research of public sector accounting system: Emphasis on sustainability reporting in municipalities. *Journal of Development and Capital*, *(*), *-*. <https://doi.org/10.22103/jdc.2025.25374.1563>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

Introduction

Future research is one of the strategic sciences that informs the organization about future events, opportunities, and threats, and reduces its uncertainties, doubts, and concerns, and increases the organization's ability to make intelligent choices. Future research means predicting future trends, instead of speculation, based on scientific methods. (Irannejad and Sasan Gohar, 2022). Future studies can take three forms. First, it can predict the future but does absolutely nothing about it. The second degree can predict the future and be ready to use predictable developments, and the third degree can predict the future and take measures to influence it favorably (Ride and Zigidopoulos, 2004). Future research in the field of accounting and similar sciences has been done in the world and in our country, but it has been very little in the public sector, and this is while the core of our country's economy is the state, and public sector accounting is very important by its nature. Therefore, examining the future of accounting in the public sector and its dimensions is very necessary (Mohammedzadeh Salteh and Leithi, 2018).

Recently, appropriate measures have been taken regarding accounting in municipalities. Despite this, the period of implementation of the sixth law is ending in a situation where the implementation of public sector accounting standards by municipalities that receive their resources directly and indirectly from the citizens is still facing serious challenges. On the other hand, developments in the accounting system of the public sector are the result of greater accountability, increase and transparency of information and with the aim of making more informed decisions in the public sector, and for this purpose it is predicted that in the next few years all countries (including developing countries) and our country Iran should also use the accrual basis in their accounting system. Based on this, the future study of the implementation of public sector accrual accounting in municipalities based on (IPSAS) with the aim of contributing to the literature of financial management and public accountability considering that it has not been investigated so far and the possibility of reducing the shortcomings and filling the existing research gaps in It has this field, it has innovation and it has necessity. In this regard, in this research, the future study of the accounting system of the public sector has been done with emphasis on municipalities. According to the mentioned cases, the basic questions of the research are:

What are the drivers and key factors for the future of public sector accounting in the field of municipalities?

What is the need to use international public sector accounting standards to keep pace with other countries?

According to the existing capabilities and capacities, what strategies should be developed for each of the possible scenarios?

What program and executive measures should the compilers of international public sector accounting standards determine for their future?.

Method

The research method is of a mixed type, and the purpose of this approach is that the findings of the quantitative approach support the interpretation of the findings of the qualitative approach. Based on this, part of this research is qualitative and part is quantitative, and based on the purpose, it is considered to be of the applied type, and based on the method of data collection, it is descriptive, survey and exploratory. In this research, with the tools and methods of qualitative analysis, including an in-depth review of foreign and domestic research presented in reliable scientific databases to determine the effective components on the application of international public sector accounting standards, and also with the help of in-depth and semi-structured interviews, in order to determine the drivers The future maker of the accounting system of the public sector, empirical data from experts and experts were collected and analyzed. The statistical population of the research includes members of the academic staff of

the financial department of municipalities, members of the international accounting standards committee of the public sector. The subject area of the research is also the future study of the public sector accounting field and providing future drivers for the public sector accounting keeping in mind the international standards of public sector accounting in municipalities. The time domain of the research is the next 5 years, and the opinions of the participants were collected through interviews with experts, open questionnaires, during the year 2023. In this research, judgmental and snowball sampling methods were used to select experts, and sampling continued until theoretical saturation. In this method, the participation of people who are experts in this field and have the necessary criteria, and while answering the interview questions, they were asked to introduce other experts in this field. On the other hand, the adequacy of sampling with the method Theoretical sampling was achieved and sampling continued until theoretical saturation was achieved and no new propellants were added. According to the exploratory approach of this research and in order to identify the driving forces of receiving the opinions of experts, semi-structured interview was used as the main tool of data collection and interviews were conducted with 12 experts.

In the selection of experts for the Delphi questionnaire stage, based on the opinions of university professors, experts were selected from among professors with experience in the field of public sector accounting in the country. This questionnaire was sent to the experts through virtual space or e-mail and their comments were received, and a total of 23 questionnaires were received in this section.

The implementation process of this research is as follows:

Step 1: Background mining of theoretical foundations and interviews with experts in order to extract future drivers of the public sector accounting system.

Step 2: Preparation of a questionnaire on the impact of the factors extracted in the first step on the future application of international public sector accounting standards and distribution among experts.

Step 3: Collecting and analyzing the answers with the help of binomial test in SPSS software and selecting significant effective factors and structural analysis to identify relationships between trends.

Please conduct an investigation with this explanation:

Section 1: A summary of theoretical buildings and an accompanying report on the perspective of extracting the information on the administrative accounting system in general.

Figure 2: This is a description of the balance of the influence of the factors extracted from the first place according to the standard among the general public administration accounts and the distribution among the news outlets.

Game 3: Parameters and analysis of the language using a sentence in the SPSS language, selecting effective factors with data, and analyzing the data for different links.

Results

The results showed that for all the presented drivers, the number of positive and negative opinions are not equal at the 5% significance level, and this inequality is in favor of favorable opinions. For all the investigated engines, the average obtained in the fuzzy state is higher than the threshold, which is 3, based on this, it can be said that there is a consensus on all engines identified in this study from the point of view of the experts, and there is no standard in their opinion. Not identified as redundant or ineffective. Therefore, according to the respondents, all the drivers presented, although with different intensity, are part of the future drivers of public sector accounting.

At this stage, based on selective coding and according to theoretical foundations, open questionnaire and interviews and the results of the Delphi panel of experts, the effective drivers

4/ Future research of public sector accounting system: Emphasis on sustainability reporting...

of using international accounting standards in the public sector include 7 main components or drivers: convergence with international standards, compliance with the principles Sustainability reporting, public sector reforms, use of accrual accounting, education in the field of public accounting, technical and infrastructural factors, and privatization were identified in the form of 35 final sub-indexes.

Developing a Scenario

Scenario 1: Convergence of Iran's public sector accounting system with international public sector standards and international financial reporting standards. With the globalization of international public sector accounting standards, as well as the economic progress of the United States, China, and the European continent, Iran is turning to public sector tools, i.e. modern financial managers. And by using financial elites and new technologies, it enters into international relations. Therefore, the role of human resources performance in the process of public sector accounting and reporting system will be emphasized more than before.

Scenario 2: Weakening the position of the accounting system of the public sector: bad and unfavorable economic conditions will cover the business environment of the world. In this situation, one of the most basic demands facing the accounting profession will be careful monitoring and reporting in order to increase the effectiveness and efficiency of public resource consumption and will make the work difficult for accountants. In this situation, due to the stoppage of the development of international markets, reforms and economic transparency in the public sector will be stopped, and the standards-setting committees will turn to the existing laws in order to fulfill the needs of the stakeholders.

Scenario 3: Modeling of modern public financial management in municipalities: with increasing citizens' expectations and legal and international requirements and severe financial restrictions in countries, reforms in public financial management subsystems in municipalities including budgeting system, service pricing system, tax and toll system And the performance management system will take place. Also, separation of policy making from implementation, improvement of audit and internal control systems and management of resource consumption will be inevitable to move towards modern financial management in municipalities.

Scenario 4: shrinking of the accounting system of the public sector; With the intensification of the competitive environment in the international markets, the possibility of losses for public sector organizations and the budget deficit of municipalities, social expectations from the accounting profession are increasing. It will be difficult and the government will inevitably turn to privatization.

Scenario 5: Continuation of the current trend; According to the past, the process of the accounting system of the public sector and municipalities will proceed, and in this case, the changes will take place according to the conditions of the countries and the economic complexity and the expectations of the beneficiaries.

Conclusions

This study was conducted with the aim of researching the future of the public sector accounting system, focusing on the reforms of the public sector accounting system and the establishment of systems based on the accrual system of sustainability reporting and compliance with international accounting standards. The results showed that public sector reforms, convergence with international standards, use of accrual accounting, compliance with sustainability reporting principles, technical and infrastructural factors, education in the field of public accounting and privatization are effective drivers for the future of public sector accounting in Iran. In relation to these drivers, it can be said that the acceptance and convergence with international standards will be an important step in the implementation of

result-oriented management, and the use of international standards will increase the credibility, reliability and transparency of financial reports at the public level with international procedures. International will match. Compliance with international accounting standards of the public sector ensures that the financial reporting of the public sector correctly and optimally reflects the financial status of government organizations, which provides transparency and accountability in the management of public resources. For the successful implementation of international accounting standards in the public sector institutions of the country, the institutions in charge of implementing the standards should take the necessary measures to adapt the existing financial and accounting laws and regulations to the requirements of the public sector accounting standards and establish new laws, because in the absence of laws And transparent and consistent regulations, implementation is a challenge. Using accrual accounting, in addition to facilitating operational budgeting and the possibility of preparing an operational budget for each activity, and actually modifying the current budgeting system in a targeted and operational way, can direct the flow of financial resources towards predetermined goals. Using accrual accounting improves the efficiency, effectiveness or accountability of organizations in the public sector. It is believed that accrual accounting plays an important role in making better decisions and increasing performance and accountability through the use of reporting and budgeting on an accrual basis. Especially since accrual accounting plays a role in the management decisions of the public sector regarding balance sheet items and leads to better management of government budgets. Based on this, obtaining accrual reports provides a better basis for accountability to the government and society. It is necessary to comply with the principles of sustainability reporting in public sector financial reports, provide comprehensive and clear information about the performance of organizations in order to increase transparency, reassure shareholders and interested parties, and provide a complete picture of the organization's sustainability. These reports are used as a tool to evaluate and compare the performance of the public sector over time and with other organizations. The importance of sustainability reporting in financial reports has increased based on current trends and the needs of society and the market. In financial reporting, the concept of sustainability means the ability of an organization to maintain stable financial performance over time. One of the results of sustainability reporting in the public sector is the reduction of information asymmetry and the provision of information in the three areas of economic, environmental and social responsibility for stakeholders. In the future, public sector accounting will increasingly need training in new digital technologies, globalization and evolving regulations and international standards in the public sector. The training of accountants, auditors and experts working in the public sector institutions of the country is necessary and necessary in order to implement public sector accounting standards, and this will not be achieved without the support of higher education centers, professional associations and public sector institutions. The result of this research was the compilation and development of 5 modern scenarios as described in Table 3. Each of the scenarios describes possible events in the future of the profession. In the review of 5 scenarios, we find that in some cases parts of the scenarios converge and sometimes conflict with each other, but they often hope for the improvement of the public sector accounting and the changes in the public sector are the result of international changes and impositions. Although some working groups have proposed solutions to overcome global challenges, according to the scenarios, the most important driving force affecting public sector accounting is the enactment of laws that will determine the future direction of the public sector and its accounting. The results of this research are consistent with the findings of [Azizul Islam et al. \(2017\)](#) and [Mohammadzadeh Salteh et al. \(2018\)](#).

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Not applicable.

Acknowledgements

The authors thank all participants in this study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.



آینده پژوهی سیستم حسابداری بخش عمومی: با تأکید بر گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها

عباسعلی دریایی^۱ و وحید شهبازی^۲

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir **رایانامه:**

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. shahbazivahid7712@gmail.com **رایانامه:**

چکیده

هدف: هدف این پژوهش آینده‌پژوهی سیستم حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی و استقرار سیستم‌های مبتنی بر نظام تعهدی گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها و انطباق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی است.

روش: این پژوهش از نظر هدف در زمره پژوهش‌های بنیادی قرار می‌گیرد و از حیث گردآوری داده‌ها با رویکردی ترکیبی (کیفی و کمی) و در قالب روش آمیخته مبتنی بر آینده‌پژوهی انجام شده است.

یافته‌ها: یافته‌های حاصل از مراحل کدگذاری و اجرای آزمون دلّی، مبتنی بر دیدگاه خبرگان استخراج‌شده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، منجر به شناسایی ۳۵ مؤلفه در قالب ۷ عامل معنادار بر اساس پرسشنامه خبره‌سنجی شد. نتایج نشان داد اصلاحات بخش عمومی، همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، به‌کارگیری نظام حسابداری تعهدی، رعایت اصول گزارشگری پایداری، ملاحظات اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی، عوامل فنی و زیرساختی، توسعه آموزش در حوزه حسابداری عمومی و روند خصوصی‌سازی از جمله پیشران‌های اثرگذار بر آینده حسابداری بخش عمومی ایران هستند. در نهایت، با اتکا به نظرات خبرگان، پنج سناریوی محتمل برای آینده نظام حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نظام حسابداری شهرداری‌ها ارائه شد.

نتیجه‌گیری: بررسی این ۵ سناریو نشان می‌دهد در برخی موارد بخش‌هایی از سناریوها همگرایی و گاهی با یکدیگر در تقابلند، اما اغلب بیانگر بهبود آینده حسابداری بخش عمومی هستند و تغییرات بخش عمومی نتیجه تغییرات و تحولات بین‌المللی است.

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت:

تاریخ بازنگری:

تاریخ پذیرش:

تاریخ انتشار برخط:

واژه‌های کلیدی:

استانداردهای بین‌المللی حسابداری،

بخش عمومی،

سیستم حسابداری عمومی،

سناریونویسی.

طبقه‌بندی JEL:

M4, H8, H83.

استناد: دریایی، عباسعلی و شهبازی، وحید (۱۴۰۵). آینده‌پژوهی سیستم حسابداری بخش عمومی: با تأکید بر گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها. *مجله توسعه و سرمایه*.

<https://doi.org/10.22103/jdc.2025.25374.1563> * - *



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده / نویسندگان.

۱- مقدمه

حسابداری بخش عمومی سنگ‌بنای پاسخگویی و شفافیت مالی دولت‌هاست و نقش تعیین‌کننده‌ای در اعتماد عمومی ایفا می‌کند. سازمان‌های خصوصی عمدتاً در پی حداکثرسازی سودند؛ اما سازمان‌های عمومی برای توسعه پایدار اقتصادی-اجتماعی و ارائه خدمات عمومی عمل می‌کنند. لذا آینده حسابداری بخش عمومی و ترتیبات پاسخگویی، نیاز ذاتی هر جامعه است (فری و میدگلی^۱، ۲۰۲۲). حسابداری بخش عمومی، نظامی برای ثبت، اندازه‌گیری و گزارشگری عملکرد مالی نهادهای دولتی است (گارسیا^۲، ۲۰۱۴). بسیاری از دولت‌ها در سال‌های اخیر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل گذار کرده‌اند. باین‌حال، این گذار با چالش‌های نو در حوزه‌های ظرفیت نهادی، زیرساخت‌های داده و هم‌ترازی استاندارد رویه‌رو است (رادکلیف و همکاران^۳، ۲۰۲۲). در همین راستا، در دهه‌های اخیر، ادبیات حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر اصلاح رویه‌های حسابداری، از جمله اجرای حسابداری تعهدی و هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری جهت به حداقل رساندن تفاوت‌ها در گزارشگری مالی در بین کشورها توسعه یافته است. امروزه هماهنگ‌سازی حسابداری بخش عمومی بیشتر با اتکا به استانداردهای بین‌المللی انجام می‌شود تا اطلاعات مالی در سطح جهانی قابل مقایسه بوده، تفاوت‌ها در اصول ملی کاهش و شفافیت و پاسخگویی تقویت شود (لاپسلی و میلر^۴، ۲۰۱۹). به طور دقیق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۵ مجموعه‌ای از استانداردهای مبتنی بر نظام تعهدی هستند که مبنای یکسانی برای تهیه صورت‌های مالی سالانه در بخش عمومی فراهم می‌کنند (هافمن و همکاران^۶، ۲۰۲۰).

گزارش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۲۱) نشان می‌دهد ۵۷ درصد کشورها از IPSAS تبعیت می‌کنند و ۱۹ درصد در حال بررسی این موضوع هستند. سایر کشورها هنوز از استانداردهای ملی استفاده می‌کنند (پورحسینی حصار و همکاران، ۱۴۰۰). در ایران نیز از ۱۳۸۸ «کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی» تشکیل و تا پایان ۱۳۹۳ مفاهیم نظری و بخشی از استانداردهای مبتنی بر تعهدی تصویب شد و اجرای مرحله‌ای از ۱۳۹۴ در نهادهای عمومی ابلاغ شد (پورحسینی حصار و همکاران، ۱۴۰۰). افزایش تقاضا برای انتشار اطلاعات با کیفیت و قابل استناد در بخش عمومی جهت ارزیابی و سنجش عملکرد، با واکنش در سراسر جهان برای پاسخ به این نیاز آغاز گردید. بدین لحاظ، تفکر درباره آینده برای کارها و اقدامات کنونی با کمک آینده‌پژوهی امری ضروری است.

آینده پژوهی در زمینه حسابداری و علوم مشابه در جهان و کشورمان انجام شده است، ولی در بخش عمومی بسیار کم مورد نظر بوده است و این در حالی است که هسته اقتصاد کشورمان دولتی بوده و حسابداری بخش عمومی به طبع آن بسیار حائز اهمیت است. بنابراین بررسی آینده حسابداری در بخش عمومی و ابعاد آن بسیار ضروری هست (محمدزاده سالطه و لیثی، ۱۳۹۸). اخیراً اقدامات مناسبی در خصوص نحوه حسابداری در شهرداری‌ها صورت پذیرفته است. با وجود این، دوره زمانی اجرای قانون ششم در شرایطی به پایان می‌رسد که هنوز اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط شهرداری‌ها که منابع خود را بطور مستقیم و غیرمستقیم از شهروندان دریافت می‌دارند، با چالش‌های جدی مواجه شده است. تحولات نظام حسابداری بخش عمومی با هدف افزایش پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر دنبال می‌شود. بر همین اساس پیش‌بینی می‌شود طی چند سال آینده همه کشورها، از جمله ایران، به مبنای تعهدی روی آورند. بر این اساس آینده‌پژوهی اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی در شهرداری‌ها بر اساس IPSAS با هدف کمک به ادبیات

1. Ferry & Midgley

2. García

3. Radcliffe

4. Lapsley & Miller

5. IPSAS

6. Hofmann

مدیریت مالی و پاسخگویی عمومی با توجه به اینکه تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است و امکان کاهش کاستی‌ها و پر کردن شکاف‌های تحقیقات موجود در این حوزه را دارد، دارای نوآوری بوده و از ضرورت برخوردار است. در این راستا در این تحقیق آینده‌پژوهی سیستم حسابداری بخش عمومی با تأکید بر شهرداری‌ها صورت گرفته است.

مرور ادبیات نشان می‌دهد آینده‌پژوهی در حسابداری عمدتاً بر حوزه‌های بخش خصوصی و موضوعاتی مانند فناوری مالی، گزارشگری شرکتی و حسابداری مدیریت متمرکز بوده است، در حالی که بخش عمومی و بویژه شهرداری‌ها کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. این در حالی است که شهرداری‌ها مستقیماً با منابع و منافع شهروندان در ارتباط بوده و شفافیت و پاسخگویی در آنها نقش اساسی در اعتماد اجتماعی دارد. نوآوری این پژوهش در سه محور است: نخست، تمرکز بر آینده‌پژوهی در حسابداری بخش عمومی با تأکید بر شهرداری‌ها که تاکنون در ادبیات داخلی و بین‌المللی مغفول مانده است. دوم، بررسی نقش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در ارتقای شفافیت و پایداری گزارشگری مالی در این نهادها. سوم، ارائه سناریوها و راهبردهای بومی برای استقرار مبنای تعهدی در شهرداری‌های ایران. بر این اساس، پژوهش حاضر می‌تواند به پر کردن شکاف تحقیقات موجود، بهبود تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران مالی و افزایش کارایی و پاسخگویی در مدیریت شهری کمک کند. با توجه به موارد بیان شده سوال‌های اساسی تحقیق عبارتند از:

پیشران‌ها و عوامل کلیدی آینده‌ساز حسابداری بخش عمومی در شهرداری‌های ایران کدامند؟
 ضرورت‌های به کارگیری IPSAS برای همگامی با استانداردهای بین‌المللی چیست و چه موانع نهادی محتمل است؟
 با توجه به قابلیت‌ها و ظرفیت‌های موجود، برای هر سناریوی محتمل چه راهبردهای اجرایی متناظر باید تدوین شود؟
 تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی چه برنامه‌ی انتقال مرحله‌ای و اقدامات اجرایی را باید پیشنهاد کنند؟

۲. ادبیات تحقیق

۲-۱ حسابداری بخش عمومی

از دهه ۱۹۸۰ مرزهای بخش عمومی، شیوه‌های مدیریت و بودجه‌بندی، ساختارهای حکومتی و مفاهیم حسابداری دچار تحول اساسی شده است. در نتیجه، سیستم‌های حسابداری با نیازهای جدید حاکمیت عمومی سازگار شده و کاربرد و محتوای آن‌ها تغییر یافته است (سیکیلیا^۱ و همکاران، ۲۰۲۵). نیاز روز افزون به پاسخگویی سیاسی و مالی، مجموعه کامل تر و گسترده‌تری از سیستم‌های مدیریت و حسابداری را می‌طلبد تا بتواند برای تصمیم‌گیری و بهبود پاسخگویی، بازخوردی ارائه دهد (الکاران^۲، ۲۰۱۸). حسابداری اساسی‌ترین ابزار برای ثبت عملیات انجام شده بین یک واحد تجاری و سایر اپراتورها است که اطلاعات مفیدی را برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی فراهم می‌کند. سیستم حسابداری عمومی مبنایی برای مدیریت منابع مالی و ارزیابی عملکرد دولت است. حسابداری به‌خودی‌خود درباره تخصیص منابع تصمیم نمی‌گیرد، بلکه اطلاعات لازم را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد تا منابع را هماهنگ با اهداف مورد نظر تخصیص دهند (هیئت استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی^۳، ۲۰۲۳). حسابداری بخش عمومی شامل اصول و شیوه‌هایی است که نهادها و سازمان‌های بخش عمومی برای ثبت، گزارش و مدیریت تراکنش‌ها و منابع مالی خود استفاده می‌کنند (روسی^۴، ۲۰۱۶). حسابرسی بخش عمومی

^۱. Sicilia

^۲. Alkaraan

^۳ International Public Sector Accounting Standards Board

^۴. Rossi

نیز فعالیتی حیاتی در دولت‌های دموکراتیک است که زیربنای روابط بین دولت و مردم، قوای مجریه و مقننه و بخش‌های مختلف دولت است (رادکلیف و همکاران، ۲۰۲۲). هدف حسابرسی بخش عمومی تقویت اتکای استفاده‌کنندگان مورد نظر به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت بخش عمومی، از طریق اظهار نظر، بیان می‌کند (فری و میدگلی، ۲۰۲۲).

سازمان‌های عمومی یا دولت‌ها برای توسعه پایدار اجتماعی-اقتصادی کشور تلاش می‌کنند، در حالی که سازمان‌های غیردولتی به دنبال کسب سود بیشتر برای منفعت خود هستند. اگر واقعیت این باشد مشخص می‌شود که تراکنش‌های مالی هر یک از این سازمان‌ها با یکدیگر متفاوت است. بنابراین لازم است استانداردهای حسابداری متفاوتی برای این سازمان‌ها به صورت جداگانه قابل اجرا باشد. حسابداری بخش عمومی سیستم حسابداری است که از دولت برای ثبت اطلاعات مربوط به امور مالی خود حمایت می‌کند تا به شکل دهی سیاست‌های پولی و مالی کمک کند. با توجه به سهم گسترده دولت در اقتصاد ایران، حسابداری بخش عمومی اهمیت ویژه‌ای دارد. تحولات اخیر مانند استقرار بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی، که همسو با تغییرات جهانی و رویکرد مدیریت نوین عمومی است، این اهمیت را دوچندان کرده است (ایران نژاد و ساسان گهر، ۱۴۰۱). برخی صاحب‌نظران نظیر **گودارد^۱** (۲۰۱۰) بیان می‌کنند، در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته، باید به حسابداری بخش عمومی توجه بیشتری شود.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی هر کشوری، از جمله ایران، تحت‌تأثیر قوانین و مقرراتی از جمله قانون اساسی، قوانین پنج ساله برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی، قانون حسابداری عمومی و سایر قوانین و مقررات عمومی قرار دارد. بنابراین، طراحی مدل‌های اجرایی بدون توجه به شرایط قانونی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور با چالش جدی روبه‌رو خواهد بود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، از مرداد سال ۱۳۸۸، در اولین اقدام، تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش مبنای حسابداری تعهدی، به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. یکی از عوامل مهم و غیرقابل چشم‌پوشی در حوزه شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و پذیرفته‌شده همگانی است که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. این کمیته در گام بعدی، استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ را در تاریخ ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ را در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای ۶ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ و استانداردهای حسابداری شماره ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

شهرداری‌های ایران در سال‌های اخیر با چالش‌های متعددی در حوزه حکمرانی شهری مواجه بوده‌اند. این چالش‌ها شامل عدم مشارکت مؤثر شهروندان، نابرابری در توزیع خدمات، فقدان هماهنگی بین دستگاه‌های اجرایی و ضعف در برنامه‌ریزی استراتژیک است. تحقیقات نشان می‌دهند فقدان مشارکت مؤثر شهروندان و مدیریت یکپارچه، چالش‌های قابل توجهی را در نظام مدیریت شهری ایران ایجاد کرده است (حسینی و طیبی، ۲۰۲۵). علاوه بر این، توزیع ناعادلانه منابع و امکانات، بویژه در شهرهایی مانند ارومیه، ناشی از قدرت‌های سیاسی و نفوذهای مختلف است که منجر به نابرابری در ارائه خدمات می‌شود (مهدی نژاد و همکاران، ۲۰۲۴). در سطح بین‌المللی، اسناد و گزارش‌های جدیدی به‌منظور ارتقاء حکمرانی شهری پایدار و مؤثر منتشر شده است. به‌عنوان مثال، گزارش سالانه راهنمای شانگهای در سال ۲۰۲۳، بهترین

^۱. Godard

شیوه‌های شهری را ارائه داده و راهکارهایی برای توسعه پایدار شهری در قرن ۲۱ ارائه می‌دهد. همچنین، برنامه ملی سیاست‌های شهری در ایران، که در سال ۲۰۲۳ منتشر شد، به‌منظور تقویت حکمرانی شهری و بهبود برنامه‌ریزی شهری تدوین شده است (ملک‌آبادی و همکاران، ۲۰۲۵). تحلیل‌های اختصاصی نشان می‌دهند که در تهران، ساختار افقی حکمرانی و دینامیک‌های سیاسی، منجر به ناکارآمدی‌های قابل توجهی در مدیریت شهری شده است. این مسائل، همراه با چالش‌های اجتماعی و اقتصادی، نیازمند بازنگری در رویکردهای مدیریتی و حکمرانی شهری هستند (قاسمی، ۱۴۰۳).

مرور مطالعات نشان می‌دهد حسابداری بخش عمومی نقش محوری و مهمی در پاسخگویی دارد. اما بیشتر پژوهش‌ها بر تعاریف و کارکردها تمرکز کرده و کمتر به سازوکارهای انتقال این کارکردها به سطح حکمرانی شهری پرداخته‌اند. تمایز مأموریت بخش عمومی با خصوصی پذیرفته شده است، با این حال، آثار این تمایز بر طراحی شاخص‌های پاسخگویی شهرداری‌ها و ترکیب صورت‌های مالی با گزارشگری پایداری کمتر مدلسازی شده است. همچنین، ادبیات ایران عمدتاً ناظر به سطح ملی است و ویژگی‌های نهادی شهرداری‌ها (تنوع منابع درآمدی، ملاحظات سیاسی محلی، ظرفیت نیروی انسانی) به‌قدر کفایت در قالب چارچوب‌های تحلیلی سنجش‌پذیر وارد نشده است. این خلأ، ضرورت گذار از توصیف به تحلیل رابطه‌مند بین مفاهیم پاسخگویی، تعهدی و پایداری در سطح شهرداری‌ها را برجسته می‌کند.

۲-۲- تحولات حسابداری بخش عمومی

نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از طریق واحدهای حسابداری و مالی دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود. هرگونه تحول در این نظام و کیفیت اجرای آن مستلزم مشارکت، کارایی و اثربخشی واحد حسابداری و مالی است (بانک جهانی، ۲۰۲۵). گذار از مدیریت عمومی سنتی به مدیریت عمومی نوین، باعث تحول در خرده‌نظام‌های مالی مانند بودجه‌ریزی، گزارشگری مالی، حسابرسی، اعتباربخشی و مدیریت ریسک شده است. این حرکت جهانی برای تغییر نظام مدیریت مالی عمومی به انجام تحولات نظام مدیریت مالی عمومی در کشور نیز منجر شده است. یکی از این تحولات، تحول در نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است که در سال‌های اخیر صورت گرفته است (کردستانی، ۱۳۹۹). به نظر باباجانی (۱۳۸۲) تحولات سه دهه اخیر حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته عمدتاً تحت تاثیر مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی صورت پذیرفته است.

در تحولات اخیر صورت گرفته در بخش عمومی، دانش حسابداری سهم مهمی داشته است. حتی برخی معتقدند که اساس این تحولات بر اصلاح فرآیند و نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی متمرکز بوده است. در این میان، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در سطح دولت‌ها یک تحول فراگیر در ساختار گزارشگری مالی بخش عمومی بوده است. این تحول اثر قابل ملاحظه‌ای بر شاخص‌های شفافیت و پاسخگویی بخش عمومی داشته است (بلانکا^۱، ۲۰۱۴). در این مسیر، بخش عمومی هم‌زمان با چالش‌هایی چون جهانی شدن بازار، افزایش کسری بودجه، تغییرات سریع فناوری، رقابت با بخش خصوصی و تقاضای فزاینده برای شفافیت روبه‌رو است (گارسا، ۲۰۱۴).

بر اساس استانداردهای ابتکارات گزارشگری جهانی، گزارش‌های پایداری به فعالیت‌های سازمانی مربوط به گزارش عمومی اثرات اقتصادی، زیست محیطی و یا اجتماعی، اعم از مثبت یا منفی، با هدف ارتقا مرتبط است (صفاری و همکاران،

^۱. Bellanca

۱۴۰۴). توسعه پایدار این استانداردها زبان مشترکی را برای سازمان‌ها و ذینفعان آنها ایجاد می‌کند و به این ترتیب اطلاعات موجود در آن به راحتی قابل درک است و به ذینفعان امکان می‌دهد نظرات خود را ارائه و تصمیم‌گیری کنند. علاوه بر این، آنها امکان مقایسه جهانی و بهبود کیفیت اطلاعات را فراهم می‌کنند که شفافیت بیشتر و مسئولیت سازمانی را ممکن می‌سازد (تازیکه لمسکی و همکاران، ۱۴۰۳). این استانداردها عملکرد سازمان‌ها را در رابطه با مسائل اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی برجسته می‌سازند. همچنین، این استانداردها در بخش عمومی، برای توانمندسازی شهروندان و برای قضاوت در مورد میزان تأمین رفاه اجتماعی توسط یک سطح مربوطه از دولت ضروری هستند (بلینی و همکاران، ۲۰۱۹). گزارشگری پایداری می‌تواند به عنوان راهکاری به منظور تغییر مدیریت سازمانی شهرداری‌ها، همچنین شفافیت در همه امورات شهرداری‌ها هم‌چون امور اقتصادی، مسئولیت اجتماعی، حوزه خدمات شهری و زیست‌محیطی پاسخگویی به نیازهای همه ذینفعان لحاظ می‌شود (مشایخ و بیضاءنژاد، ۲۰۲۵). از طرفی عدم تقارن اطلاعاتی زیادی در شهرداری‌ها وجود دارد و شهرداری‌ها نیز از اهمیت افشای داوطلبانه از جمله اطلاعات پایداری برای ذینفعان بی‌اطلاع هستند (استبان و همکاران، ۲۰۲۵). با وجود پیشرفت‌ها در تحقیقات مربوط به گزارشگری پایداری در جهان، همچنان فقدان تحقیقات در خصوص گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها بویژه ایران علیرغم اهمیت موضوع و همچنین به دلیل تفاوت در ماهیت خدمات ارائه شده توسط شرکت‌ها و شهرداری‌ها وجود دارد. بررسی گزارش‌های پایداری شهرهای مختلف جهان نشان داد که آنها برای تهیه گزارش پایداری، هیچ محدودیتی در نحوه ارائه و همچنین به کارگیری از ابعاد و شاخص‌های مندرج در استانداردها و دستورالعمل‌های موجود نظیر ابتکارات گزارشگری جهانی و استانداردهای تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری پایداری دارند و از الگوی ثابتی پیروی نمی‌کنند. به عبارت دیگر، این سازمان‌ها برای مشروعیت بخشیدن به خود در راستای مسئولیت پاسخگویی اقدام به افشای اختیاری گزارش پایداری می‌نمایند (فاطری و همکاران، ۱۴۰۲). از این رو، در پژوهش حاضر با رویکردی بدیع به شناسایی ابعاد قابل استفاده در گزارشگری پایداری برای شهرداری‌های ایران پرداخته شده است. لذا، شش بعد شامل اقتصادی، زیست‌محیطی، کار و تولید، مدیریت و سرمایه انسانی، عوامل تعالی و پیشرفت و ویژگی‌های گزارش مورد تأیید خبرگان حوزه پژوهش قرار گرفته است.

تحقیقات بین‌المللی پیرامون استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی عمدتاً بر پذیرش/اجرا و سپس پیامدهای شفافیت متمرکز بوده‌اند. با این وجود، در بستر شهرداری‌ها، پیوند تعهدی‌سازی با کیفیت گزارشگری پایداری کمتر به صورت علی‌و‌اکوای شده است. در مطالعات موجود، دو پیش‌فرض کمتر آزمون شده: نخست، اینکه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی خودبه‌خود به افزایش پاسخگویی زیست‌محیطی و اجتماعی می‌انجامد. دوم، اینکه چارچوب‌های گزارشگری پایداری (مانند GRI) بدون بومی‌سازی شاخص‌ها در شهرداری‌ها کارآیی مشابهی دارند. افزون بر این، شواهد درباره هزینه‌های گذار (زیرساخت داده، نظام استقرار، آموزش، حاکمیت داده) در شهرداری‌های کشورهای در حال توسعه اندک است. لذا ادبیات موجود، حلقه میانی میان «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی/تعهدی» و «کیفیت داده‌های غیرمالی و گزارشگری پایداری شهرداری‌ها» را عمدتاً مفروض دانسته و کمتر به آن پرداخته است.

۲-۳- پیش‌ران‌های حسابداری بخش عمومی

ارتقای نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از طریق واحدهای حسابداری و مالی دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد. هرگونه تحول در این نظام و کیفیت اجرای آن، مستلزم مشارکت کارایی و اثربخشی واحد حسابداری

و مالی است. افزایش پاسخگویی و کنترل بودجه‌ای و شفافیت تأمین مالی دولت و مدیریت اثربخش دارایی‌ها و بدهی‌ها، می‌تواند از طریق حسابداری و گزارشگری مالی اتکاپذیر و دقیق حاصل شود و با حسابرسی مستقل و مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با بودجه مصوب ارتقا یابد (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱). اجرای موثر و کارآمد تحولات حسابداری بخش عمومی به‌طور کامل به وضعیت آن کشور بستگی دارد. انتقال به حسابداری تعهدی در هر کشور بر پایه اهداف، ظرفیت‌ها، حمایت سیاسی و سنت‌های اداری آن متفاوت است. به عبارت دیگر، انتقال موفقیت‌آمیز به حسابداری تعهدی بخش عمومی بسیار تحت تأثیر پیشران‌های خاص یک کشور برای انجام تحولات است (بانک جهانی، ۲۰۲۴). بر اساس طبقه‌بندی بانک جهانی (۲۰۲۱)، پیشران‌ها را می‌توان به دو نوع پیشران‌های فنی و غیرفنی تقسیم کرد (بانک جهانی، ۲۰۲۱). پیشران‌های فنی، مبتنی بر اصول اساسی هستند که درک و ارزیابی عینی آن‌ها آسان‌تر است. علاوه بر این، می‌توان به شیوه‌ای نسبتاً ملایم و بدون مشکل با آن‌ها برخورد کرد. پیشران‌های فنی داخلی می‌تواند شامل انگیزه‌ای برای رسیدن به هدف مدیریت مالی عمومی مانند شفافیت بهتر، مدیریت کارآمد منابع، پاسخگویی، پایداری مالی و غیره باشد. گاهی اوقات یک پیشران می‌تواند یک چالش فنی در حال ظهور باشد که باید با اصلاح حسابداری بخش عمومی حل شود. پیشران‌های فنی خارجی عبارتند از: استانداردهای بین‌المللی یا محلی مانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استانداردهای اروپایی حسابداری بخش عمومی، الزامات خارجی برای رعایت قوانین یا شاخص‌های مالی؛ ارزیابی‌های مدیریت مالی عمومی و ... پیشران‌های غیرفنی دارای پیچیدگی بیشتری هستند (بانک جهانی، ۲۰۲۱). شناسایی این پیشران‌ها معمولاً دشوار است، زیرا به درک نهادها و قوانین رسمی و غیررسمی نیاز دارند و به همین دلیل بررسی و تحلیل آن‌ها بسیار دشوارتر است. پیشران‌های غیرفنی داخلی به نهادها و گروه‌های ذی‌نفع مربوط می‌شوند که می‌توانند از اصلاحات حمایت کنند یا در صورت تضاد منافع با آن مخالفت نمایند. پیشران‌های غیرفنی خارجی ترکیبی از حمایت‌ها و فشارها توسط اهداکنندگان و مؤسسه‌های مالی بین‌المللی، مؤسسات رتبه‌بندی اعتباری، طلبه‌کاران تجاری بدهی عمومی و سازمان‌های غیردولتی را در بر می‌گیرد (بانک جهانی، ۲۰۲۱).

طبقه‌بندی بانک جهانی بین پیشران‌های فنی و غیرفنی مفید است، اما در سطح شهرداری‌ها پیشران‌های غیرفنی (فشار سیاسی محلی، چرخه بودجه، پایداری درآمدهای ناپایدار، ظرفیت فناوری اطلاعات، فرهنگ پاسخگویی) اغلب غلبه دارند و می‌توانند اثر پیشران‌های فنی را خنثی یا تقویت کنند. ادبیات کمتر به وزندهی نسبی پیشران‌ها و برهم‌کنش آنها پرداخته است. همچنین، فقدان ابزار سنجش بومی برای وزندهی این پیشران‌ها در ایران، قیاس‌پذیری یافته‌ها را محدود کرده است. لذا، نیاز به چارچوبی وجود دارد که پیشران‌ها را به‌صورت قابل سنجش (شاخص، منبع داده، بازه زمانی) به سناریوهای آینده شهرداری‌ها پیوند دهد.

۳- پیشنهاد تجربی

لاپسلی^۱ (۱۹۸۸) مفاهیم مختلف حسابداری بخش عمومی و تحولات آن را بررسی کرد. او نشان داد یکی از پیشرفت‌های مهم، استفاده از روش‌های تحقیق رایج در حسابداری مدیریت برای حسابداری داخلی مؤسسات دولتی است. نیوبری^۲ (۲۰۱۵) نشان داد قوانین مالی عمومی استرالیا پاسخگویی عمومی را تقویت کرده و اختیارات نظارتی تفویض شده نیز به بهبود این پاسخگویی کمک کرده است. مسئله اصلی این مطالعه این بود آیا استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی حسابداری باید برای همه دولت‌ها اعمال شود یا خیر. سنارات و اوکوات^۳ (۲۰۱۵) توضیح دادند که سریلانکا چرا استانداردهای حسابداری

¹. Lapsley
². Newberry

³. Senarath & Ukwatte

بین‌المللی بخش عمومی را پذیرفته است. یافته‌های آن‌ها نشان داد اصلاحات دولتی و گذار از حسابداری نقدی به تعهدی، شدیداً تحت تأثیر فشار سازمان‌های بین‌المللی مانند هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بانک جهانی بوده است. **هافمن و همکاران (۲۰۲۰)** در پژوهشی مروری، ۸۰ مقاله مرتبط با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را بررسی کردند. نتایج این مرور در سه محور ارائه شد: ۱) شناسایی دانش موجود، ۲) تحلیل تجربی سوابق پذیرش، اجرای تعهدی و پیامدهای آن و ۳) بیان کاستی‌ها و تدوین دستور کار تحقیقات آینده. **محمدزاده ساطع و لیشی (۱۳۹۸)** با روش تحلیل سناریو به بررسی آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی پرداختند. این تحقیق با استفاده از دیدگاه اساتید، پژوهشگران و شاغلان حرفه، چالش‌ها، مهارت‌های موردنیاز و نقش‌های احتمالی حسابداران در آینده را پیش‌بینی کرد. در این تحقیق از افراد درگیر در بخش عمومی اعم از اساتید دانشگاهی، پژوهشگران، معاونین مالی در سال ۱۳۹۷ دعوت بعمل آمد و از میان آنها ۳۰ فرد بصورت خوشه‌ای انتخاب شدند و با تشکیل کارگروه‌های تخصصی به تبادل نظر پرداختند. یافته‌ها نشان دادند پیشران قوانین بیشترین تأثیر را بر آینده حسابداری بخش عمومی دارد. این عامل باعث افزایش ریسک‌های قانونی، مسئولیت‌های حرفه‌ای و گرایش به جذب نیروهای متخصص همراه با استفاده از فناوری‌های نوین خواهد شد. **کشاورزی و شریف (۱۴۰۱)** نشان دادند سیستم حسابداری شهرداری‌ها توان تأمین اطلاعات کافی برای ارزیابی عملکرد مالی و پاسخگویی اجتماعی را ندارد. در واقع مسئولیت پاسخگویی تنها مالی نیست، بلکه مسائل اجتماعی، زیست‌محیطی، سیاسی، فرهنگی و اقتصادی را نیز دربرمی‌گیرد و برای مشروعیت بخش عمومی ضروری است (**خسروی‌فارسانی و همکاران، ۱۴۰۲**).

۴- روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نوع آمیخته است و هدف آن، استفاده از یافته‌های کمی در جهت پشتیبانی و تفسیر نتایج کیفی است. بر این اساس، بخشی از تحقیق کیفی و بخشی نیز کمی بوده و از نظر هدف کاربردی و از نظر جمع‌آوری داده‌ها توصیفی، پیمایشی و اکتشافی است. در بخش کیفی، با تحلیل عمیق مطالعات داخلی و خارجی ارائه‌شده در پایگاه‌های علمی معتبر، مولفه‌های مؤثر بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شناسایی شد و برای استخراج پیشران‌های اثرگذار بر آینده حسابداری بخش عمومی، مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران انجام گرفت. جامعه آماری شامل اعضای هیئت علمی، کارکنان بخش مالی شهرداری‌ها و اعضای کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بود که به دلیل تجربه عملی و دانش تخصصی انتخاب شدند. نمونه‌گیری کیفی با ترکیب روش‌های قضاوتی و گلوله‌برفی انجام شد؛ ضرورت استفاده از روش گلوله‌برفی ناشی از آن بود که جامعه خبرگان به‌طور کامل در فهرستی مشخص قابل شناسایی نبود و دسترسی مستقیم به تمامی افراد متخصص دشوار بود. بنابراین، با شناسایی اولیه تعدادی خبرگان و درخواست از آنان برای معرفی سایر افراد واجد شرایط، امکان پوشش حداکثری دیدگاه‌ها و رسیدن به اشباع نظری فراهم شد. نمونه‌گیری تا زمانی ادامه یافت که هیچ پیشران جدیدی شناسایی نشد و کفایت نمونه‌گیری تأیید گردید. تحلیل داده‌های کیفی با استفاده از رویکرد سه‌مرحله‌ای استراوس و کوربین (کدگذاری باز، محوری و انتخابی) انجام شد و ۷ پیشران اصلی و ۳۵ زیرشاخص شناسایی گردید. برای افزایش اعتبار و غنای پژوهش، از ابزارهای مکمل آینده‌پژوهی شامل سناریونویسی، ماتریس پیشرو-پسرو و تحلیل اثر متقابل استفاده شد تا اثرات متقابل پیشران‌ها و مسیرهای محتمل توسعه سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در شهرداری‌ها بررسی شود.

پس از شناسایی پیشران‌ها، پرسشنامه دلفی بر اساس آن‌ها طراحی و در دو راند بین خبرگان توزیع شد تا توافق گروهی مطمئن درباره اهمیت هر پیشران حاصل شود. پاسخ‌ها به صورت بی نام جمع آوری و بازخوردهای مرحله قبل به خبرگان ارائه شد و فرآیند تا رسیدن به توافق نهایی تکرار گردید. میزان اجماع با ضریب هماهنگی کندال (W) اندازه گیری شد که مقادیر آن از صفر (عدم توافق) تا یک (توافق کامل) متغیر است و نتایج نشان داد که برای تمامی پیشران‌ها توافق قوی میان خبرگان وجود دارد و هیچ شاخص زائد شناسایی نشد. تحلیل کیفی و شناسایی پیشران‌ها، مبنای طراحی پرسشنامه دلفی و ابزارهای مکمل آینده پژوهی بود، به طوری که نتایج مصاحبه‌ها و کدگذاری‌های استخراجی ابتدا پیشران‌ها را مشخص کردند و سپس در فرآیند دلفی و تحلیل سناریو مورد بررسی و تأیید قرار گرفتند. این روش شناسی جامع با اتکا به ۱۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته، پرسشنامه خبره‌سنجی و ابزارهای آینده پژوهی، امکان شناسایی و اعتبارسنجی ۷ پیشران اصلی و ۳۵ زیرشاخص موثر بر آینده حسابداری بخش عمومی ایران با تمرکز بر نظام مالی شهرداری‌ها را فراهم می‌سازد و شفافیت و انسجام مراحل کیفی و کمی پژوهش را تضمین می‌کند.

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و ترکیب مصاحبه‌شوندگان در جدول (۱) ارائه شده است. در مجموع، روش پژوهش حاضر ماهیتی آمیخته با رویکرد اکتشافی دارد و با اتکا به مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و پرسشنامه خبره‌سنجی، به شناسایی پیشران‌های کلیدی در آینده حسابداری بخش عمومی ایران با تمرکز بر نظام مالی شهرداری‌ها می‌پردازد.

جدول ۱. مشخصات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی مطالعه

متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت خبرگان	مرد	۷۵
	زن	۲۵
سن خبرگان	کمتر از ۲۵ سال	۱۷
	بین ۲۶ تا ۳۵ سال	۱۷
	بین ۳۶ تا ۵۵ سال	۴۱
	بیش از ۵۵ سال	۲۵
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۴۱
	دکتر	۵۹
	دارای سابقه اجرایی	۸۳
خبرگان و میزان سابقه در حسابداری بخش عمومی	عدم سابقه اجرایی	۱۷

پس از شناسایی پیشران‌های آینده ساز سیستم حسابداری بخش عمومی با تأکید بر شهرداری‌ها در حوزه به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی طی مراحل بیان شده، پرسشنامه دلفی بر اساس آن تهیه و مجدداً توسط خبرگان مورد بررسی قرار گرفت تا روایی پرسشنامه افزایش یابد و در نهایت با جمع بندی، تجمیع، تعدیل و اصلاح پیشران‌ها، پرسشنامه نهایی دلفی تهیه گردید. در این مرحله، محقق با استفاده از نظرسنجی از خبرگان مبتنی بر روش دلفی و در قالب طیف لیکرت ۹ گانه، به منظور صحت‌گذاری و غربال‌سازی ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی، اقدام کرد. در این بخش برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۹ درجه مطابق جدول (۲) گردآورده شده است.

در انتخاب خبرگان مرحله پرسشنامه دلفی نیز بر اساس نظرات استادان دانشگاه، خبرگان از بین استادان با سابقه در حوزه حسابداری بخش عمومی در کشور انتخاب شدند. این پرسشنامه از طریق فضای مجازی یا پست الکترونیکی برای خبرگان ارسال و نظرات آنان دریافت شد که در این بخش در مجموع ۲۳ پرسشنامه دریافت شد.

جدول ۲. طیف ۹ گانه برای شاخص گذاری ارزش‌ها

مقیاس عدد فازی	عدد فازی	متغیر زبانی
(۰، ۰.۱، ۰.۱)	۱	بسیار بی اهمیت
(۰.۱، ۰.۲، ۰.۳)	۲	بین خیلی بی اهمیت و بسیار بی اهمیت
(۰.۲، ۰.۳، ۰.۴)	۳	خیلی بی اهمیت
(۰.۳، ۰.۴، ۰.۵)	۴	بین خیلی بی اهمیت و نسبتاً مهم
(۰.۴، ۰.۵، ۰.۶)	۵	متوسط مهم
(۰.۵، ۰.۶، ۰.۷)	۶	بین متوسط و بسیار مهم
(۰.۶، ۰.۷، ۰.۸)	۷	خیلی مهم
(۰.۷، ۰.۸، ۰.۹)	۸	بین خیلی و بسیار مهم
(۰.۸، ۰.۹، ۰.۹)	۹	بسیار با اهمیت

فرآیند اجرای این تحقیق به این شرح است:

گام ۱: پیشینه کاوی مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان به منظور استخراج پیشران‌های آینده ساز سیستم حسابداری بخش عمومی.

گام ۲: تهیه پرسشنامه میزان تاثیر عوامل مستخرج در گام اول بر آینده به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و توزیع بین خبرگان،

گام ۳: گردآوری و تحلیل پاسخ‌ها با کمک آزمون دو جمله‌ای در نرم افزار SPSS و انتخاب عوامل موثر معنادار و تحلیل ساختاری برای شناسایی روابط میان روندها.

۵- یافته‌های تحقیق

۵-۱- شناسایی پیشران‌ها

همان‌طور که بیان شد، برای گردآوری داده‌ها در این تحقیق از مصاحبه‌های باز و نیمه ساختار یافته استفاده شد. در این بخش حجم نمونه تا حد اشباع از خبرگان و متخصصین بصورت هدفمند انتخاب شد و مصاحبه‌ها تا جایی ادامه داشته که اندیشه جدیدی حاصل نشده است یعنی در واقع به اشباع نظری رسیدیم. به این ترتیب در مصاحبه شماره دهم اشباع نظری حاصل گردید، اما مصاحبه‌ها تا نمونه دوازدهم جهت حصول اطمینان از کفایت داده‌ها ادامه یافت. در هر مصاحبه، هدف پژوهش و فرآیند مصاحبه برای فرد مصاحبه شونده تشریح گردید و سؤالاتی متناسب با موضوع در طول فرایند مصاحبه از آنان پرسیده شد. در مرحله بعد داده‌های بدست آمده از متن مصاحبه‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روش کار به صورت تحلیل مقایسه‌ای بود که محتوای هر مصاحبه با مصاحبه‌های بعدی مقایسه و نکات مشترک برداشت گردید. بر این اساس تحلیل متون مصاحبه در این بخش از پژوهش با استفاده از رویکرد کدگذاری سه مرحله‌ای استراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۸) در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت. کدهای استخراجی از داده‌های حاصل از مصاحبه تلخیص و بر این اساس در این قسمت بخشی از نتایج حاصل از پانل خبرگان، پرسشنامه باز و مصاحبه، به صورت خلاصه

¹ Strauss & Corbin

ارائه گردید و در پایان نیز عناوین پیشران‌های اصلی و مهم بیان شدند. خروجی نهایی این تحلیل‌ها پس از دستیابی به اشباع نظری در قالب ۷ کد محوری (مفهومی) به دست آمد که در جدول ۳ مشاهده می‌شود.

جدول ۳. نتایج حاصل از کدگذاری محوری و تدوین و توصیف پیشران‌های اصلی و مهم حسابداری بخش عمومی ایران

مفهوم اصلی	مؤلفه‌ها	مفاهیم (کدهای محوری)
همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی		سازگاری قوانین و مقررات مالی محاسباتی با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
		سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
		عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
		به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
رعایت اصول گزارشگری پایداری		انطباق مقررات قانون اساسی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای بین‌المللی مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
		توجه به نیاز بخش عمومی به گزارشگری پایداری
		تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پایه گزارشگری پایداری
		تدوین استانداردهای افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری
اصلاحات بخش عمومی		وجود کمیته‌های مسئولیت اجتماعی و پایداری
		توجه به محرک‌های کلیدی گزارشگری بخش عمومی
		کمک به سازمان‌ها برای درک و اطلاع‌رسانی آثار پایداری
		حمایت‌های مالی دولت و تخصیص دیگر منابع تامین مالی
بهره‌گیری از حسابداری تعهدی		بهبود در هماهنگی‌های سازمان‌های بخش عمومی کشور
		افزایش ظرفیت هدایت مدیران
		بهبود توانایی‌های مدیریت شبکه در بخش عمومی
		تقویت پاسخگویی و تأکید بیشتر بر پاسخگویی بخش عمومی
آموزش حوزه حسابداری عمومی		تغییر رویکردهای مدیریتی بخش عمومی کشور
		یکپارچه‌سازی حکمرانی
		کارایی و استفاده بهینه از منابع بخش عمومی
		امکان‌سنجی و شناسایی موانع برقراری حسابداری تعهدی
عوامل فنی و زیرساختی		توجه به اثرها و مزیت‌های حسابداری تعهدی
		کارایی و کیفیت مناسب گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی
		امکان تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی شفاف، قابل اعتماد و اتکا
		قابلیت مقایسه پذیری گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی
واگذاری بخش دولتی به بخش خصوصی		دستیابی سریع و به موقع به اطلاعات جامع
		فراهم نمودن بستر مناسب برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی
		فراهم سازی زمینه مناسب جهت محاسبه و تعیین قیمت تمام شده خدمات دولتی
		آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه به استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
حذف مالکیت مستقیم و غیر مستقیم دولت		آموزش دانشگاهی و مجامع حرفه‌ای حسابداری
		آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
		برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی
		آماده سازی و توسعه زیرساخت‌ها و سیستم‌های حسابداری بخش عمومی
ورود حساب‌رسان مستقل به بخش عمومی		ایجاد سامانه یکپارچه و تحت وب حسابداری بخش عمومی
		گسترش فناوری‌های نوین در حوزه حسابداری بخش عمومی
		ایجاد سیستم‌هایی برای پشتیبانی مستمر از الزامات حسابداری تعهدی
		تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی

پیشران‌ها و عوامل کلیدی آینده ساز حسابداری بخش عمومی

منبع: یافته‌های محقق

در این پژوهش، برای سنجش روایی مفاهیم و کدهای استخراج شده و همچنین برای غربالگری و اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی، از روش دلفی استفاده شد. روش دلفی یک رویکرد نظام‌مند مبتنی بر نظرات خبرگان و متخصصان است که سه ویژگی اصلی آن شامل پاسخ بی‌نام، تکرار همراه با بازخورد کنترل شده و دستیابی به اجماع گروهی آماری است. این ویژگی‌ها سبب می‌شوند که قضاوت‌های فردی در فرآیند چندمرحله‌ای به تدریج پالایش شده و به همگرایی برسند. دلیل انتخاب این روش، ماهیت پیچیده و چندبعدی موضوع پژوهش و ضرورت دستیابی به توافق جمعی میان خبرگان در حوزه حسابداری بخش عمومی و مدیریت مالی بود. بر همین اساس، ابتدا فهرست اولیه‌ای از پیشران‌ها و شاخص‌ها از طریق مرور ادبیات و مصاحبه‌های مقدماتی استخراج و پرسشنامه‌ای شامل ۴۰ گویه طراحی و در اختیار گروهی از خبرگان قرار گرفت. معیار انتخاب خبرگان شامل داشتن تخصص علمی یا تجربه عملی در حوزه حسابداری بخش عمومی، آشنایی با استانداردهای مرتبط و فعالیت در سطوح مدیریتی یا پژوهشی بود.

فرآیند دلفی در دو راند متوالی اجرا شد. در راند نخست، پرسشنامه به خبرگان ارائه و نظرات آنان درباره اهمیت هر شاخص جمع‌آوری گردید. سپس نتایج به صورت آماری تحلیل و همراه با بازخورد کلی به اعضای پانل ارائه شد. در راند دوم همان گویه‌ها مجدداً در اختیار خبرگان قرار گرفت تا بر اساس بازخورد مرحله قبل ارزیابی دقیق‌تری داشته باشند. برای سنجش میزان اجماع خبرگان، از ضریب هم‌هنگی استفاده شد که نشان‌دهنده سطح توافق میان اعضای پانل است. نتایج نشان داد میزان هم‌هنگی در هر دو راند در سطح مطلوبی قرار دارد و بدین ترتیب شاخص‌های نهایی با اتکا به اجماع خبرگان و اعتبار علمی مناسب انتخاب شدند. در جدول (۴) ضریب هم‌هنگی کندهال برای دو راند دلفی، جهت بررسی میزان هم‌هنگی پانل دلفی در ارتباط با پیشران‌های اصلی و مهم به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شده است:

جدول ۴. تحلیل روش دلفی برای شناسایی پیشران‌های اصلی حسابداری بخش عمومی ایران

نتایج راند اول دلفی		نتایج راند دوم دلفی		گویه‌ها
میانگین	تأیید/رد	میانگین	تأیید/رد	
۸/۲۹	تأیید	۸/۵۸	تأیید	سازگاری قوانین و مقررات مالی محاسباتی با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
۸/۵۸	تأیید	۸/۶۸	تأیید	سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
۶/۹۷	رد	-	-	عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
۷/۸۲	تأیید	۸/۹۰	تأیید	به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص در نهادهای متولی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
۸/۸۸	تأیید	۸/۸۸	تأیید	انطباق مقررات قانون اساسی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای بین‌المللی
۸/۵۹	تأیید	۸/۸۹	تأیید	مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی
۸/۹۲	تأیید	۸/۹۰	تأیید	توجه به نیاز بخش عمومی به گزارشگری پایداری
۸/۲۵	تأیید	۸/۴۰	تأیید	تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پایه گزارشگری پایداری
۸/۶۹	تأیید	۸/۷۰	تأیید	تدوین استانداردهای افشای اطلاعات مالی مرتبط با پایداری
۸	تأیید	۸/۸۸	تأیید	وجود کمیته‌های مسئولیت اجتماعی و پایداری
۸/۷۰	تأیید	۸/۹۰	تأیید	توجه به محرک‌های کلیدی گزارشگری بخش عمومی
۶/۸۷	رد	-	-	کمک به سازمان‌ها برای درک و اطلاع‌رسانی آثار پایداری
۸/۶۸	تأیید	۸/۷۰	تأیید	حمایت‌های مالی دولت و تخصیص دیگر منابع تامین مالی
۸/۸۸	تأیید	۸/۸۸	تأیید	بهبود در هماهنگی‌های سازمان‌های بخش عمومی کشور
۷	رد	-	-	افزایش ظرفیت هدایت مدیران
۸/۷۷	تأیید	۸/۹۰	تأیید	بهبود توانایی‌های مدیریت شبکه در بخش عمومی
۸/۴۸	تأیید	۸/۶۸	تأیید	تقویت پاسخگویی و تأکیر بیشتر بر پاسخگویی بخش عمومی
۸/۷۸	تأیید	۸/۷۸	تأیید	تغییر رویکردهای مدیریتی بخش عمومی کشور

نتایج راند اول دلفی		نتایج راند دوم دلفی		گویه‌ها
میانگین	تأیید/رد	میانگین	تأیید/رد	
۸/۴۳	تأیید	۸/۸۸	تأیید	یکپارچه سازی حکمرانی
۸/۸۵	تأیید	۸/۷۰	تأیید	کارایی و استفاده بهینه از منابع بخش عمومی
۸/۳۵	تأیید	۸/۹۹	تأیید	امکان سنجی و شناسایی موانع برقراری حسابداری تعهدی
۶/۹۰	رد	-	-	توجه به اثرها و مزیت های حسابداری تعهدی
۸/۸۹	تأیید	۸/۹۰	تأیید	کارایی و کیفیت مناسب گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی
۸/۷۷	تأیید	۸/۸۰	تأیید	امکان تهیه صورت های مالی و گزارش های مالی شفاف، قابل اعتماد و اتکا
۸/۸۸	تأیید	۸/۸۸	تأیید	قابلیت مقایسه پذیری گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی
۷/۷۸	تأیید	۸/۷۰	تأیید	دستیابی سریع و به موقع به اطلاعات جامع
۸/۸۵	تأیید	۸/۸۶	تأیید	فراهم نمودن بستر مناسب برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی
۸/۱	تأیید	۸/۸۸	تأیید	فراهم سازی زمینه مناسب جهت محاسبه و تعیین قیمت تمام شده خدمات دولتی
۸/۶۸	تأیید	۸/۷۵	تأیید	آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه به استانداردهای بین المللی بخش عمومی
۸/۸۹	تأیید	۸/۹۰	تأیید	آموزش دانشگاهی و مجامع حرفه ای حسابداری
۷/۰۷	تأیید	۸/۲۰	تأیید	آموزش در نهادهای متولی پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۷/۱۵	تأیید	۸/۴۸	تأیید	برگزاری دوره های آموزش ضمن خدمت درحوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی
۸/۷۰	تأیید	۸/۸۸	تأیید	آماده سازی و توسعه زیرساخت ها و سیستم های حسابداری بخش عمومی
۸/۷۷	تأیید	۸/۸۰	تأیید	ایجاد سامانه یکپارچه و تحت وب حسابداری بخش عمومی
۸/۴۸	تأیید	۸/۸۸	تأیید	گسترش فناوری های نوین در حوزه حسابداری بخش عمومی
۸/۴۳	تأیید	۸/۴۳	تأیید	ایجاد سیستم هایی برای پشتیبانی مستمر از الزامات حسابداری تعهدی
۸/۲۰	تأیید	۸/۴۸	تأیید	تهیه نرم افزار واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی
۸/۱۱	تأیید	۸/۲۰	تأیید	واگذاری بخش دولتی به بخش خصوصی
۸/۳۸	تأیید	۸/۵۸	تأیید	حذف مالکیت مستقیم و غیر مستقیم دولت
۸	تأیید	۸/۷۷	تأیید	ورود حسابرسان مستقل به بخش عمومی
ضریب کندال		ضریب کندال		نتایج نهایی آزمون کندال
۰/۶۶۱	۰/۰۰۰	۰/۷۴۳	۰/۰۰۰	

پس از ارزیابی دیدگاه های اعضای پانل دلفی در راند نخست و اعمال جرح و تعدیل های لازم، مجموعه نهایی عوامل مستخرج از مصاحبه ها به همراه پیشنهادهای اعضا و میانگین نظرات آنان مجدداً در اختیار خبرگان قرار گرفت. در راند دوم، نتایج نشان داد که هیچ یک از مؤلفه ها و شاخص ها دارای اهمیت متوسط یا پایین (با میانگین ≥ 8) تشخیص داده نشد. به بیان دیگر، تمامی عوامل تأیید شده از سطح اهمیت بالایی برخوردار بودند. تحلیل آماری همچنین نشان داد که مقدار ضریب همابستگی کندال در راند دوم برابر با ۰/۷۴۳ است که بیانگر سطح بالای اجماع میان خبرگان است. بر این اساس، ۷ مؤلفه شامل ۳۵ شاخص نهایی مورد توافق اعضای پانل قرار گرفت و به عنوان مبنای ادامه پژوهش پذیرفته شد. در جدول (۵) نتایج آزمون نسبت یا دوجمله ای ارائه شده است.

جدول ۵. آزمون دوجمله ای مبتنی بر نظر موافق یا مخالف در مورد پیشران های موثر بر آینده حسابداری بخش عمومی ایران

پیشران ها	تعداد موافق	تعداد مخالف	درصد موافق	سطح معناداری	میانگین
همگرایی با استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی	۲۰	۳	۸۷٪	۰/۰۰۰	۳/۷۴
رعایت اصول گزارشگری پایداری	۲۰	۳	۸۷٪	۰/۰۰۰	۳/۵۲
اصلاحات بخش عمومی	۱۹	۴	۸۳٪	۰/۰۰۳	۳/۷۸
بهره گیری از حسابداری تعهدی	۲۲	۱	۹۶٪	۰/۰۰۰	۳/۶۱
آموزش حوزه حسابداری عمومی	۱۸	۵	۷۸٪	۰/۰۱۱	۳/۳۹
عوامل فنی و زیرساختی	۱۹	۴	۸۳٪	۰/۰۰۳	۳/۴۳
خصوصی سازی	۱۷	۶	۷۴٪	۰/۰۳۵	۳/۲۶

منبع: یافته های محقق

نتایج نشان داد برای تمامی پیشران‌های ارائه شده، تعداد نظر موافق و مخالف در سطح معناداری ۵٪ با هم برابر نیستند و این نابرابری به نفع نظرات موافق است. برای تمامی پیشران‌های مورد بررسی میانگین به دست آمده در حالت فازی بالاتر از حد آستانه، که ۳ است، بر این اساس می‌توان این طور بیان نمود که روی تمامی پیشران‌های شناسایی شده در این مطالعه از دید خبرگان اجماع وجود دارد و هیچ معیاری از نظر آنان زائد یا ناکارآمد شناسایی نگردید. از این رو، به نظر پاسخ دهندگان تمامی پیشران‌های ارائه شده، هر چند با شدت متفاوت، جزء پیشران‌های آینده ساز حسابداری بخش عمومی هستند.

در این مرحله بر اساس کدگذاری انتخابی و با توجه به مبانی نظری، پرسشنامه باز و مصاحبه و نتایج پانل دلفی خبرگان، پیشران‌های تاثیرگذار به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در بخش عمومی شامل ۷ مولفه یا پیشران اصلی: همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، رعایت اصول گزارشگری پایداری، اصلاحات بخش عمومی، بهره‌گیری از حسابداری تعهدی، آموزش حوزه حسابداری عمومی، عوامل فنی و زیرساختی و خصوصی سازی در قالب ۳۵ زیر شاخص نهایی، شناسایی و به شرح نمودار (۱) ارائه شد.

۵-۱-۱- تدوین سناریو

سناریو ۱: همگرایی سیستم حسابداری بخش عمومی ایران با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. با جهانی سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همچنین پیشرفت اقتصادی کشورهای آمریکا، چین و قاره اروپا، ایران به ابزارهای بخش عمومی یعنی مدیریت نوین مالی روی می‌آورد. و با به کارگیری نخبگان مالی و فناوری‌های نوین وارد روابط بین‌المللی می‌شود. از این رو نقش عملکرد نیروی انسانی در فرایند سیستم حسابداری بخش عمومی و گزارشگری بیش از پیش مورد تأکید قرار خواهد گرفت.

سناریو ۲: تضعیف جایگاه سیستم حسابداری بخش عمومی: شرایط بد و نامطلوب اقتصادی فضای تجاری دنیا رو فرا خواهد گرفت. در این شرایط یکی از اساسی‌ترین تقاضاهای پیش روی حرفه حسابداری، نظارت دقیق و گزارش‌گیری در جهت افزایش اثربخشی و کارایی مصرف منابع عمومی خواهد بود و کار رو برای حسابداران سخت خواهد کرد. در این شرایط به واسطه متوقف شدن توسعه بازارهای بین‌المللی، اصلاحات و شفافیت اقتصادی در بخش عمومی متوقف خواهد شد و هیات‌های تدوین استاندارد گذار به جهت تحقق نیاز ذینفعان روی به قوانین موجود خواهند نمود.

سناریو ۳: الگوبرداری از مدیریت مالی عمومی نوین در شهرداری‌ها: با افزایش انتظارات شهروندان و الزامات قانونی و بین‌المللی و محدودیت شدید مالی در کشورها، اصلاحاتی در زیرنظام‌های مدیریت مالی عمومی در شهرداری‌ها شامل نظام بودجه ریزی، نظام قیمت گذاری خدمات، نظام مالیات و عوارض و نظام مدیریت عملکرد صورت خواهد گرفت. همچنین تفکیک سیاست گذاری از اجرا، بهبود سیستم‌های حسابرسی و کنترل داخلی و مدیریت مصرف منابع برای حرکت به سمت مدیریت مالی نوین در شهرداری‌ها اجتناب ناپذیر خواهد شد.

سناریو ۴: کوچک شدن سیستم حسابداری بخش عمومی؛ با تشدید فضای رقابتی در بازارهای بین‌المللی احتمال زیان ده شدن سازمان‌های بخش عمومی و کسری بودجه شهرداری‌ها، انتظارات اجتماعی از حرفه حسابداری افزایش می‌یابد در این شرایط حسابداران نخبه زیر بار مسئولیت نخواهند رفت و پیاده سازی سیستم‌های نوین حسابداری در بخش عمومی با مشکل خواهد شد و ناگزیر دولت به خصوصی سازی روی خواهد آورد.

سناریو ۵: تداوم روند کنونی؛ مطابق گذشته روند سیستم حسابداری بخش عمومی و شهرداری‌ها پیش خواهد رفت که در این صورت مناسب با شرایط کشورها و پیچیدگی اقتصادی و انتظارات ذینفعان تغییرات اتفاق خواهد افتاد.



نمودار ۱. پیشران‌های موثر بر آینده حسابداری بخش عمومی ایران بر اساس نظر خبرگان

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری بخش عمومی ایران در شرایط کنونی با چالش‌های جدی از جمله عدم تناسب نظام‌های گزارشگری مالی با نیازهای روزافزون پاسخگویی، ضعف در ارزیابی عملکرد و بی‌توجهی به ابعاد پایداری مواجه است. نتایج حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، گذار به حسابداری تعهدی و ادغام گزارشگری پایداری می‌تواند به ارتقای شفافیت، اعتماد عمومی و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی کمک کند. یافته‌های این پژوهش با رویکرد آینده‌پژوهی در سطح شهرداری‌ها نشان می‌دهد این ارتقا زمانی به‌طور معنادار رخ می‌دهد که سه پیش‌نیاز به‌صورت هم‌زمان محقق شود که شامل (۱) بازنگری تدریجی چارچوب‌های قانونی و همسوسازی با IPSAS، (۲) توانمندسازی سرمایه انسانی مالی و حسابرسی و (۳) استقرار زیرساخت‌های داده و سامانه‌های یکپارچه مالی می‌شود. این یافته‌ها با نتایج مطالعات بین‌المللی همچون *عزیزالسلام^۱ و همکاران (۲۰۱۷)* و *هافمن و همکاران*

^۱ Azizul Islam

(۲۰۲۰) همسو است که بر نقش کلیدی IPSAS در ارتقای پاسخگویی تأکید داشته‌اند، در حالی که مشابه پژوهش‌های داخلی (محمدزاده سالطه و لیثی، ۱۳۹۸ و خسروی‌فارسانی و همکاران، ۱۴۰۲) نشان می‌دهد کمبود توجه به ویژگی‌های نهادی شهرداری‌ها و نهادهای عمومی در ایران مانع اصلی تحقق این اهداف است. در مقایسه با پژوهش‌های خارجی که بیشتر بر شفافیت و کارایی متمرکز بوده‌اند، این مطالعه بر ابعاد بومی مانند فشارهای سیاسی محلی، ظرفیت فناوری و محدودیت‌های قانونی در ایران نیز تأکید کرده است.

بنابراین، نوآوری این پژوهش در قیاس با آثار بین‌المللی، برجسته کردن قیود نهادی بومی شهرداری‌ها (فشارهای سیاسی محلی، ظرفیت فناوری و محدودیت‌های قانونی) در کنار الزامات فنی پذیرش IPSAS است. از این رو، توصیه‌ها صرفاً انتقال تجربه جهانی نیست، بلکه ترجمه‌ای بومی شده برای بافت ایران است.

در سطح اجرایی، یافته‌ها بیانگر آن است که مدیران شهری، شهرداری‌ها و دستگاه‌های اجرایی باید در خط مقدم اصلاحات قرار گیرند. استفاده از فناوری‌های دیجیتال و سیستم‌های یکپارچه مالی، توسعه آموزش‌های تخصصی برای حسابداران و حسابرسان و توجه به گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت اعتماد عمومی، از مهم‌ترین پیامدهای اجرایی این پژوهش است. این نتایج با مطالعات بلینی و همکاران (۲۰۱۹) و استبان و همکاران (۲۰۲۵) قابل مقایسه است که نشان داده‌اند گزارشگری پایداری در بخش عمومی، علاوه بر ارتقای شفافیت، به توانمندسازی شهروندان در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری کمک می‌کند. با این حال، تجربه ایران در مقایسه با کشورهای توسعه‌یافته‌تر، نشان می‌دهد بدون بومی‌سازی شاخص‌ها و طراحی چارچوب‌های متناسب با ساختار اقتصادی و اجتماعی، موفقیت چنین اصلاحاتی محدود خواهد بود.

در سطح سیاستی، نتایج پژوهش نشان می‌دهد اصلاحات ساختاری بدون بازنگری در قوانین و مقررات، امکان‌پذیر نخواهد بود. قانون‌گذاران باید استانداردهای بین‌المللی را به تدریج وارد نظام حقوقی و مالی کشور کنند، نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات باید چارچوب‌های ارزیابی عملکرد را از سطح صرفاً مالی به سمت شاخص‌های اجتماعی و زیست‌محیطی گسترش دهند و وزارت امور اقتصادی و دارایی باید نقش محوری در ایجاد زیرساخت‌های داده و ظرفیت‌سازی ایفا کند. این نتایج همراستا با مطالعات گارسپا^۱ (۲۰۱۴) است که بر ضرورت اصلاحات قانونی و نهادی در کنار بهبود ظرفیت‌های فنی تأکید کرده‌اند. در نهایت، این پژوهش نشان می‌دهد که آینده حسابداری بخش عمومی ایران وابسته به تعامل پویا میان اصلاحات قانونی، توسعه ظرفیت انسانی و بهره‌گیری از فناوری است؛ در غیر این صورت، تداوم شکاف اطلاعاتی و کاهش اعتماد عمومی می‌تواند مشروعیت نهادهای عمومی را به شدت تهدید کند.

یافته‌های این پژوهش، علاوه بر تأکید بر ضرورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی و استقرار حسابداری تعهدی و گزارشگری پایداری، پیامدهای مهمی برای سیاست‌گذاری و مدیریت عمومی دارد. نخست، قانون‌گذاران باید قوانین مرتبط با گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی شهرداری‌ها را با رویکرد شفافیت و پاسخگویی بازنگری کنند. دوم، نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات و شورای عالی حسابداری عمومی، باید چارچوب‌های ارزیابی عملکرد را از تمرکز صرف بر داده‌های مالی به سمت سنجش شاخص‌های اجتماعی و زیست‌محیطی گسترش دهند. سوم، وزارت اقتصاد و سازمان شهرداری‌ها باید برنامه‌های آموزشی و ظرفیت‌سازی برای نیروی انسانی حرفه‌ای را طراحی و الزامی کنند. چهارم، مدیران شهری باید از فناوری‌های دیجیتال برای ارتقای کیفیت داده‌ها و یکپارچگی سیستم‌های مالی بهره‌گیرند. در سطح کلان، این اقدامات نه تنها موجب افزایش اعتماد

^۱ Garcia

عمومی و کاهش فساد می‌شود، بلکه ایران را در همگرایی با نظام مالی بین‌المللی و تقویت سرمایه اجتماعی یاری خواهد کرد. به بیان دیگر، اصلاحات پیشنهادی این پژوهش پیامدهای اجرایی مشخص برای مدیریت شهری و پیامدهای سیاستی روشن برای قانون‌گذاران و نهادهای تنظیم‌گر دارد که می‌تواند آینده حسابداری بخش عمومی ایران را پایدارتر و پاسخگوتر سازد.

این پژوهش همانند سایر تحقیقات دارای محدودیت‌هایی است که باید در تفسیر نتایج مدنظر قرار گیرد. نخست، جامعه آماری محدود به تعداد مشخصی از خبرگان بود که اگرچه معیارهای علمی و تجربی لازم را داشتند، اما ممکن است نتایج به کل جامعه خبرگان و ذی‌نفعان بخش عمومی تعمیم‌پذیر نباشد. دوم، پژوهش صرفاً بر شهرداری‌ها و نهادهای بخش عمومی ایران متمرکز بود و سایر حوزه‌های مرتبط، همچون شرکت‌های دولتی، سازمان‌های شبه‌دولتی یا نهادهای عمومی غیردولتی بررسی نشدند. سوم، گردآوری داده‌ها عمدتاً بر پایه قضاوت‌های ذهنی خبرگان و تکنیک دلفی انجام شد و محدودیت‌هایی از نظر عینیت‌پذیری و اتکا بر داده‌های ثانویه وجود داشت. افزون بر این، پژوهش در یک بازه زمانی مشخص اجرا شد و پویایی‌های اقتصادی، سیاسی و فناوری می‌تواند در آینده، وزن و اهمیت پیرامون‌ها را تغییر دهد. به تبع این محدودیت‌ها، دامنه تعمیم نتایج عمدتاً به شهرداری‌ها و نهادهای عمومی مشابه محدود است و توصیه‌ها باید در اجرای میدانی مرحله‌ای، راستی‌آزمایی و در صورت لزوم بومی‌سازی مجدد شوند.

با توجه به این محدودیت‌ها، پژوهش‌های آینده می‌توانند مسیرهای متنوعی را دنبال کنند. نخست، پیشنهاد می‌شود یک طرح آزمایشی ارزیابی اجرا در چند شهرداری با طراحی پیش‌آزمون/پس‌آزمون انجام شود تا اثر گذار به تعهدی و استقرار گزارشگری پایداری بر شاخص‌های پاسخگویی، شفافیت و کیفیت داده‌ها سنجیده شود. دوم، استفاده از ترکیب روش‌های کیفی و کمی (مانند تحلیل ساختاری-تفسیری، مدل‌سازی معادلات ساختاری یا شبیه‌سازی سناریوها) می‌تواند به افزایش دقت یافته‌ها کمک کند. سوم، مطالعات مقایسه‌ای میان شهرداری‌های ایران و سایر کشورها، بویژه کشورهای در حال توسعه با شرایط نهادی مشابه، می‌تواند درک روشن‌تری از قابلیت انتقال الگوهای بین‌المللی مانند استانداردهای IPSAS یا چارچوب GRI فراهم آورد. چهارم، بررسی پیامدهای سیاستی اجرای حسابداری تعهدی و گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها، از منظر هزینه-فایده، ظرفیت نهادی و پذیرش سیاسی، از اولویت‌های پژوهشی آینده است. در نهایت، توجه به فناوری‌های نوین مانند حسابداری دیجیتال، هوش مصنوعی و بلاکچین در طراحی نظام حسابداری بخش عمومی، می‌تواند افق‌های جدیدی را برای پژوهش و سیاست‌گذاری در این حوزه بگشاید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: وحید شهبازی؛ تهیه گزارش پژوهش: دکتر عباسعلی دریایی؛ تحلیل داده‌ها: وحید شهبازی.

نویسنده اول: طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله. نویسنده دوم: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش‌نویس مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

از تمامی افراد و مؤسسه‌هایی که در انجام این پژوهش مؤلفین را مساعدت کردند، قدردانی می‌شود.

منابع

- اکرمی، سید رحمت‌اله؛ مهدی‌فرد، محمدرضا؛ بنانی، مهدی. برزوزاده زواره، محسن (۱۳۹۳). بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت. *مجله اقتصاد*، ۶۱-۷۴: (۲). <https://ejip.ir/article-1-661-fa.html>
- ایران نژاد پاریزی، مهدی و ساسان گهر، پرویز (۱۴۰۱). سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل، تهران: مؤسسه عالی بانکداری ایران. [گیسوم].
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۳۰. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_10456.html
- باباجانی، جعفر؛ شکرخواه، جواد و ابراهیم پور، شهرام (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰ (۴)، ۲۰-۱. https://far.ui.ac.ir/article_23455.html
- پورحسینی حصار، مهدی؛ حصارزاده، رضا؛ عباس زاده، محمدرضا و خلیلی، محسن. (۱۴۰۰). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شاخص‌های حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم: شواهدی تجربی از ۳۰ کشور جهان. *دانش حسابرسی*، ۲۱ (۸۵)، ۲۲-۵. www.magiran.com/2411197
- تازی که لمسکی، افسانه؛ خوزین، علی؛ معطوفی، علیرضا و گرکز، منصور (۱۴۰۳). بررسی اثر ایزومورفیسم نهادی بر گزارشگری زیست محیطی مبتنی بر توسعه پایدار. *مجله توسعه و سرمایه*، ۱۹ (۱)، ۶۵-۸۱. https://jdc.uk.ac.ir/article_3906.html
- خسروی‌فارسانی، زینب؛ بنی طالب دهکردی، بهاره و جعفری، حمیدرضا (۱۴۰۲). ارائه مدلی برای توسعه انگیزش حسابداران بخش عمومی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴ (۳)، ۱۶۰-۱۴۳. https://jak.uk.ac.ir/article_3598.html
- رحمانی، علی؛ ملانظری، مهناز؛ فعال قیومی، علی؛ محمودخانی، مهناز؛ بهبهانی نیا، پریسا سادات؛ پارسایی، منا؛ قدیریان‌آرانی، محمدحسین و خدیور، آمنه (۱۴۰۱). طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹ (۲)، ۲۸۷-۳۱۰. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_88665.html
- صفاری، حمیدرضا؛ صفدری، مهدی و دادرس مقدم، امیر. (۱۴۰۴). چشم‌انداز اقتصاد دورانی درزنجیره‌های ارزش افزوده پسته در استان کرمان. *مجله توسعه و سرمایه*، ۱۱ (۱)، ۱۹-۴۰. https://jdc.uk.ac.ir/article_4812.html
- فاطری، علی؛ حجازی، رضوان و مشایخی، بیتا (۱۴۰۲). ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴ (۳)، ۸۶-۵۹. https://jak.uk.ac.ir/article_3608.html
- قاسمی، ابوالفضل (۱۴۰۳). تمرکززدایی دولت و حکمرانی خوب شهری در ایران. *دولت پژوهی*، ۱۰ (۳۸)، ۱۲۱-۱۶۲. tssq.atu.ac.ir/article_17859
- کردستانی، غلامرضا (۱۳۹۹). حسابداری بخش عمومی؛ در حال تحول. *حسابرس*، ۱۰۹، ۱-۶. <https://www.noormags.ir/1711478>
- کشاورزی، الهام و شریفی، سارا (۱۴۰۱). بررسی حسابداری شهرداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. *مجله‌های کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*. <https://civilica.com/doc/1585499>
- محمدزاده سالطه، حیدر و لیثی، علیرضا (۱۳۹۸). آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو. *حسابداری دولتی*، ۵ (۱۰)، ۱۰۹-۱۲۰. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1678602>

References

- Akrami, S. R., MehdiFard, M., Banani, M., & Boorzozadeh Zavareh, M. (2013). Reviewing the accounting of government instruments to improve the government's financial transparency system. *Journal of Economics*, 1(2), 61-74. <https://ejip.ir/article-1-661-fa.html> [In Persian].

- Alkaraan, F. (2018). Public financial management reform: An ongoing journey towards good governance. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 585–609. <https://ideas.repec.org/a/eme/jfrapp/jfra-08-2017-0075.html>
- Azizul Islam, M. (2017). Future of accounting profession: Three major changes and implications for teaching and research. *Business Reporting*. International Federation of Accountants. [IFAC].
- Babajani, J. (2003). A theoretical analysis of the country's financial supervision system from the perspective of accountability. *Accounting and Auditing Reviews*, 10(31), 97–130. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_10456.html [In Persian].
- Babajani, J., Shokrkah, J., & Ebrahimpour, S. (2017). A model for the implementation of accounting standards approved by the auditing organization in public sector institutions of the Islamic Republic of Iran. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 1–20. https://far.ui.ac.ir/article_23455.html [In Persian].
- Bellanca, S. (2014). Budgetary transparency in the European Union: The role of IPSAS. *International Advances in Economic Research*, 20, 455–456. <https://doi.org/10.1007/s11294-014-9495-7>
- Bellini, O., Rodrigues, N., Lagioia, T., & Freitas, T. (2019). Public sector (UN) sustainability: A study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in public institutions and state-owned companies. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 1–28. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-49>
- Esteban-Narro, R., Lo-Iacono-Ferreira, V. G., & Torregrosa-López, J. I. (2025). Urban stakeholders for sustainable and smart cities: An innovative identification and management methodology. *Smart Cities*, 8(2), 41. <https://doi.org/10.3390/smartcities8020041>
- Fateri, A., Hejazi, R., & Mashayekhi, B. (2023). Providing a sustainability reporting model for municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 59–86. https://jak.uk.ac.ir/article_3608.html [In Persian].
- Ferry, L., & Midgley, H. (2022). Democracy, accountability and audit: The creation of the UK NAO as a defence of liberty. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 413–438. <https://ideas.repec.org/a/eme/jpbafm/jpbafm-26-02-2014-b005.html>
- García, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 345–366. <https://ideas.repec.org/a/eme/jpbafm/jpbafm-26-02-2014-b005.html>
- Ghasemi, A. (2024). State decentralization and good urban governance in Iran. *State Studies*, 10(38), 121–162. https://tssq.atu.ac.ir/article_17859.html [In Persian].
- Godard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research: An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75–87. <https://ideas.repec.org/a/eee/bracre/v42y2010i2p75-87.html>
- Hofmann, S., Hilgers, D., & Schmidhuber, L. (2020). International public sector accounting standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119–136. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Hosseini, A., & Tayebi, S. (2025). Toward smart cities in developing metropolises: A holistic examination of smart urban governance and citizen-centric approaches. *Journal of Urban Planning and Development*, 151(4), 05025029. <https://doi.org/10.1061/JUPDDM.UPENG-5526>
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2023). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. IFAC. <https://www.ifac.org>
- Irannejad Parisi, M., & Sasan Gohar, P. (2022). *Organization and management from theory to practice*. Tehran. <https://www.gisoom.com/book/1108635> [In Persian].
- Keshawarz, E., & Sharifi, S. (2022). Municipal audit and financial reporting of municipal accounts. *Proceedings of the 18th National Conference of New Opinions in Management, Economics and Accounting*. <https://civilica.com/doc/1585499> [In Persian].
- Khosravi Farsani, Z., Banitalebi Dehkordi, B., & Jafari, H. R. (2023). Providing a model for developing the motivation of public sector accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 143–160. https://jak.uk.ac.ir/article_3598.html [In Persian].
- Kurdestani, Gh. (2019). Evolving public sector accounting. *The Auditor*, 109, 1–6. www.noormags.ir/1711478 [In Persian].
- Lapsley, I. (1988). Research in public sector accounting: An appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 21–33. <https://ideas.repec.org/a/eme/aaajpp/eum0000000004618.html>

- Lapsley, I., & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998–2018. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2211–2252. <https://ideas.repec.org/a/eme/aaajpp/aaaj-06-2018-3511.html>
- Mahdinezhad, S., Boochani, M. H., & Malekafzali, A. A. (2024). Analysis of the challenge of urban management from the viewpoint of experts and executive managers. *International Journal of Human Capital in Urban Management*, 9(2), 255–266. https://www.ijhcum.net/article_708885.html
- Malekabadi, R. M., Goodarzi, M., & Jazi, F. F. (2025). Identification of factors influencing the realization of good urban governance in the city of Isfahan using a futures studies approach. *Urban Governance*, 5(1), 121–131. <https://doi.org/10.1016/j.ugj.2024.12.012>
- Mashayekh, S., & Beizaeinezhad, M. (2025). The information content of sustainability reporting of companies in Iran's capital market with an emphasis on its quality. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 9(3), 17–32. https://ijaaf.um.ac.ir/article_46192.html
- Mohammadzadeh Salta, H., & Leythi, A. (2018). The future of professional accounting in the public sector with the scenario analysis method. *Governmental Accounting*, 5(10), 109–120. <https://www.noormags.ir/1678602> [In Persian].
- Newberry, S. (2015). Public sector accounting: Shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*, 35(5), 371–376. <https://ideas.repec.org/a/taf/pubmmg/v35y2015i5p371-376.html>
- Pourhosseini Hasar, M., Hasarzadeh, R., Abbaszadeh, M., & Khalili, M. (2021). International public sector accounting standards, good governance indicators and crime levels: Empirical evidence from 30 countries. *Auditing Knowledge*, 21(85), 5–22. <https://www.magiran.com/paper/2411197> [In Persian].
- Radcliffe, V., Steccolini, I., & Ferry, L. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 325–336. <https://doi.org/10.1111/faam.12339>
- Rahmani, A., Molanazari, M., Faall Qiyyumi, A., Mahmoudkhani, M., Behbahaninia, P. S., Parsaei, M., Qadirianarani, M., & Khadivar, A. (2022). Designing the maturity model of financial and accounting management of reporting units of the public sector. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(2), 287–310. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_88665.html [In Persian].
- Rossi, F. M. (2016). Public sector accounting. In A. Farazmand (Ed.), *Global encyclopedia of public administration, public policy, and governance*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3422-1
- Saffari, H., Safdari, M., & Dadras Moghaddam, A. (2025). Perspective of circular economy in added value chains of pistachio in Kerman province. *Journal of Development and Capital*, 11(1), 19–40. <https://doi.org/10.22103/jdc.2025.24462.1520> [In Persian].
- Senarath, Y. P., & Ukwatte, S. (2015). The new public financial management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka. *Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies*, 15, 7–50. <https://doi.org/10.1108/S1479-356320150000015002>
- Sicilia, M., Steccolini, I., Mauro, S. G., Barbera, C., & Grossi, G. (2025). Half a century of public sector accounting research through bibliometric analysis: Looking back to move forward. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12432>
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (2nd ed.). Sage Publications. <https://psycnet.apa.org/record/1999-02001-000>
- Tazikelemeski, A., Khozein, A., Matoufi, A., & Garkaz, M. (2024). Investigating the effect of institutional isomorphism on environmental reporting based on sustainable development. *Journal of Development and Capital*, 9(1), 65–81. https://jdc.uk.ac.ir/article_3906.html [In Persian].
- World Bank. (2021). *Drivers of public sector accounting reforms*. [World Bank].
- World Bank. (2024). *2024 global report on the use of accrual accounting in the public sector*. World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/c6e1375c-2d37-426f-b036-260a28a588c7>
- World Bank. (2025). *Public financial management reforms: Strengthening accounting units for better governance*. [World Bank].