

## **The main challenges of the transition to accrual accounting from the perspective of international institutions and the experiences of countries: A documentary analysis approach**

**Esmail Pourgholi<sup>1</sup>, Azam Sadat Esmailzadeh<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>M.A. in Governmental Management (Financial), Science & Research  
Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
e.pourgholi@yahoo.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup>B.A. in Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran  
e.azamsadat2130@gmail.com

**Received: 2021/11/15 Accepted: 2022/01/26**

### **Abstract**

The main purpose of this paper is to present the main challenges of the transition to accrual accounting and public sector accounting reforms in this area. The development of specialized skills and training are among the key components of this discussion. On the other hand, educational institutions, as the body of knowledge, play an essential role in understanding the concepts of public sector accounting. The present study is based on a review of documents and reports published by international organizations such as the International Monetary Fund, professional associations such as ACCA, standardizers such as IPSASB, and the experiences of some countries in public sector financial management and provides suggestions for reviewing and addressing some of the challenges. The findings of this article may be useful for all public sector accounting stakeholders to understand the value of building a strong body of knowledge about public sector accounting. Especially for educational institutions, standards developers and professional accounting institutions to accept their role in mechanisms to support public financial management reforms.

**Keywords:** Accrual accounting, Public sector accounting training, Information systems, Public sector reform, Public sector financial management.

## چالش‌های اساسی گذار به حسابداری تعهدی از منظر نهادهای بین‌المللی و تجارب کشورها: رویکرد تحلیل اسنادی

اسماعیل پورقلی<sup>۱</sup>، اعظم‌السادات اسمعیل‌زاده<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد مدیریت دولتی (مالی)، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

e.pourgholi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> کارشناس حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی (ره)، تهران، ایران

e.azamsadat2130@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۰۶

### چکیده

هدف اصلی این مقاله ارائه چالش‌های اساسی گذار به حسابداری تعهدی و اصلاحات حسابداری بخش عمومی در این زمینه است. توسعه مهارت‌های تخصصی و آموزش از جمله اجزای اساسی این بحث می‌باشد. از طرف دیگر مؤسسات آموزشی به عنوان بدنه دانش، نقشی اساسی در درک مفاهیم حسابداری بخش عمومی بازی می‌کنند. پژوهش حاضر بر اساس بررسی اسناد و گزارش‌های منتشره توسط نهادهای بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، انجمن‌های حرفه‌ای مانند ACCA، استانداردارگذاران مانند IPSASB و تجارب برخی کشورها در مدیریت مالی بخش عمومی، پیشنهاداتی به منظور بررسی و رفع برخی چالش‌ها ارائه می‌نماید. یافته‌های این مقاله ممکن است برای همه ذینفعان حسابداری بخش عمومی مفید باشد تا ارزش ایجاد یک بدنه دانش قوی در خصوص حسابداری بخش عمومی را درک کنند و به‌ویژه برای مؤسسات آموزشی، تدوین‌کنندگان استانداردها و نهادهای حرفه‌ای حسابداری تا نقش خود را در مکانیزم‌های حمایتی از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بپذیرند.

**واژگان کلیدی:** حسابداری تعهدی، آموزش حسابداری بخش عمومی، سیستم‌های اطلاعاتی، اصلاحات بخش عمومی، مدیریت مالی بخش عمومی.

## ۱. مقدمه

در دهه‌های اخیر، طرح‌های اصلاحی مدیریت مالی عمومی (PFM) که توسط کشورهای مختلف در سراسر جهان انجام شده است، با افزایش قابل توجهی در مورد استفاده از حسابداری تعهدی روبرو شده است. در این راستا، شاخص حسابداری مالی بخش عمومی بین‌المللی که اخیراً منتشر شده نشان می‌دهد که ۳۰ درصد از حوزه‌های قضایی، گزارشات خود را براساس حسابداری تعهدی ارائه می‌دهند. همان‌طور که انتظار می‌رود، ۵۷ درصد (از ۳۰ درصد) از این حوزه‌های قضایی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) استفاده می‌کنند و پیش‌بینی می‌شود که این نرخ تا ۱۶ درصد رشد کند و تا پایان سال ۲۰۲۵ به ۷۳ درصد برسد (IFAC & CIPFA، ۲۰۲۱). تغییر مداوم از حسابداری نقدی به تعهدی در مقررات بخش دولتی را می‌توان با افزایش آگاهی از ضعف‌های حسابداری سنتی نقدی و فضایل حسابداری تعهدی توضیح داد. سیستم‌های مبتنی بر پول نقد از مزایای ساده‌بودن، قابل فهم بودن و عینی بودن بهره می‌برند (هیندمن، ۲۰۱۶)، علاوه بر این، گزارش شده که هزینه آنها در مقایسه با حسابداری تعهدی منطقی است (اولنر و والدباور، ۲۰۱۸). با این وجود، صورت‌های مالی مبتنی بر وجه نقد وضعیت مالی واحدهای عمومی را به اندازه کافی نشان نمی‌دهند.

طبق نظر طرفداران حسابداری تعهدی، محدودیت ذکر شده در حسابداری نقدی را می‌توان با اجرای حسابداری تعهدی برطرف کرد. مؤسسات چندجانبه، عمدتاً بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول (IMF)، سیاست‌گذاران بین‌المللی و منطقه‌ای به ویژه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) و کمیسیون اروپا، نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی به ویژه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و نهاد مستقل آن مسئول صدور استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) و EUROSTAT، شرکت‌ها و انجمن‌های برتر حسابداری بین‌المللی، به ویژه انجمن رسمی مالیه و حسابداری عمومی<sup>۱</sup> (CIPFA)، ارنست‌اندینگ و پرایس واتر‌هاوس کوپرز (PwC)، مزایای حسابداری تعهدی را به‌طور گسترده ترویج داده و راهنمایی‌های اجرایی لازم را ارائه کرده‌اند. با این وجود، این سازمان‌ها و مؤسسات نگرانی‌هایی را در مورد پیچیدگی ذاتی تکنیک‌های حسابداری تعهدی مطرح کردند و بر مجموعه منابع و نیازهای دانشی که دولت باید برای موفقیت در استقرار آن برآورده کند، تأکید کردند (آدیکاری، ۲۰۱۶).

مشارکت این مقاله دووجهی است. اولاً، باعث گسترش غنای تحقیقات مرتبط با معایب فرآیند انتقال حسابداری تعهدی می‌شود. ثانیاً، باعث افزایش شناخت از این مسئله می‌شود که چگونه کمبود صلاحیت کارکنان و پوشش کم آموزش حسابداری در بخش عمومی توسط مؤسسات آموزش عالی ممکن است بر اجرای اصلاحات حسابداری تعهدی در بخش عمومی تأثیر بگذارد. مطالعات انجام شده در این مقاله

1. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

همچنین ممکن است به مجریان حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیری درباره مفهوم استراتژی اصلاح حسابداری تعهدی کمک کند. سازماندهی ادامه این مقاله به شرح زیر است، بخش زیر مروری بر روش تحقیق است و بخش سوم مقاله به بحث در مورد یافته‌های تحقیق اختصاص دارد. در نهایت، مقاله با ارائه خلاصه و توصیه‌هایی به پایان می‌رسد.

## ۲. روش پژوهش

هدف این مقاله تحلیل مقالات و اسناد با تمرکز بر پذیرش و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است تا اینکه اجرای آموزش حسابداری بخش عمومی را به عنوان شرط لازم برای انتقال موفق حسابداری تعهدی روشن سازد. برای دستیابی به این هدف، از رویکرد کیفی و تحلیل اسنادی استفاده شده است. فرآیند تحقیق ابتدا با جمع‌آوری شواهد تجربی از مقالات تحقیقاتی دانشگاهی همراه با گزارش‌های صادر شده توسط سازمان‌های بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، کمیسیون اروپا و نهادهای حرفه‌ای حسابداری، یعنی انجمن رسمی مالیه و حسابداری عمومی و همچنین موسسه پرایس واترهاوس کوپرز آغاز شد. اکثر این گزارش‌ها مطالعات مقایسه‌ای را در بین کشورها انجام دادند. در مرحله دوم، تجزیه و تحلیل عمیق داده‌ها با ساختار بندی یافته‌ها در دو حوزه تحقیقاتی اصلی، یعنی آموزش حسابداری تعهدی و توسعه مهارت، علاوه بر آموزش حسابداری تعهدی بخش عمومی، انجام شد.

به عنوان یک روش تحقیق، تحلیل اسنادی، منبع داده با ارزشی محسوب می‌شود. «این روش تحقیق به همان اندازه خوب است و گاهی اوقات حتی بیشتر از نظرسنجی‌های اجتماعی، مصاحبه‌های عمیق یا مشاهده شرکت‌کنندگان مقرون به صرفه است» (جاشم الدین، ۲۰۱۰). به گفته بیلی (۲۰۰۸)، رویکرد تحلیل اسنادی مستلزم بررسی مقالاتی است که حاوی اطلاعاتی درباره پدیده‌های مورد بررسی است. علی‌رغم استفاده به عنوان مکملی برای سایر روش‌های تحقیق مورد، چندین فرم تخصصی از تحقیقات کیفی صرفاً مبتنی بر تجزیه و تحلیل اسناد هستند (بوون، ۲۰۰۹).

## ۳. بحث و یافته‌ها

### ۳.۱. اصلاحات حسابداری تعهدی: مزایا و معایب

حسابداری تعهدی را می‌توان به عنوان «روش حسابداری تعریف کرد که بر اساس آن معاملات به عنوان رویدادهای اقتصادی اساسی، بدون توجه به زمان وجه مرتبط شناسایی می‌شود» (خان و همکاران، ۲۰۰۹). در واقع، تحت یک سیستم حسابداری تعهدی، رویدادهای اقتصادی در زمان وقوع شناسایی می‌شوند، دارای‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه ثبت می‌شوند، بدهی‌ها و تعهدات احتمالی به دقت شناسایی و پایش می‌شوند و تمامی واحدهای تحت کنترل دولت در گزارش‌های مالی تجمیع پیدا می‌کنند (فلین و همکاران، ۲۰۱۶).

نهادهای چندجانبه، به ویژه بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، درخواست‌های مداوم برای پذیرش حسابداری تعهدی را با نیاز به ارتقای کیفیت و اطمینان از قابلیت مقایسه صورت‌های مالی توجیه می‌کنند. همچنین این نهادها بر نقش حسابداری تعهدی در پاسخگویی به منابع تأکید زیادی دارند، در نتیجه باعث ساده‌سازی حسابرسی و ریشه‌کن کردن فساد می‌شوند. در این راستا، آنها صورت‌های مالی خود را کاملاً مطابق با IPSAS ارائه می‌دهند. با انجام این کار، آنها قصد دارند از دولت‌ها بخواهند که به سیستم حسابداری مبتنی بر تعهد روی آورند. به گفته هیئت IPSAS، گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس اصول تعهدی، اطلاعات مناسبی را برای اهداف تصمیم‌گیری منتقل می‌کند.

به‌طور خاص، در سطح تصمیم‌گیری، صورت‌های مالی تعهدی اطلاعات ارزشمندی در مورد عملکرد مالی واحدهای دولتی، مدیریت نقدینگی، مدیریت دارایی‌ها، مدیریت ریسک و مدیریت هزینه ارائه می‌کنند (IPSASB، ۲۰۱۱).

لاپسلی و همکاران (۲۰۰۹) حسابداری تعهدی را به عنوان یک تلاش بدیهی اما چالش برانگیز ارزیابی کردند. این امر با ظهور مسائل فنی و سازمانی در طول فرآیند اجرا نشان داده می‌شود. به‌طور خاص، مشکلات فنی قابل انتساب به وارد کردن تکنیک‌ها و شیوه‌های حسابداری پیچیده و خصوصی به جامعه بخش عمومی مانند ارزیابی دارایی‌ها و استهلاک است، در حالی که مسائل سطح سازمانی با کمبود حمایت مالی، کمبود مهارت و تخصص در میان کارکنان، مسئول اجرای مرحله انتقال به حسابداری تعهدی هستند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷).

گیگلی و ماریانی (۲۰۱۸) این نکته را مطرح کردند که ترکیب موانع سازمانی و نهادی، اجرای صحیح حسابداری تعهدی را تضعیف می‌کند. این محققان بر صلاحیت‌ها و دانش ضعیف پرسنل در ارتباط با اصول و جنبه‌های فنی سیستم تعهدی تأکید دارند. در این بین، ابهام چارچوب نظارتی هم نقشی مهم در بروز مشکل در اجرای تغییر دارد.

### ۲,۳. تخصص برنامه حسابداری تعهدی در بخش عمومی

هیپورث (۲۰۰۳) آموزش کارکنان و توسعه مهارت را به عنوان یکی از پیش‌نیازهای تغییر حسابداری دولتی بر شمرده است. همچنین مجموعه‌ای از مطالعات بر پیامدهای کمبود تخصص بر پیشرفت و دستیابی به مزایای مورد نظر حسابداری تعهدی اشاره دارند. این اطلاعات با تکیه بر کشورها یا مطالعات تطبیقی مشخص می‌شوند. یافته‌های نظرسنجی جهانی انجام شده توسط PwC، کمبود پرسنل واجد شرایط را به عنوان یکی از چالش‌های اصلی دولت‌ها در فرآیند تغییر حسابداری تعهدی معرفی کرده است. براساس گزارش این موسسه حسابرسی، «حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است». این روند نیاز به تخصص بیشتر در حوزه حسابداری، افزایش قضاوت حرفه‌ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در

فرآیند تصمیم‌گیری دارد (PWC، ۲۰۱۳). نهادهای ACCA و IFAC (۲۰۲۰)، در گزارش مشترک خود، توانایی و مهارت‌ها را به عنوان یکی از سه عامل اساسی برای ایجاد اطلاعات مفید تصمیم‌گیری همراه با مشارکت ذینفعان، علاوه بر سیستم‌ها و فرآیندها، فهرست‌بندی کردند. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، تعداد کم کارکنان واجد شرایط و فقدان آموزش و مستندات حسابداری تعهدی به عنوان برخی از عوامل منجر به شکست، تأخیر یا تغییر جهت اصلاح به سمت IPSAS نقدی شناسایی شدند. این مسئله علی‌الخصوص در نپال، اندونزی، تانزانیا و تایلند برجسته‌تر بود (آدیکاری و ملمویک، ۲۰۱۱؛ ناکماهاچالاسینت، ۲۰۱۸؛ املوا و همکاران، ۲۰۱۹؛ فهمید و همکاران، ۲۰۲۰). از منظر برخی از کشورهای عضو OECD، با وجود قرارگیری در زمره پیشگامان و حامیان قوی تعهدات بخش عمومی، بازه زمانی و هزینه‌های مربوط به انتقال حسابداری تعهدی بر مزایای آن سایه افکنده است که این امر اساساً به دلیل ناچیز شمردن توانایی فعالان سازمانی، یعنی «سیاستگذاران و مأموران بودجه و خزانه»، در اجرای تغییرات لازم است (آدیکاری و گارست-نسبکا، ۲۰۱۶).

همچنین براین مسئله تأکید شده که درک نکردن هنجارها و شیوه‌های حسابداری تعهدی بر پذیرش عملیاتی حسابداری مبتنی بر تعهدی تأثیر می‌گذارد. این موضوع برای مثال در کشور ترکیه منعکس شده است، چون شکافی بین مقررات حسابداری تعیین شده توسط چارچوب قانونی و رویه‌های واقعی شناسایی شد. محققان، این شکاف را با عوامل متعددی از جمله مشکلات ترجمه و تفسیر برخی از مفاهیم از انگلیسی به زبان محلی توضیح دادند (آد و کریستیانس، ۲۰۱۸). در شهرداری‌های کشور یونان نیز، فقدان صلاحیت حسابداری همراه با عدم درک مزایای اصلاحات و همچنین ناکافی بودن دوره‌های آموزشی کوتاه‌مدت به شکست فناوری اطلاعات کمک کرد. از آنجایی که کارکنان فقط می‌توانستند بخشی از فرآیندی را که مسئول آن بودند توصیف کنند، در انجام بازبینی‌های پس از اجرا شکست خوردند و بنابراین نتوانستند به توسعه‌دهندگان کمک کنند تا کیفیت سیستم فناوری اطلاعات را افزایش دهند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷). مطالعات انجام شده در برخی از کشورهای آمریکای لاتین در ارتباط با اجرای حسابداری تعهدی نشان داد که روند تبدیل به دلیل مسائل فنی متناقض متوقف شده است، مسئله‌ای که به انطباق بلاغی (نمادین) ترجمه شد (گومز-ویلگاس و همکاران، ۲۰۲۰). تجربه کشورهای فوق‌الذکر به وضوح نشان می‌دهد که فقدان تخصص در پیاده‌سازی چقدر اهمیت دارد؛ آن هم به عنوان موضوعی کلیدی که دولت باید قبل و در حین حرکت به سمت حسابداری تعهدی مدنظر قرار دهد.

### ۳.۳. نقش مؤسسات آموزشی در تربیت کارکنان حسابداری دولتی با صلاحیت بالا

پذیرش حسابداری تعهدی باید به عنوان جزئی از بسته گسترده اصلاحات بخش عمومی در نظر گرفته شود (هیورث، ۲۰۰۳). این اصلاحات باید همه ذینفعان بخش عمومی شامل سازمان‌های حسابداری ملی،

منطقه‌ای و بین‌المللی، استانداردها سازان، حسابداران عمومی فعلی، تدوین‌کنندگان مقررات، مؤسسات عالی حسابرسی و مؤسسات آموزش عالی (HEI) را دربرگیرد. مؤسسات آموزش عالی باید نقشی فعال در این سفر نوسازی و تغییر در بخش حسابداری ایفا نمایند. تام (۲۰۱۹) اظهار داشت که مؤسسات آموزشی مسئول آموزش و تجهیز نسل آینده مدیران دولتی به مهارت‌های لازم برای مقابله با چالش‌های مالی سخت‌فزاینده بخش دولتی هستند. همچنین خیلی حیاتی است که دوره‌های آموزشی، ماهیتی پویا و پاسخگو نسبت به تغییرات داشته باشند. با این حال، مطالعات متعددی بر پوشش کم آموزش حسابداری بخش عمومی (PSA) که در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها گنجانده شده تأکید کرده و عوامل توضیح دهنده این موقعیت را شناسایی کرده‌اند. در این راستا، مطالعه هنری (۲۰۰۵) در ایالات متحده آمریکا نشان داد که کمبود منابع مالی، علاقه محدود دانشکده‌ها، و تخصص در کنار بی‌علاقگی دانشجویان به دوره‌های حسابداری عمومی، عوامل اصلی بازدارنده این فرآیند هستند. مطالعه بعدی که در میان دانشجویان حسابداری در استرالیا انجام گرفت (سیولی و سیمس، ۲۰۰۸) نشان داد که حجم پر محتوای برنامه درسی، تجربه آموزشی محدود و علاقه پژوهشی به PSA، این تصور که مفاهیم حسابداری بین بخش عمومی و خصوصی مشابه است، کمبود محتوای PSA در کتب درسی حسابداری موجود، تمایل محتوای برنامه درسی به اولویت بخش خصوصی و عدم گنجاندن PSA در فرآیند اعتباربخشی نهادهای حرفه‌ای حسابداری استرالیا، مهمترین موانع برای آموزش حسابداری عمومی هستند. آموزش حسابداری مبتنی بر بخش خصوصی نیز به عنوان یک عامل بازدارنده برای آموزش PSA در کشور نیوزلند مورد توجه قرار گرفت (کوردی، ۲۰۱۳).

استفاده فزاینده از حسابداری تعهدی در اروپا همراه با تصمیم کمیسیون اروپا برای توسعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا (EPSAS5) همزمان با IPSASها به عنوان منبع راهنما نشان می‌دهد که تقاضا برای فارغ‌التحصیلان PSA با مهارت بالا به احتمال زیاد افزایش خواهد یافت. با این حال، مطالعه آدام و همکاران (۲۰۱۹) در چهار کشور اروپایی اسپانیا، آلمان، ایتالیا و پرتغال نشان داد که تقاضای بالای مورد انتظار برای فارغ‌التحصیلان مدیریت مالی ممکن است برآورده نشود زیرا مؤسسات آموزش عالی در این کشورها، تعدادی کافی از دوره‌های آموزشی را برای PSA و مدیریت مالی عمومی ارائه نمی‌دهند. بنابراین، تقاضای بالای مورد انتظار برای فارغ‌التحصیلان مدیریت مالی ممکن است برآورده نشود. از این رو، ادارات دولتی باید بیشتر به آموزش و ارتقای مهارت‌های کارکنان فعلی خود، یا انتصاب فارغ‌التحصیلان رشته‌های دیگر مانند حقوق و اقتصاد با دانش محدود مدیریت مالی وابسته باشد که همین امر هزینه بالایی به دنبال دارد. همچنین گزارش شده است که آموزش حسابداری بر کیفیت صورت‌های مالی منتشر شده تأثیر دارد. از طریق بررسی تأثیر آموزش حسابداری و قدرت سیستم مدیریت عمومی بر سطح افشای IPSAS بر روی نمونه‌ای متشکل از شصت نهاد دولتی از شش کشور شبه صحرای آفریقا،

یعنی بوروندی، کنیا، موریس، آفریقای جنوبی، تانزانیا و اوگاندا، سلامی و گافسی (۲۰۱۹) تأثیر مثبت این دو عامل را بر سطح افشا نشان دادند.

وضعیت آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های بسیاری از کشورهای سراسر جهان نشان می‌دهد که حوزه‌های دانشی خاص بخش عمومی در سطح کارشناسی نمایش محدودی دارد. در مواجهه با دانش پیشینه سطح پایین، دانشجویانی که مایل به کار به عنوان حسابدار دولتی هستند، باید به برنامه‌های تحصیلات تکمیلی، سمینارها، و آموزش‌های ارائه شده توسط تعداد محدودی از دانشگاه‌ها، تدوین‌کنندگان استانداردها و نهادهای حرفه‌ای برای آماده شدن برای استخدام در بخش دولتی تکیه کنند.

#### ۴. نتیجه‌گیری

طیف وسیعی از ذینفعان حسابداری دولتی بر لزوم ترتیب دادن مجموعه‌ای از پیش‌نیازها برای تسهیل تبدیل حسابداری تعهدی تأکید کردند که در میان آنها، تصویب فرهنگی اصلاحات جدید، استقرار سیستم‌های اطلاعات حسابداری و آموزش حسابداران به نظر می‌رسد مرتبط‌ترین موارد می‌باشد (دایکو، ۲۰۱۵). آموزش کارکنان در واقع به عنوان یک پیش شرط مهم برای اجرای حسابداری تعهدی به نظر می‌رسد زیرا بسیاری از مسائل فنی و مفهومی در طول کاربرد آن مانند شناسایی و ارزیابی حسابداری دارایی‌های مشهود و نامشهود و بدهی‌ها و شناسایی مالیات دولت‌ها به وجود می‌آیند (لانده و روچر، ۲۰۱۱). همانطور که هیئت IPSAS بیان کرده، هنگامی که یک سازمان سیستم حسابداری خود را ارتقا می‌دهد، صلاحیت‌های کارکنان مسئول عملیات تغییر نیز باید افزایش یابد. این وضعیت به این دلیل است که پذیرفتن حسابداری تعهدی یک پروژه در مقیاس بزرگ است که زمان و منابع زیادی را صرف خودش می‌کند (IPSASB، ۲۰۱۱). علاوه بر این، تکنیک‌های حسابداری، پیچیده و دائماً در حال تغییر هستند، بنابراین، مدیریت مناسب و مهارت‌های فنی، الزاماتی کلیدی هستند. شواهد گزارش شده در مطالعات بر این مسئله تأکید دارند که آموزش باعث محدود شدن پیچیدگی ذاتی حسابداری تعهدی می‌شود. در این معنا، پذیرندگان حسابداری تعهدی با در نظر گرفتن نیازهای آموزشی شناسایی شده و منابع موجود، بهتر است به یک استراتژی آموزشی مناسب مجهز شوند. جایگزین‌های متفاوتی برای رفع نیازهای آموزشی مانند «استخدام، مشاوره، آموزش‌های داخلی و خارجی و توسعه دوره‌های دانشگاهی، سمینارها و کارگاه‌ها» در دسترس است. پس از اجرای آن، استراتژی آموزشی نیز باید مورد ارزیابی قرار گیرد تا سودمندی آن قضاوت شود و کاستی‌های آن برطرف شود (IPSASB، ۲۰۱۱).

در زمینه آموزش PSA، مؤسسات آموزش عالی، نهادهای حرفه‌ای حسابداری و تدوین‌کنندگان استاندارد نقش کلیدی در تربیت حسابداران عمومی ماهر و اخلاقی دارند. بنابراین، نهادهای ذکر شده در بالا باید برای طراحی یک سیستم اطلاعاتی مبتنی بر PSA که برنامه‌های مطالعاتی را با دوره‌ها، موضوعات،



کتاب‌های درسی، مطالعات موردی، آموزش‌ها و ارزیابی‌های متمرکز بر بخش عمومی ارائه می‌کند، همکاری کنند. این مسئله مهم است که سیستم اطلاعاتی را حول نقاط کمبود هر زمینه شکل دهیم و محتوای آن را دائماً به روز نگه داریم. علاوه بر این، با توجه به پیچیدگی، ابهام و بین رشته‌ای بودن موضوعات PSA، مؤسسات آموزشی باید مواد آموزشی را فراتر از مبانی و جنبه‌های فنی حسابداری بخش عمومی گسترش دهند تا رشته‌های مختلف دارای همپوشانی با PSA را درگیر سازند؛ برای نمونه: حقوق، مدیریت مالی، بودجه، آمار و فناوری دیجیتال (هیلینگ، ۲۰۲۰). توجه به نقش مهارت‌های نرم، ارزش‌ها و اخلاق نیز ضروری است، به ویژه از آنجایی که حسابداران عمومی در مورد بودجه‌های عمومی سپرده شده به مأموران دولتی گزارش می‌دهند.

این مقاله مسائل عمده‌ای را که مانع اجرای سیستم‌های تعهدی مبتنی بر تعهد می‌شوند، برجسته نمود. همچنین توجه ویژه‌ای به کمبودها از نظر آموزش حسابداری داشته و توصیه‌هایی برای رسیدگی به این مسائل نیز فهرست شده است. یافته‌های این مقاله ممکن است برای همه ذینفعان PSA مفید باشد تا ارزش ایجاد یک بدنه دانش قوی PSA را درک کنند، و به‌ویژه برای مؤسسات آموزشی، تدوین‌کنندگان استانداردها و نهادهای حرفه‌ای حسابداری تا نقش خود را در مکانیزم‌های حمایتی از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بپذیرند.

## منابع

- ACCA, & IFAC. (2020). Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/pi-IPSAS-is-cash-still-king-v5.pdf>
- Ada, S. S., & Christiaens, J. (2018). The Magic Shoes of IPSAS: Will They Fit Turkey? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 54E, 5-21. <https://doi.org/10.24193/tras.54E.1> 6 Technium Social Sciences Journal Vol. 25, 1-8, November, 2021 ISSN: 2668-7798 [www.techniumscience.com](http://www.techniumscience.com)
- Adam, B., Brusca, I., Caperchione, E., Heiling, J., Jorge, S. M. F., & Manes Rossi, F. (2019). Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS? *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 363-378.
- Adhikari, P. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. 18.
- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142.

- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 123-143.
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., de Renzio, P., Krause, P., & Seligmann, R. (2014). This is PFM. [https://bsc.cid.harvard.edu/files/bsc/files/285\\_andrews\\_this\\_is\\_pfm.pdf](https://bsc.cid.harvard.edu/files/bsc/files/285_andrews_this_is_pfm.pdf).
- Bailey, K. (2008). *Methods of Social Research*, 4th Edition. Simon and Schuster.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40.
- Cohen, S., Kaimenaki, E., & Zorgios, Y. (2007). ASSESSING IT AS A KEY SUCCESS FACTOR FOR ACCRUAL ACCOUNTING IMPLEMENTATION IN GREEK MUNICIPALITIES. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 91-111.
- Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, 25(1), 101-116.
- Dabbicco, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253-267.
- Eulner, V., & Waldbauer, G. (2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money & Management*, 1-4.
- Fahmid, I. M., Harun, H., Graham, P., Carter, D., Suhab, S., An, Y., Zheng, X., & Fahmid, M. M. (2020). New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village governments in developing countries. *Public Money & Management*, 40(2), 160-163.
- Flynn, S., SFlynn@imf.org, Moretti, D., DMoretti@imf.org, Cavanagh, J., & JCavanagh@imf.org. (2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. Technical Notes and Manuals*, 2016(06), 1.
- Gigli, S., & Mariani, L. (2018). Lost in the transition from cash to accrual accounting: Assessing the knowledge gaps in Italian public universities. *International Journal of Public Sector Management*, 31(7), 811-826. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2017-0184>.
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: Innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498.
- Heiling, J. (2020). Time to rethink public sector accounting education? A practitioner's perspective. *Journal of Public Budgeting, Accounting &*

- Financial Management, 32(3), 505-509. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2020-0059> 7 Technium Social Sciences Journal Vol. 25, 1-8.
- Henry, B. K. (2005). A survey of governmental accounting education studies. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(2), 166-179.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money and Management*, 23(1), 37-44.
- Hyndman, N. (2016). Accrual accounting, politicians and the UK—with the benefit of hindsight. *Public Money & Management*, 36(7), 477-479.
- IFAC, & CIPFA. (2021, juin 10). International Public Sector Financial Accountability Index: 2020. IFAC. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supportinginternational-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountabilityindex-2020>.
- IPSAS B. (2011, janvier 19). IPSAS B Study 14. IFAC. <https://www.ifac.org/ipsasb/publications/study-14-transition-accrual-basis-accountingguidance-governments-and-government-entities-third>.
- Jashim Uddin, A. (2010). Documentary Research Method: New Dimensions.
- Khan, A., AKhan@imf.org, Mayes, S., & SMayes@imf.org. (2009). Transition to Accrual Accounting. *Technical Notes and Manuals*, 2009(02), 1.
- Lande, E., & Rocher, S. (2011). Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31(3), 219-222.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.
- Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. 31.
- Nakmahachalasint, M. (2018). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money & Management*, 11.
- PwC. (2013). Global ipsas survey government-accounting and reporting. <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-surveygovernment-accounting-and-reporting-pdf>
- Sciulli, N., & Sims, R. (2008). Public sector accounting education in Australian universities: Obstacles and opportunities. *Asian Review of Accounting*, 16(3), 246-262.
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting

standards in sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 141-164.

Thom, M. (2019). Teaching public financial management: An integrated approach to a critical subject. *Teaching Public Administration*, 37(1), 92-106.