

## سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان

### پریسا سادات بهبهانی نیا<sup>۱</sup>

#### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۹/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۲/۱۰

تحقیقات حسابداری بخش عمومی یکی از حوزه‌های تحقیق مهم رشته حسابداری به شمار می‌رود. در سال‌های اخیر تحقیقات این حوزه تحول زیادی داشته است. هدف این مقاله بررسی سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان به روشی توصیفی و تحلیلی است. اخیراً در دنیا تحقیقات زیادی در زمینه مرور تحقیقات حسابداری بخش عمومی انجام شده است، در حالیکه در تحقیقات داخلی به این موضوع توجه چندانی نشده است. در این مقاله ابتدا وضعیت نشر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان بررسی شده، سپس جریان تحقیقات در حسابداری بخش عمومی مورد بحث قرار گرفته و در ادامه پارادایم‌های رایج در این نوع تحقیقات بررسی می‌شود. نهایتاً پس از معرفی برخی گروه‌های تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های دنیا به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** تحقیقات حسابداری بخش عمومی، پارادایم، گروه‌های تحقیقاتی حسابداری بخش

عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

## مقدمه

بخش عمومی می‌تواند به عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف شود. سازمان های بخش عمومی خدمات، تسهیلات و امکانات را برای جامعه فراهم نموده، بنابراین نقش موثری در ساختار جامعه ایفا می‌کنند. حسابداری بخش عمومی از حسابداری شهرداری‌ها، که در قرن بیستم بسط یافته است، نشأت می‌گیرد. محققان ذکر کردند که اولین مدل تعهدی حسابداری برای دولت‌ها به وسیله فردریک سلولاند از دانشگاه نیویورک در سال ۱۹۱۳ مطرح شده است (پات، ۱۹۷۸؛ روی بارک و همکاران، ۲۰۱۲). این فرد مدل حسابداری و گزارشگری را برای شهرداری‌های آمریکا بسط داد. پس از آن لزوم رعایت دقیق رویه‌ها و اعمال کنترل از ویژگی‌های مدیریتی مورد استفاده در این حوزه تا اوایل سال‌های ۱۹۸۰ بوده (برادنت و گاتری، ۱۹۹۲) و اصلاحات حسابداری این بخش برای توسعه ملت‌ها مورد تقاضای سازمان‌های بین‌المللی بوده است. از سال ۱۹۸۰ سازمان‌های بین‌المللی به پیاده‌سازی و اجرای اصلاحات بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه توجه نموده‌اند (آدهیکاری و همکاران، ۲۰۱۳). با گذشت زمان، انجام خصوصی سازی در بسیاری از دولت‌های مرکزی، حدود و مرزهای بخش عمومی را به چالش کشید (لاپسلی، ۱۹۸۸). بنابراین خصوصیات اصلی بخش عمومی دیگر لزوماً تامین وجوه به وسیله دولت‌ها، مالکیت و کنترل دولتی نبوده، بلکه ارائه خدمات عمومی به عنوان یک کالای عمومی به جامعه به ویژگی اصلی این بخش مبدل شده است (برادنت و گاتری، ۲۰۰۸).

از آن پس نه تنها کشورهای در حال توسعه بلکه کشورهای توسعه یافته نیز مشتاق اجرای اصلاحات بودند. حرکت به سمت مدیریت دولتی نوین<sup>۱</sup> در کشورهای در حال توسعه مشاهده شد (پولیوت، ۲۰۰۲) و در کنار سایر حوزه‌های بخش عمومی مانند خدمات بهداشتی و خدمات شهرداری‌ها، این انتقال در تحقیقات دانشگاهی کشورهای غربی نیز بسیار دیده شده است (براون و برینگنال، ۲۰۰۷؛ پارکر، ۲۰۰۲). روش‌هایی مانند بازسازی و سنجش عملکرد فعالیت‌های دانشگاهی، حرکت به سمت مدیریت گرایي در دانشگاه‌ها را نشان می‌دهد (گری و همکاران، ۲۰۰۲). ابزارهای حسابداری مانند بودجه بندی، مدیریت عملکرد و حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های بسیاری از کشورها معرفی شد. در مقابل شواهد حاکی از این بود که خدمات عمومی مانند آموزش با مدل مدیریت عمومی نوین که خروجی را به راحتی قابل سنجش

می‌دانست تطابق و هم‌خوانی نداشت (پولیت، ۲۰۰۲؛ ونریز و کوهن، ۲۰۰۴). این مسائل علاقه محققان به تحقیق در این حوزه را ایجاد نمود (اشمیت و گانتر، ۲۰۱۶). در ده سال گذشته مدل مدیریت عمومی نوین به شدت مورد انتقاد قرار گرفت و حاکمیت‌های جدیدی مانند حاکمیت دیجیتال و حاکمیت شبکه‌ای مورد بحث قرار گرفتند (کاریزالز و همکاران، ۲۰۰۶؛ پولیوت و بوکارت، ۲۰۱۱)، هرچند که در این حوزه‌ها تحقیق زیادی صورت نگرفته است (اشمیت و گانتر، ۲۰۱۶).

هدف این مقاله بررسی سیر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان است. در سال‌های اخیر تحقیقات زیادی در این زمینه در خارج از کشور انجام شده است (اشمیت و گانتر، ۲۰۱۶؛ رجیب و هوکو، ۲۰۱۶؛ برودبنت و گاتری، ۱۹۹۲) در حالیکه این موضوع در تحقیقات داخلی مغفول مانده است. در ادامه مقاله ابتدا وضعیت نشر تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان بررسی می‌شود، سپس جریان تحقیقات در حسابداری بخش عمومی در جهان و در ادامه پارادایم‌های رایج در این نوع تحقیقات مورد بحث قرار می‌گیرد. نهایتاً پس از معرفی برخی گروه‌های تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های دنیا به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

### وضعیت نشر تحقیقات و کتب حسابداری بخش عمومی در ایران و جهان

پایگاه استنادی ISI به عنوان جامع‌ترین پایگاه اطلاعاتی تحقیقات دانشگاهی است. اگر نشریات نمایه شده در WOS<sup>۲</sup> به دقت مورد بررسی قرار گیرد و برای جستجوی مقالات حسابداری بخش عمومی دو واژه حسابداری بخش عمومی و حسابداری دولتی استفاده شود، نتایج جستجو نشان می‌دهد که تا فوریه سال ۲۰۱۵ تعداد ۲۲۹۸ مقاله این عنوان را داشتند. جستجوی کلیدواژه حسابداری دولتی در پایگاه ISI، ۴۵ عنوان و ۱۸۶ موضوع تحقیق را در بردارد. حسابداری بخش عمومی (PSA)<sup>۳</sup> و کمیته بین‌المللی استاندارد حسابداری بخش عمومی (IPSASB)<sup>۴</sup> نیز به عنوان کلیدواژه‌های تحقیق استفاده شده‌اند. مجلاتی که در جهان مقالات حسابداری دولتی چاپ می‌کنند شامل مجله حسابداری، حسابرسی و پاسخگویی<sup>۵</sup>، مجله حسابداری، سازمان‌ها و جامعه<sup>۶</sup>، پاسخگویی مالی و مدیریت<sup>۷</sup>، تحقیقات حسابداری مدیریت<sup>۸</sup>، مجله حسابداری اروپایی<sup>۹</sup>، انجمن حسابداری<sup>۱۰</sup>، مجله حسابداری بریتانیا<sup>۱۱</sup>، دیدگاه انتقادی حسابداری<sup>۱۲</sup>، مجله حسابداری و خط مشی عمومی<sup>۱۳</sup>، مجله بودجه بندی عمومی<sup>۱۴</sup>، حسابداری

و مدیریت مالی<sup>۱۵</sup> و مجله تحقیق در حسابداری دولتی و غیرانتفاعی<sup>۱۶</sup> است (رجیب و هوکو، ۲۰۱۶).

در ایران تاکنون هیچ مجله معتبر علمی به طور خاص برای چاپ مقالات حسابداری بخش عمومی وجود نداشته است، اما در تمامی مجلات به ندرت می‌توان مقالاتی در این حوزه تحقیقاتی پیدا نمود. محقق واژه‌های مرتبط با این حوزه را جستجو نمود که نگاره ۱ نتایج تعداد مقالاتی که در برخی مجلات منتخب با این عناوین یافت شده است را نشان می‌دهد.

نگاره (۱): نتایج تعداد مقالات چاپ شده در مجلات فارسی با عناوین دربردارنده واژه‌های منتخب حسابداری بخش عمومی (تاریخ نیمه دی ۱۳۹۵)

نام مجله	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی (دانشگاه تهران)	پژوهش‌های تجربی حسابداری (دانشگاه الزهراء (س))	پژوهش‌های تجربی حسابرسی (دیوان محاسبات)	مطالعات تجربی حسابداری مالی (دانشگاه علامه طباطبائی)	پژوهش حسابداری (دانشگاه الزهراء (س))	دانش حسابداری مالی (دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) قزوین)
حسابداری دولتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰
پاسخگویی	۱	۱	۵	۶	۱	۰
مالکیت دولتی	۰	۰	۰	۰	۲	۱
بخش عمومی	۰	۰	۲	۱	۰	۰
مبنای تعهدی	۰	۰	۱	۰	۱	۰
سازمان دولتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰
شرکت دولتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰
واحد دولتی (بنگاه دولتی)	۱	۰	۰	۰	۰	۰
حساب مستقل	۰	۰	۰	۰	۰	۰
بخش دولتی	۰	۰	۳	۰	۰	۰
گزارشگری مالی دولتی	۰	۰	۰	۱	۰	۰

منبع: یافته‌های محقق

نتایج نگاره ۱ نشان می‌دهد که تمرکز بر نشر مقالات حسابداری بخش عمومی در ایران بسیار کم است. نگاره ۲ تعداد کتب چاپ شده در زمینه حسابداری بخش عمومی (شامل بخش دولتی) و به صورت کلی در زمینه حسابداری، حسابرسی و مالی در ایران را که از طریق مراجعه به وب سایت سازمان اسناد و کتابخانه ملی ایران استخراج شده است را نشان می‌دهد و در نگاره شماره (۳) تعداد پایان نامه‌های مربوط به حسابداری و حسابرسی بخش عمومی نشان داده می‌شود.

نگاره (۲): تعداد کتب چاپ شده در زمینه حسابداری بخش عمومی

۶۷	تعداد کتب حسابداری بخش عمومی
۹	تعداد کتب حسابرسی بخش عمومی
۵۳۸۱	تعداد کل کتب حسابداری و مالی
۷۴۶	تعداد کل کتب حسابرسی
٪ ۱/۳۴	نسبت تعداد کتب حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به کل کتب حسابداری، حسابرسی و مالی

منبع: (رمضانی و دهقان، ۱۳۹۵)

نگاره (۳): تعداد پایان نامه‌های مربوط به حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

کل پایان نامه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی دانشگاه دولتی (ج)	کل پایان نامه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی دانشگاه آزاد (ب)	کل پایان نامه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (الف)	پایان نامه‌ها
۱۳۲	۲۳۵	۳۶۷	تعداد
کل پایان نامه‌های حسابداری، حسابرسی و مالی (د) ۱۸۶۰۶			
نسبت الف/د=۲٪			
نسبت ب/د=۳۰٪			
نسبت ج/د=۰٪			

منبع: (رمضانی و دهقان، ۱۳۹۵)

تعداد کتب حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به کل کتب حسابداری، حسابرسی و مالی نسبت ۱/۳۴٪ را نشان می‌دهد و تعداد کل پایان نامه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

به کل پایان نامه‌ها نسبت ۲٪ را نشان می‌دهد که نشانگر تمرکز بسیار کم نویسندگان و محققان در این حوزه تحقیقی است.

### جریان تحقیقات در حسابداری بخش عمومی در جهان

بررسی‌ها نشان می‌دهد که سه جریان تحقیقاتی در حسابداری بخش عمومی از سال ۱۹۹۲ تا کنون در دنیا وجود داشته است که این جریان‌ها شامل مدیریت عمومی و نهادینه‌سازی حسابداری بخش عمومی، پیاده‌سازی حسابداری اصلاحات در بخش عمومی و اصلاحات در استانداردهای حسابداری بخش عمومی است که هر یک از این جریان‌ها به اختصار مورد بحث قرار می‌گیرد.

### مدیریت عمومی نوین و نهادی‌سازی

مفهوم مدیریت عمومی نوین برای اصلاح بخش عمومی در سال‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ آغاز شد (لاپسلی، ۱۹۹۹). مدیریت دولتی نوین راهکاری در جهت اصلاح الگوی اداره امور عمومی است که سعی در پیاده‌سازی سازوکارهای بخش خصوصی در بخش دولتی دارد. پالیت<sup>۱۷</sup> در سال ۱۹۹۴ جنبش مدیریت دولتی نوین را به عنوان سیستم فکری ایدئولوژیک مطرح نمود که با ویژگی به کارگیری ایده‌های بخش خصوصی شناخته می‌شود. ویرتانن<sup>۱۸</sup> در سال ۱۹۹۶ بیان نمود که مدیریت دولتی نوین ریشه در تزویج دو جریان اقتصاد بنیادگرایی نوین و مدیریت گرایی مبتنی بر بازار دارد (هود، ۱۹۹۱). می‌توان پایه بنیادین شکل‌گیری مدیریت دولتی نوین را در کاربرد بازار اقتصادی به عنوان مدلی برای روابط اداری و سیاسی دانست (هوپ، ۲۰۰۲). نهادی‌سازی در سازمان‌های بخش عمومی از زمان‌های گذشته آغاز شده است. محققان حسابداری بخش عمومی را با فرآیند نهادی شدن مورد بررسی قرار دادند. هم از منظر حسابداری مالی (آدهیکاری و همکاران، ۲۰۱۳؛ هاران و همکاران، ۲۰۱۲) و هم از منظر حسابداری مدیریت (مادل ۲۰۰۱ و ۲۰۰۹)، این حوزه حسابداری مورد بررسی محققان قرار گرفت. به طور بنیادی تحقیقات این حوزه از تئوری اجتماعی نهادی سازی<sup>۱۹</sup> نشأت گرفته است.

مدیریت دولتی نوین از دو نظریه علم اقتصاد و مدیریت بخش خصوصی ارتزاق می‌کند. هر چند بین بخش‌های دولتی و خصوصی تفاوت‌های اساسی وجود دارد، اما این به معنی آن نیست که فنون و نظریه‌های بخش خصوصی در بخش دولتی کاربرد ندارد. تمرکز بر نتیجه و توجه به

برنامه ریزی استراتژیک در بخش دولتی از بخش خصوصی اقتباس شده است. این موضوع در یک دوران جریان تحقیقاتی اصلی در حسابداری بخش عمومی بود، به گونه‌ای که در برخی از مجلات که در زمینه حسابداری بخش عمومی مطلب منتشر می‌کردند، یک شماره به مدیریت عمومی نوین اختصاص یافت. به عنوان مثال دوره ۱۵ شماره ۳ و ۴ مجله پاسخگویی و مدیریت به این حوزه اختصاص پیدا کرد (رجیب و هوکو، ۲۰۱۶).

### پیاده سازی اصلاحات در بخش عمومی

درجه موفقیت پیاده‌سازی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف یکسان نبود. قدرت سیاسی دولت‌ها، سطوح اداری و سایر عوامل در زمینه پیاده‌سازی حسابداری بخش عمومی مورد توجه محققان این حوزه قرار گرفت. بنابراین محققان بررسی خود را در کشورهای مختلف به سناریوی واقعی اصلاحات بخش عمومی معطوف کردند. ادبیات جاری حسابداری بخش عمومی نشان می‌دهد که میان ملت‌های مخالف در اصلاحات حسابداری بخش عمومی تفاوت‌های زیادی هم در استراتژی و هم در محتوا وجود دارد (آدهیکاری و همکاران، ۲۰۱۳؛ هیندمت و کانلی، ۲۰۱۱).

پس از بررسی ۱۸۸ مقاله، گادراد (۲۰۱۰) دریافت که در همین راستا موضوعات مختلفی همچون پاسخگویی، عملکرد مدیریت، بودجه بندی، حسابداری تعهدی، حسابداری بخش عمومی، حسابداری مدیریت عمومی، موضوعات مالیاتی و تقلب در تحقیقات حسابداری بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. این موضوعات متنوع از منظرهای سیاسی مختلف و چارچوب‌های مختلف اجتماعی و اقتصادی در کشورها نشأت می‌گیرد. بررسی محققان نشان داد که برخی از کشورها اصلاحات حسابداری بخش عمومی را از دولت محلی و برخی از دولت مرکزی شروع نموده‌اند. بررسی کشورهای مختلف و روش‌های مختلف اصلاحات، تحقیقات حسابداری بخش عمومی را غنی تر نموده (رجیب و هوکو، ۲۰۱۶) و مدتی پارادایم غالب تحقیقات حسابداری بخش عمومی در جهان محسوب می‌شده است.

### اصلاحات در استانداردهای حسابداری بخش عمومی

جریان دیگر تحقیقات در حسابداری بخش عمومی بحث استانداردگذاری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. این جریان از تقاضا برای حسابداری تعهدی نشأت گرفته است.

محققان جنبه‌های مختلف استاندارد بخش عمومی مانند حوزه استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نهادهای استانداردگذار را مورد بررسی قرار دادند (فلشر و همکاران، ۲۰۰۳؛ روی بارک و همکاران، ۲۰۱۲).

تعداد زیادی از محققان نهادهای تدوین استاندارد کشورهای مختلف را مورد بررسی قرار دادند. نهادهایی مانند هیات استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲۰</sup>، هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۲۱</sup>، هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲۲</sup>، فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲۳</sup>، هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی<sup>۲۴</sup>، هیات پایداری مالی<sup>۲۵</sup> و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲۶</sup> مورد توجه محققان بوده (رجیب و هوکو، ۲۰۱۶) و برای مدتی این حوزه مسیر غالب تحقیقات حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شده است. در نگاره ۴ نمونه‌هایی از مقالات منتشر شده از هر یک از جریان‌های تحقیقاتی نشان داده شده است.

#### نگاره (۴): مقالات منتشر شده در جریان‌های تحقیقاتی مختلف حسابداری بخش عمومی

حوزه تحقیقاتی	سال انتشار	مجله / انتشارات یا سازمان منتشر کننده	نویسنده
شناسایی قلمرو حسابداری بخش عمومی	۱۹۹۲	مجله حسابداری، حساسی و پاسخگویی	برودبنت و گاتری
پیاده سازی اصلاحات در حسابداری بخش عمومی	۱۹۹۴	مجله پاسخگویی مالی و مدیریت	الن و ساندرز
اقدامات اولیه برای توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی	۱۹۹۶	فدراسیون بین‌المللی حسابداران	هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی
نیاز برای حسابداری‌های متفاوت در بخش عمومی	۱۹۹۹	مجله حسابداری استرالیا	بارتن
ورود تئوری برای بحث به کارگیری اصلاحات حسابداری بخش عمومی	۲۰۰۱	مجله حسابداری، سازمان و جامعه	کارپنتر و فروز
تعدیل حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف	۲۰۰۶	مجله پاسخگویی مالی و مدیریت	پالسون
مقایسه به کارگیری حسابداری بخش عمومی تعدیل شده	۲۰۱۰	مجله بودجه بندی عمومی، حسابداری و مدیریت مالی	تیموشنکو و آدهیکاری
اصلاح رویه‌های حسابداری بخش عمومی	۲۰۱۴	مجله دیدگاه انتقادی بر حسابداری	ایزامل و همکاران
یکپارچگی سرمایه فکری در بخش عمومی	۲۰۱۵	مجله سرمایه فکری	گاتری و دامی

### جریان تحقیقات در حسابداری بخش عمومی در ایران

در ایران اولین مقاله‌های مرتبط با حسابداری بخش عمومی در دهه هفتاد چاپ شدند. در بیشتر مقالات دهه هفتاد به بحث‌های تطبیقی مفاهیم حسابداری بخش عمومی و انتفاعی و مباحث مرتبط با ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی پرداخته شده است. پس از این جریان تحقیقی، لزوم تغییر نظام حسابداری بخش عمومی و تحول در این حوزه موضوع بسیاری از تحقیقات بوده است. به طور خاص در این حوزه پیش نیازها، الزامات و امکان سنجی تحول در نظام حسابداری بخش عمومی بررسی گردیده است. در واقع مواردی مانند توان کارکنان، لزوم به روز نمودن سیستم‌های حسابداری و مواردی از این دست موضوع بسیاری از تحقیقات و مطالعات موردی در این حوزه بود. در جریان بعدی، بحث‌های خصوصی سازی و اثر مالکیت دولتی در بسیاری از تحقیقات مشاهده می‌شود که هنوز نیز ادامه دارد. در نگاره ۵ نمونه‌هایی از مقالات منتشر شده از هر یک از جریان‌های تحقیقاتی نشان داده شده است.

#### نگاره (۵): مقالات منتشر شده در جریان‌های تحقیقاتی مختلف در ایران

نویسنده	مجله/ انتشارات یا سازمان منتشر کننده	سال انتشار	حوزه تحقیقاتی
باباجانی	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱۳۷۸	تطبیق مفاهیم حسابداری بخش عمومی و بخش انتفاعی
باباجانی	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱۳۸۲	پاسخگویی در بخش عمومی
کردستانی	مطالعات مدیریت بهبود و تحول	۱۳۸۷	تحول در نظام حسابداری بخش عمومی (الزامات، بررسی توان کارکنان)
باباجانی و مددی	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱۳۸۸	تحول در نظام حسابداری بخش عمومی
بنی مهد و باغبانی	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱۳۸۸	مالکیت دولتی
مهدوی و محمدی	پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی	۱۳۹۰	تحول در نظام حسابداری بخش عمومی (مطالعه موردی)
گرد و کریمی	دانش حسابرسی	۱۳۹۰	تحول در نظام حسابداری بخش عمومی
رضا زاده و خانی لنگی	دانش حسابداری مالی	۱۳۹۴	مالکیت دولتی

### پارادایم‌های مورد استفاده در تحقیقات حسابداری بخش عمومی

با نگاه کلان می‌توان دریافت تحقیقات حسابداری بخش عمومی شامل مجموعه وسیعی از متدولوژی‌ها و موضوعاتی است که رویکردهای مختلفی از علوم اجتماعی را در برمی‌گیرد، اما در تحقیقات حسابداری بخش عمومی استفاده از رویکردهای مختلف تحقیقاتی در کل دنیا توزیع نشده، بلکه در دو سنگر جغرافیایی واقع شده‌اند. اغلب محققان آمریکایی حسابداری بخش عمومی از پارادایم کارکردگرا<sup>۲۷</sup> که یک روش شناسی اثبات‌گرایی<sup>۲۸</sup> است استفاده نموده‌اند. این پارادایم به وسیله اقتصاددانان نئوکلاسیک شکل گرفته و اغلب بر روش‌های تحقیق کمی تکیه می‌نماید. در مقابل، تحقیقات غیرآمریکایی در این حوزه تفسیری و انتقادی است که اغلب به وسیله تئوری‌های اجتماعی که بر متن تکیه نموده و از روش‌های کیفی استفاده می‌کنند، تغذیه می‌شود. در واقع در آمریکا از تحقیقات زمینه‌یابی با استفاده از روش‌شناسی تفسیری استفاده چندانی نشده و در بسیاری از مناطق دیگر نیز از تحقیقات کارکردگرا کمتر استفاده می‌شود. نکته قابل توجه این است که به کارگیری تنها یک رویکرد، به‌عنوان تنها مسیر درست تلقی نشود و محققان نباید از رویکردهای دیگر غافل شوند. استفاده صرف از هر یک از این دو پارادایم در هر یک از این جوامع سبب بروز کاستی در تحقیقات انجام شده در این حوزه و در این جوامع می‌شود. اگرچه که بسیاری از نگرانی‌ها درباره فقدان تحقیقات فاقد بنیان تئوریک در تحقیقات معاصر کمتر شده است (گذار، ۲۰۱۰).

### گروه‌های تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی

در انگلیس انجمن حسابداری بریتانیایی<sup>۲۹</sup> یک گروه خاص در تحقیقات حسابداری بخش عمومی را در سال ۱۹۹۶ ایجاد نمود. هدف این گروه تشویق به تحقیق در حوزه حسابداری بخش عمومی و ایجاد شبکه‌ای از محققان این حوزه است. این گروه هم‌چنین از بدو تاسیس تحقیقات این حوزه را تامین مالی می‌نموده است. اخیراً نیز هیات تحقیقات اقتصادی و اجتماعی<sup>۳۰</sup> تحقیقات این حوزه را تامین مالی می‌نماید. مجموع این اقدام‌ها به ایجاد شبکه‌ای از محققان بین‌المللی تحقیقات حسابداری بخش عمومی کمک کرده است (گذار، ۲۰۱۰). در برخی دانشگاه‌های معتبر دنیا گروه‌های تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی<sup>۳۱</sup> تشکیل شده‌است. دانشگاه ملی استرالیا نمونه‌ای از این موارد است. گروه تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی دانشگاه ملی استرالیا هدف تشکیل خود را ارتقای تحقیقات حسابداری بخش عمومی و موارد

مرتبط ذکر کرده و در جهت تشویق به نوآوری از طریق تحقیقات بین رشته‌ای حرکت می‌کند. ایجاد فرصت برای تحقیقات باکیفیت در این حوزه، به اشتراک گذاشتن تجربیات، ایجاد فرصت برای بحث در زمینه ایده‌های تحقیقاتی و کمک به دانشجویان فارغ التحصیل و مشغول به تحصیل برای تحقیق در این زمینه از اهداف این مرکز ذکر شده است. تا پایان ژانویه ۲۰۱۷ تعداد ۱۲ مقاله و کتاب با کمک این گروه در زمینه حسابداری بخش عمومی چاپ شده است. زمینه‌های تحقیقاتی این گروه نظارت پارلمانی و کمیته حساب‌های عمومی، حسابرسی بخش عمومی، حسابداری و گزارشگری دارایی‌های بخش عمومی، مدیریت عملکرد و سنجش عملکرد، پاسخگویی عمومی، حسابداری تعهدی بخش عمومی و سیستم‌های بودجه بندی و تامین مالی دولتی، چارچوب مفهومی، مفاهیم حسابداری مالی و پایداری در بخش عمومی ذکر شده است. دانشگاه ادینبرگ<sup>۳۲</sup> در انگلیس و دانشگاه ویکتوریا در نیوزلند<sup>۳۳</sup> نمونه‌های دیگری از دانشگاه‌هایی هستند که از چنین بخش‌های تحقیقاتی برخوردار هستند<sup>۳۴</sup>.

شبکه تحقیقات تطبیقی حسابداری بین المللی دولتی<sup>۳۵</sup> نیز شبکه‌ای دیگر برای تحقیقات حسابداری دولتی بین المللی مقایسه‌ای است. هدف این شبکه ارتقای تحقیقات و مباحث جهانی درباره حسابداری دولتی تطبیقی است. این شبکه ابزارهای اصلی خود برای تحقق این اهداف را کنفرانس‌ها، کارگاه‌های دوسالانه و انتشار خبرنامه‌های منظم می‌داند. این شبکه در سال ۱۹۸۷ تاسیس شد و اکنون چندین عضو فعال دارد. این شبکه موضوعات مهم را برای نشر ویژه‌نامه به مجلاتی مانند مجله پاسخگویی مالی و مدیریت<sup>۳۶</sup> و مجله جوه عمومی و مدیریت<sup>۳۷</sup> پیشنهاد می‌دهد. این شبکه بحث‌ها و موضوعات تحقیقات بخش عمومی و غیرانتفاعی شامل گزارشگری مالی و حسابرسی و حسابداری مدیریت را مطرح می‌نماید<sup>۳۸</sup>.

### نتیجه‌گیری

تحقیقات حسابداری بخش عمومی یکی از حوزه‌های تحقیق مهم رشته حسابداری به شمار می‌رود. در سال‌های اخیر تحقیقات این حوزه تحولات زیادی داشته است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که سه جریان تحقیقاتی در حسابداری بخش عمومی از سال ۱۹۹۲ تا کنون در دنیا وجود داشته است که شامل مدیریت عمومی نوین و نهادی‌سازی حسابداری بخش عمومی، پیاده‌سازی حسابداری اصلاحات در بخش عمومی و استنادهای حسابداری بخش عمومی است. در ایران تحقیقات حسابداری بخش عمومی با ورود به بحث تطبیق مفاهیم بخش عمومی و بازرگانی

آغاز شده و با موضوعاتی از قبیل چالش‌های پیاده سازی حسابداری تعهدی و خصوصی سازی ادامه دارد. نسبت تعداد کتب حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به کل کتب حسابداری، حسابرسی و مالی و نسبت تعداد کل پایان نامه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به کل پایان نامه‌ها نشانگر تمرکز بسیار کم نویسندگان و محققان داخلی در این حوزه تحقیقی است. با تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی از ابتدای سال ۹۴ و انتشار صورت‌های مالی سازمان‌های دولتی انتظار می‌رود که در آینده تمرکز بر تحقیقات حسابداری بخش عمومی بیشتر شود. با تدوین مستمر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، احتمالاً تحقیق در زمینه چالش‌های پیاده سازی استانداردهای بخش عمومی پارادایم غالب این حوزه تحقیقاتی در چند سال اخیر در تحقیقات داخلی خواهد بود. با توجه به تمرکز کم محققان بر این حوزه تحقیقاتی و اهمیت این حوزه در ایران، تشکیل گروه تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها، اختصاص مجله‌ای مختص به این حوزه تحقیق، تدارک ویژه نامه‌هایی با حوزه حسابداری بخش عمومی در مجلات معتبر داخلی و برگزاری همایش‌های مرتبط با موضوع می‌تواند زمینه ساز تحول و توسعه در این حوزه شود.

### پی نوشت

- |   |   |
|---|---|
| ۱ New public management                         | ۲ Web of science  |
| ۳ Public sector accounting                      | ۴ International public sector accounting standard board   |
| ۵ Accounting, Auditing & Accountability Journal | ۶ Accounting, Organizations & Society                     |
| ۷ Financial Accountability & Management         | ۸ Management Accounting Research                          |
| ۹ European Accounting Review                    | ۱۰ Accounting Forum                                       |
| ۱۱ British Accounting Review                    | ۱۲ Critical perspective of Accounting                     |
| ۱۳ Journal of Accounting and public polic       | ۱۴ Journal of Public Budgeting                            |
| ۱۵ Accounting and financial management          | ۱۶ Research in Governmental and not for profit Accounting |
| ۱۷ Pollit                                       | ۱۸ virtanen   |
| ۱۹ Social theory of institutionalization        | ۲۰ Governmental Accounting Standard Board                 |
| ۲۱ International Accounting Standard Board      | ۲۲ Financial Accounting Standard Board                    |
| ۲۳ International Federation of Accountants      | ۲۴ International Public Sector Accounting Standard Board  |

۲۵	Financial Stability Board	۲۶	Federal Accounting Standards Advisory Board
۲۷	Functionalist Paradigm	۲۸	Positivistic
۲۹	British Accounting Association (BAA)	۳۰	Economic and social Research council (ESCR)
۳۱	Public Sector Accounting Research Group (PSA)	۳۲	The University of Edinburgh Business School
۳۳	Victoria University	۳۴	www.businessschool.ed.ac.uk; www.victoria.ac.nz
۳۵	Comparative International Governmental Accounting Research Network) GIGAR	۳۶	Financial Accountability & Management
۳۷	Public Money & Management.	۳۸	www.cigar-network.net

## منابع

- Babajani, J. (1999). Comparative analysis of accounting concepts in for-profit and non-for-profit entities, *Journal of The Accounting and Auditing Review*, 8 (1), 56-80.
- Babajani, J. (2002). Theoretical analysis about financial control system from accountability viewpoint. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 10 (1), 97-130.
- Babajani, J. , & Madadi, A. (2010). Evaluation of the Possibility of Reform in the Financial Accounting and Reporting System of the Iranian Governmental Universities. *Journal of The Accounting and Auditing Review*, 16 (3) , 3-20.
- Bakar, N. B. A. , & Saleh, Z. (2011). Public sector accounting research in Malaysia: Identifying gaps and opportunities.
- Banimahd, B. , & Baghbani, T. (2010). The Effect of Accounting Conservatism, governmental ownership, firm size and financial leverage on unprofitability of Companies. *Journal of The Accounting and Auditing Review*, 16 (5) , 53-70.
- Broadbent, J & Guthrie, J. (1992). Changes in public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5 (2) , 3 – 31
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research—An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42 (2) , 75-87.
- Gord, A. , & Karimi, A. (2011). Investigating the effects of changing from cash accounting to accrual accounting on financial and operational performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. *Journal of Audit Science*, 11 (4) , 6-21.
- Kordestani, G. (2008). The Investigation of the Meritocracy in public sector: governmental Institutions of Qazvin. *Management Studies in Development and Evolution*, 15 (57) , 33-53.
- Mahdavi, G. , & Mohammadi, S. (2011). Feasibility of establishing full accrual accounting in Municipalities; A study in Fars and Kermanshah Provinces, *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 11 (3) , 1-24.

- Rajib, M. , Uddin, S. , & Hoque, M. (2016). A Literature Review on Public Sector Accounting Research.
- Ramezani, S. M. , & Dehghan, A. (2016). Investigating expectation distance between public accounting profession from universities and higher education institutes. 3<sup>rd</sup> National Conference of Public Sector Accounting Standards, 125-152.
- Rezazadeh, J. , & Kanilanghi, H. R. (2015). The Effect of Ownership Concentration and State Ownership on Accounting Conservatism, *Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, 2 (2) , 33-53.
- Schmidt, U. , & Günther, T. (2016). Public sector accounting research in the higher education sector: a systematic literature review. *Management Review Quarterly*, 1-31.
- [www.business-school.ed.ac.uk/research/centres/public-sector-accounting-research](http://www.business-school.ed.ac.uk/research/centres/public-sector-accounting-research).
- [www.cigar-network.net](http://www.cigar-network.net).
- [www.victoria.ac.nz/sacl/research/research-groups/not-for-profit-and-public-sector-research-interest-group](http://www.victoria.ac.nz/sacl/research/research-groups/not-for-profit-and-public-sector-research-interest-group).

## Evolution of Public Sector Accounting Research in Iran and the World

Parisa Saadat Behbahaninia<sup>1</sup>

Received : 2016/11/21

Approved: 2017/03/12

### Abstract

Public Sector Accounting Research is one of the main research areas in accounting. In recent years, researches in this area have encountered great changes. The objective of present paper is to investigate the evolution of public sector accounting studies in Iran and around the world with a descriptive and analytic approach. Recently in the world, numerous studies have been done on reviewing public sector accounting researches but internal studies have not paid sufficient attention to this issue. In the beginning section of this paper the situation of publication of public sector accounting research in Iran and around the world has been investigated and in the next sections current paradigms of these researches have been analyzed. Finally, after introducing some of the public sector accounting research groups in universities around the world, conclusion and discussion of the paper has been provided.

**Keywords:** Public Sector Accounting Research, Paradigm, Public Sector Accounting Research Groups

**JEL classification:** G11

---

DOI: 10.22051/ijar.2017.14066.1270

<sup>1</sup> Assistant Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran  
(P.behbahaninia@alzahra.ac.ir)