




Research Paper

## Examining the negative impacts of accrual accounting in the public sector: A review of research trends

Mohammadhossein Safarzadeh<sup>1,\*</sup> , Ashkan Gholami Fatideh<sup>2</sup> ,  
SeyedAbbas Houshmand Kashani<sup>3</sup> 

<sup>1</sup>Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

<sup>2</sup>Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

<sup>3</sup>Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Received: 2024/12/25 Revised: 2025/02/10 Accepted: 2025/03/03

### Abstract

This study provides a comprehensive literature review examining the negative consequences of accrual accounting adoption in the public sector. The sample includes 106 international articles (1980-2022) and 71 domestic articles (1981-2023). The findings reveal that, at the intra-organizational level, resistance to change, including organizational discord, fear of losing autonomy, and increased control mechanisms, has been the most frequently cited challenge. At the extra-organizational level, reduced reliability and transparency, as well as weakened democratic control and accountability, were identified as the most significant negative consequences. By reviewing the literature on accrual accounting in the public sector, this paper explores its developments, criticisms, and opposing viewpoints, while identifying research gaps and proposing directions for future studies. Thus, it contributes to the literature on public sector accounting reforms and highlights their broader implications for policymakers, including the Court of Audit.

**Keywords:** Public sector, Accrual accounting, Negative effects, Modern public management.

\* Corresponding author. [m\\_safarzadeh@sbu.ac.ir](mailto:m_safarzadeh@sbu.ac.ir)




2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.217336>

## بررسی پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی: مرور روندهای پژوهشی

محمدحسین صفرزاده<sup>۱\*</sup> ، اشکان غلامی فتیده<sup>۲</sup> ، سید عباس هوشمند کاشانی<sup>۳</sup> 

<sup>۱</sup>دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران  
<sup>۲</sup>دانشجو دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران  
<sup>۳</sup>دانشجو دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۱/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۱۳

### چکیده

این مطالعه با مرور جامع ادبیات پژوهشی، به بررسی پیامدهای منفی پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌پردازد. نمونه مورد بررسی شامل ۱۰۶ مقاله بین‌المللی (۱۹۸۰-۲۰۲۲) و ۷۱ مقاله داخلی (۱۳۶۰-۱۴۰۲) است. یافته‌ها نشان می‌دهد در سطح درون‌سازمانی، مقاومت در برابر تغییر، از جمله ایجاد نفاق سازمانی و ترس از دست‌دادن استقلال و افزایش سازوکارهای کنترلی، پرتکرارترین چالش‌ها بوده است. در سطح برون‌سازمانی نیز کاهش قابلیت اتکا و شفافیت، و تضعیف کنترل و پاسخگویی دموکراتیک، از مهم‌ترین پیامدهای منفی شناسایی شده‌اند. این مقاله با مرور ادبیات حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به بررسی تحولات، نقدها و دیدگاه‌های مخالف پرداخته و با شناسایی شکاف‌های پژوهشی، پیشنهادهایی برای تحقیقات آینده ارائه می‌دهد؛ بدین ترتیب به ادبیات اصلاحات حسابداری بخش عمومی افزوده و پیامدهای گسترده آن را برای سیاست‌گذاران، از جمله دیوان محاسبات، برجسته می‌کند.

**واژگان کلیدی:** بخش عمومی، حسابداری تعهدی، اثرات منفی، مدیریت عمومی نوین.

\* نویسنده مسئول. [m\\_safarzadeh@sbu.ac.ir](mailto:m_safarzadeh@sbu.ac.ir)

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.217336>

## ۱. مقدمه

با ظهور الگوی مدیریت عمومی نوین در دهه ۱۹۸۰، کشورهای توسعه‌یافته و سپس در حال توسعه تغییرات گسترده‌ای را در بخش عمومی، شامل زیرسیستم‌های اداری، سیاسی و مالی تجربه کردند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از مهم‌ترین این تغییرات، حرکت به سمت استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری نهادهای بخش عمومی بود که به‌عنوان سنگ بنای تحولات در گزارشگری مالی دولت‌ها شناخته می‌شود (پسینا، ۱۸۸۰). در سطح بین‌المللی، این تغییرات در پاسخ به نیازهای روزافزون برای بهبود شفافیت مالی، پاسخگویی عمومی و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی انجام شد. کشورهای مختلف بسته به ساختار اقتصادی، زیرساخت‌های قانونی و ظرفیت‌های نهادی خود، این گذار را با رویکردهای متفاوتی اجرا کرده‌اند. در برخی کشورها، مانند استرالیا و نیوزیلند، حسابداری تعهدی به‌طور کامل جایگزین سیستم نقدی شد، در حالی که در کشورهای دیگر مانند بریتانیا و کانادا، به‌کارگیری آن به‌صورت تدریجی و با تطبیق تدریجی با سیستم‌های موجود صورت گرفت (هاجز و ملت، ۲۰۰۳). طبق نظر فراسیون کارشناسان اروپا (۲۰۰۷)، دلایل این تغییرات شامل کاهش تنوع نظام‌های حسابداری، بهبود کیفیت گزارش‌های بخش عمومی و تمایل استفاده‌کنندگان به حسابداری تعهدی است.

با وجود مزایای متعددی که برای حسابداری تعهدی مطرح شده، اجرای آن در کشورهای مختلف با چالش‌هایی همراه بوده است. از جمله این چالش‌ها می‌توان به افزایش پیچیدگی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان همچون شهروندان و سیاست‌گذاران، مقاومت در برابر تغییر، عدم توجه اقتصادی (منفعت - هزینه)، تأثیرات منفی بر ساختار بودجه‌ها، چالش‌های سازمانی و مشکلات در ارتباطات مالی با ذی‌نفعان اشاره کرد (بونولو، ۲۰۲۲؛ ناکماهاچالاسینت و نارکتابتی، ۲۰۱۹). مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهند که در برخی کشورها، اجرای این سیستم منجر به مشکلاتی مانند دشواری در تهیه گزارش‌های مالی قابل فهم برای عموم، افزایش هزینه‌های اجرایی، و بروز پیچیدگی‌های نظارتی شده است (پولیت و بوکارت، ۲۰۱۷). در ایران، با توجه به ساختار اقتصاد دولتی، از سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی تلاش‌های گسترده‌ای را در راستای تدوین استانداردهای گزارشگری قابل اعتماد آغاز کرده است تا شرایطی برای ارزیابی شفاف و پاسخگویی جامع عملکرد واحدهای بخش عمومی فراهم شود. رحمانی و رضایی (۱۳۹۰) ایجاد طبقه‌بندی استاندارد حساب‌های دولتی و استاندارد گزارشگری را به‌عنوان راه‌حلی برای حل چالش‌های حسابداری تعهدی مطرح کرده‌اند. در ادامه این تلاش‌ها، در سال ۱۳۹۴ سازمان حسابرسی با هدف ارتقای مقایسه‌پذیری و پاسخگویی جهانی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را پذیرفت و به نهادهای ذی‌ربط ابلاغ کرد (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). با این حال، در حالی که در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، اجرای حسابداری تعهدی همراه با بررسی پیامدهای آن و اصلاحات مداوم انجام شده است، در ایران عمدتاً بر مزایای آن تمرکز شده و مطالعات محدودی به تحلیل پیامدهای منفی آن پرداخته‌اند.

مرادی و صفی‌خانی (۱۳۹۵) در پژوهش خود به تحلیل کلی پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی پرداخته و با طبقه‌بندی مطالعات مرتبط با امکان‌سنجی و شناسایی موانع و مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی، تصویری جامع از این حوزه ارائه کردند. در همین راستا، صفرزاده و همکاران (۱۴۰۳) نیز با بررسی روندها و موضوعات موجود در ادبیات حسابرسی بخش عمومی، خلأهای اساسی این حوزه را برجسته ساخته‌اند. با این حال، هر دو مطالعه مذکور با رویکردی کلی به شکاف‌های موجود در حسابداری و حسابرسی بخش عمومی پرداخته‌اند و بررسی جزئی‌تر ابعاد مختلف این موضوعات را مغفول گذاشته‌اند.

بدین منظور، پژوهش حاضر با تمرکز بر پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی، این خلأ را بررسی می‌کند. هدف این مطالعه پر کردن بخشی از شکاف موجود در ادبیات مرتبط است و با پاسخ به پرسش "پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی چیست؟"، زمینه را برای پژوهش‌های آینده فراهم می‌آورد. به همین منظور، پژوهش حاضر باهدف ارائه رهنمودهایی در خصوص مسائل مرتبط با پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی تدوین شده و مقالات مرتبط بین‌المللی (از ۱۹۸۰ تا ۲۰۲۲) و داخلی (از ۱۳۶۰ تا ۱۴۰۲) بررسی شده‌اند. مقالات مورد بررسی بر اساس ویژگی‌هایی مانند سال انتشار، روش پژوهش، منطقه جغرافیایی، نوع سازمان و سیستم اطلاعات حسابداری طبقه‌بندی شده‌اند.

این پژوهش به تحلیل و ترکیب ادبیات موجود در زمینه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته و در جهت ارائه پیشنهادها و جهت‌گیری‌های آتی پژوهش‌ها، این موضوع را مورد بررسی قرار می‌دهد. علاوه بر این، این پژوهش با شناسایی چالش‌ها و معایب اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به مدیران دولتی، کارشناسان و سیاست‌گذاران کمک می‌کند تا فرایند اصلاحات حسابداری را به طور مؤثر و فعالانه‌تر مدیریت نمایند؛ بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند برای سیاست‌گذاران حوزه بخش عمومی در ایران که هنوز موفق به اجرای کامل حسابداری تعهدی نشده‌اند، راهگشا باشد تا از پیامدهای منفی آن جلوگیری کرده و اقدامات پیشگیرانه لازم را انجام دهند. در ادامه پژوهش، در بخش ۲ به مرور مبانی نظری پرداخته می‌شود. در بخش ۳ روش پژوهش و شیوه بررسی مقالات بیان و در بخش ۴ تحلیل توصیفی و مفهومی از مقالات مورد بررسی ارائه می‌شود. در بخش ۵ نیز به نتیجه‌گیری و بیان محدودیت‌ها و پیشنهادها پژوهشی پرداخته می‌شود.

## ۲. مبانی نظری

نهادهای بین‌المللی و هیئت‌های تدوین معیارهای حسابداری بخش عمومی، همراه با بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی بخش عمومی تأکید کرده‌اند. اغلب کشورهای توسعه‌یافته و برخی از کشورهای درحال توسعه نیز نظام‌های حسابداری خود را بر مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده طراحی و اجرا کرده‌اند. به همین

دلیل، بسیاری از کشورها ضمن آگاهی از مزایای حسابداری تعهدی، اقدام به شناسایی و رفع موانع موجود و ایجاد بسترهای لازم برای استفاده از این مینا کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۸۶). پژوهش‌های متعددی نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی از مهم‌ترین عوامل حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی در کشورهایی همچون آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزیلند بوده است (تودور، ۲۰۰۸). ایالات متحده این حرکت را از مدت‌ها پیش آغاز کرده و تا سال ۲۰۰۲ برخی ایالت‌های آن حسابداری تعهدی را به کار گرفتند. کانادا در سال ۲۰۰۲ و انگلستان در سال ۲۰۰۶ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی اجرایی کردند. در ایران نیز، تحلیل باباجانی (۱۳۸۶) نشان می‌دهد که بخش عمومی ایران ناگزیر به انجام اقداماتی سریع در جهت پیوستن به این تحول جهانی است. شناسایی رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی به هنگام اثرگذاری بر دارایی‌ها یا بدهی‌ها انجام می‌شود. این روش حسابداری، اثرات اقتصادی رویدادها را در نظر می‌گیرد، درحالی‌که حسابداری نقدی تنها رویدادهای مرتبط با جریان وجه نقد را لحاظ می‌کند. اگرچه اجرای حسابداری تعهدی باعث افزایش شفافیت مالی و بهبود پاسخگویی دولت‌ها می‌شود، اما مستلزم صرف هزینه‌های بالاتر، پیچیدگی بیشتر در اندازه‌گیری و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها و ایجاد انعطاف‌پذیری در زمان‌شناسی درآمدها و هزینه‌ها است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

برای گذار از حسابداری نقدی به تعهدی، لازم است مزایای حسابداری نقدی نیز مورد توجه قرار گیرد. این مزایا شامل درک آسان‌تر برای استفاده‌کنندگان، امکان قضاوت ساده‌تر درباره رعایت بودجه، سهولت در استقرار سیستم و هزینه‌های اجرایی پایین‌تر به دلیل نیاز کمتر به تخصص حسابداری است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۴). برخی پژوهشگران معتقدند که حسابداری نقدی عینی‌تر است و در مقابل، شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در حسابداری تعهدی امکان اعمال قضاوت بیشتر و دستکاری در ارقام را افزایش می‌دهد. هرچند که حسابداری نقدی نیز مستلزم اعمال قضاوت در برخی موارد است، اما دامنه این قضاوت در مقایسه با حسابداری تعهدی محدودتر می‌باشد (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

### پیامدهای منفی حسابداری تعهدی و مرور روندهای پژوهشی

بحث درباره پیامدهای منفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌طور گسترده‌ای در پژوهش‌های داخلی و خارجی مورد بررسی قرار گرفته است. برخی از مهم‌ترین چالش‌های این سیستم حسابداری شامل افزایش هزینه‌های اجرایی، نیاز به ظرفیت‌های انسانی متخصص‌تر، پیچیدگی بیشتر در گزارشگری مالی و احتمال بالاتر دستکاری ارقام به دلیل انعطاف‌پذیری در شناسایی درآمدها و هزینه‌ها است. پژوهش‌های بین‌المللی نشان می‌دهند که کشورهایی مانند نیوزیلند و کانادا در مسیر اجرای حسابداری تعهدی با مشکلاتی نظیر نبود زیرساخت‌های کافی، چالش‌های تغییر سیستم‌های اطلاعاتی و مقاومت در برابر تغییر مواجه شده‌اند

(کریستینسن و همکاران، ۲۰۱۵). مطالعات داخلی نیز نشان داده‌اند که در ایران، کمبود نیروی انسانی متخصص و عدم آمادگی نظام اداری از جمله موانع اصلی اجرای کامل این سیستم است (باباجانی، ۱۳۸۶). از دیدگاه تئوریک، پیامدهای منفی حسابداری تعهدی را می‌توان از منظر نظریه انتخاب عمومی و نظریه نمایندگی تحلیل کرد. بر اساس نظریه انتخاب عمومی، اجرای حسابداری تعهدی ممکن است منجر به پیچیدگی‌های اداری و افزایش هزینه‌های دولتی شود، زیرا نیازمند جمع‌آوری، پردازش و تحلیل داده‌های مالی گسترده‌تری است (آنتونی و یانگ، ۲۰۰۳). همچنین، از دیدگاه نظریه نمایندگی، انعطاف‌پذیری بالای این روش در ثبت درآمدها و هزینه‌ها، امکان دستکاری و گزارشگری فرصت‌طلبانه را افزایش داده و چالش‌هایی را در راستای نظارت و پاسخگویی ایجاد می‌کند (زیمرن، ۱۹۷۷). با توجه به این یافته‌ها، اتخاذ رویکردی متوازن که ضمن بهره‌گیری از مزایای حسابداری تعهدی، به چالش‌های آن نیز توجه کند، ضروری به نظر می‌رسد. کشورهایی که به سمت این نظام حرکت کرده‌اند، معمولاً از مدل‌های تدریجی استفاده کرده‌اند که در آن، ابتدا برخی از اجزای سیستم حسابداری تعهدی در بخش‌های خاصی از دولت پیاده‌سازی شده و پس از بررسی نتایج، به تدریج به سایر بخش‌ها تسری داده شده است (لپسلی و همکاران، ۲۰۰۹). این امر می‌تواند الگویی مناسب برای ایران در جهت کاهش پیامدهای منفی اجرای این سیستم باشد.

## ۱.۲. پرسش‌های پژوهش

در این بخش با بررسی‌هایی که انجام خواهیم داد به دنبال پاسخگویی به ۲ پرسش زیر هستیم:  
پرسش اول: تا چه میزان پژوهشگران به بررسی پیامدهای منفی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته‌اند؟  
پرسش دوم: در ایران که اجرای مبنای تعهدی تاکنون به طور کامل و مؤثر محقق نشده، چه میزان به پیامدهای منفی این نظام توجه شده است؟

## ۳. روش‌شناسی پژوهش

برای بررسی شکاف پژوهش‌های مقالات خارجی در حیطه حسابداری تعهدی بخش عمومی، از مرور ادبیات ساختاریافته استفاده می‌شود تا فرصت پژوهشی برای آینده شناسایی شود. از این‌رو در راستای پاسخگویی به سؤالات پژوهش مقالاتی از اسکپوس، وب آف ساینس، پروکوئست و ایبیسکو با توجه به کلیدواژه‌ها و تاریخ انتشار استخراج شدند. این مطالعه مرور ساختاریافته ادبیات را بر اساس دستورالعمل PRISMA (اقلام گزارش‌دهی ترجیحی برای مرور نظام‌مند و متاآنالیز) توسعه می‌دهد تا مقالات واجد شرایط را شناسایی و انتخاب کند (لیبراتی و همکاران، ۲۰۰۹). بر این اساس در ابتدا ۱۳۱۷۸ مقاله از این پایگاه‌ها شناسایی و سپس تعدادی از مقالات به شرح جدول (۱) از نمونه‌ها حذف شدند.

اگرچه رویکرد PRISMA به‌طور کامل با پژوهش‌های علوم اجتماعی سازگار نیست، اما در این مطالعه تا حد امکان از آن پیروی شده است، زیرا ماهیت نظام‌مند آن می‌تواند دقت و قابلیت تکرارپذیری را تضمین کند. علاوه بر این، این روش پیش‌تر در پژوهش‌های مدیریت بخش عمومی و حسابداری بخش عمومی نیز به کار گرفته شده است (پولزر و همکاران، ۲۰۲۱). مراحل این فرایند به صورت شکل (۱) می‌باشد.

### جدول ۱. مقالات حذف شده از نمونه

تعداد	دلایل حذف
۴۵۳۵	مقالات تکراری
۵۶۷۲	مقالات فاقد ضوابط AJG
۲۸۸۳	مقالات با موضوعات نامرتب
۱۳۰۹۰	جمع

پس از حذف تعداد ۱۳۰۹۰ مقاله مطابق جدول (۱)، تعداد کل نمونه به ۸۸ مقاله کاهش یافت. سپس تلاش شد تا اطمینان حاصل شود مقالاتی را که موتورهای جستجو به دلایلی نظیر اینکه کلیدواژه‌ها نامربوط بوده‌اند، در بررسی کنونی از قلم نیفتاده باشد. لذا بعد از بررسی این عامل، ۱۸ مقاله دیگر به مقالات موردبررسی اضافه گردید و در پایان تعداد ۱۰۶ مقاله موردبررسی پژوهش حاضر قرار گرفت. در ادامه پراکندگی این مقالات از مناظر مختلف از جمله زمینه جغرافیایی، محیط پژوهش و روش پژوهش بررسی می‌شود. برای استخراج مقالات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در ایران نیز از سایت نورمگز و مگ‌ایران استفاده گردیده و بعد از بررسی کلیدواژه‌ها و عنوان مقالات، در نهایت تعداد ۷۱ مقاله انتخاب شد. بازه زمانی انتخاب مقالات از سال ۱۳۶۰ تا ۱۴۰۲ است.

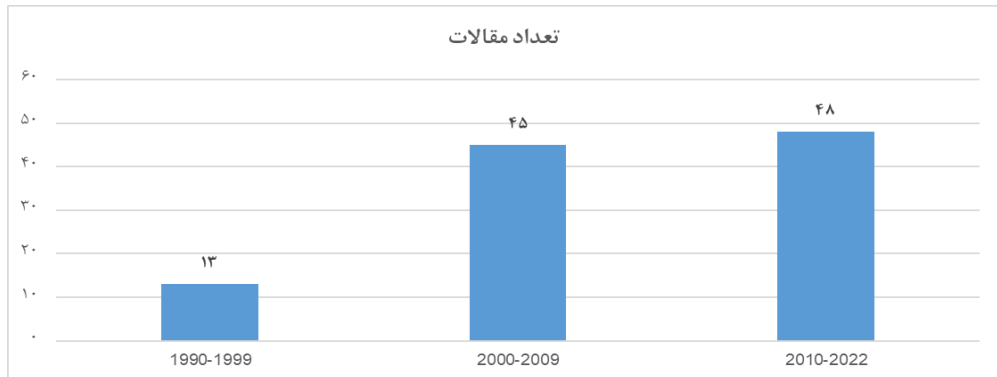
### ۴. یافته‌های پژوهش

#### ۱.۴. آمار توصیفی پژوهش‌های بین‌المللی

تجزیه و تحلیل توصیفی مقالات انتخاب شده در بخش‌های زیر از منظرهای روند انتشار مقالات طی سال‌های مختلف، چارچوب نظری، روش پژوهش، محیط پژوهش و کشور مورد بررسی ارائه شده است. انواع مشابهی از این دسته‌بندی در پژوهش‌های دیگر همچون آنسی پسینا و همکاران (۲۰۱۶)، گودارد (۲۰۱۰)، مائورو و همکاران (۲۰۱۶)، ون هلدن (۲۰۰۵) و ون هلدن و اودین (۲۰۱۶) استفاده شده است.

### از منظر روند انتشار مقالات در طول زمان

به‌منظور ارائه تصویری جامع و به‌روز از موضوع مورد بررسی، تعداد مقالات منتشر شده در حوزه اثرات منفی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی بین سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۲۲ در شکل (۱) به نمایش درآمده است.

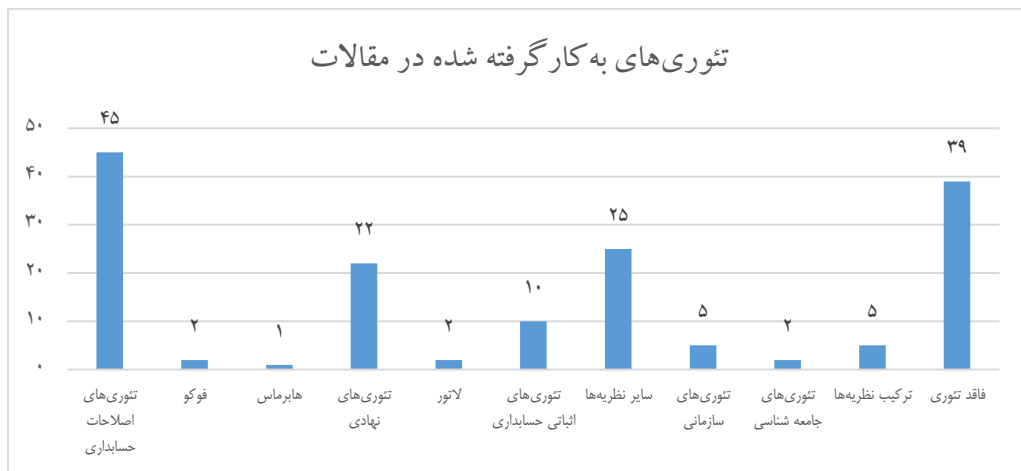


شکل ۱. روند انتشار مقالات در حوزه اثرات منفی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی

مطابق شکل (۱)، اولین پژوهشی که به بررسی اثرات منفی اتخاذ حسابداری تعهدی پرداخته است در سال ۱۹۹۲ منتشر شده است و از سال ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۱ مقاله‌ای در این خصوص منتشر نشده است. این موضوع بدان سبب اتفاق افتاده است که احتمالاً در دهه ۱۹۸۰ نسبت به اصلاحات مدیریت عمومی نوین اجماع نظر وجود داشت و برای مشاهده تأثیر حرکت به سمت حسابداری تعهدی و به‌کارگیری آن در بخش عمومی بسیار زود بود. در سالیان بعد، تعداد پژوهش‌های مربوط به اشکالات اتخاذ حسابداری تعهدی از ۱۳ مورد در دهه ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۹ به ۴۵ مورد در دهه ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ و در نهایت به ۴۸ مورد در آخرین سال‌های مورد بررسی (۲۰۱۰ تا ۲۰۲۲) رسید. انتشار مقالات به صورت منظم طی سالیان اخیر نشان از بروز مسائل نوظهور یا پایدار مرتبط با اتخاذ حسابداری تعهدی است.

### از منظر چارچوب نظری به کار گرفته شده

شکل (۲) به طبقه‌بندی پژوهش‌ها از منظر چارچوب نظری به کار گرفته شده در آن‌ها پرداخته است.



شکل ۲. طبقه‌بندی مقالات از منظر تئوری‌های به کارگیری

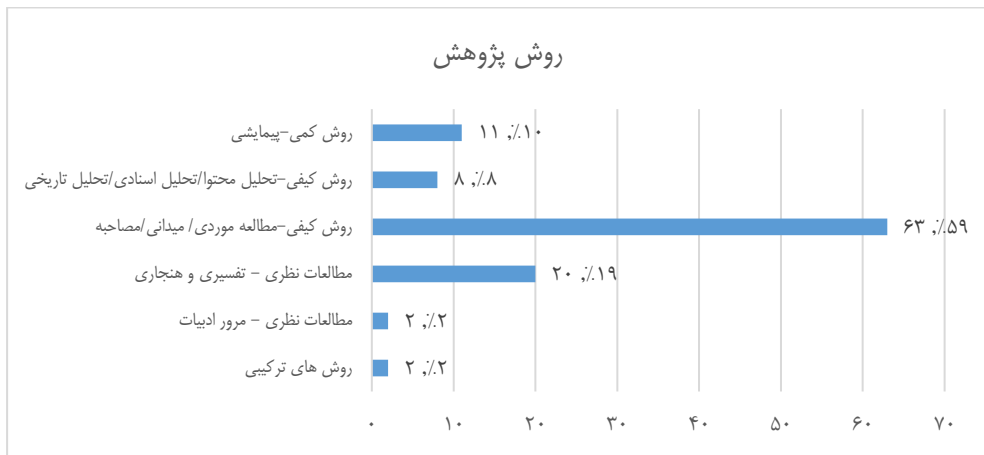
مطابق شکل (۲) اکثر مقالات مورد بررسی در پژوهش حاضر به تعداد ۶۷ مقاله مبتنی بر تئوری بوده و تنها ۳۹ مقاله بنا به اظهار نویسندگان فاقد تئوری بوده است. اکثر مقالات از تئوری‌های مربوط به اصلاحات حسابداری و رویکرد مدیریت نوین استفاده کرده‌اند و به دنبال آن تئوری‌هایی همچون تئوری‌های نهادی (مقاله ۲۲) مطرح شده است و مواردی همچون تئوری‌های هابرماس (۱ مقاله)، فوکو (۲ مقاله) و لاتور (۲ مقاله)، نظریه‌های سازمانی (۵ مقاله) یا جامعه‌شناسی (۲ مقاله) تعداد کمی از مطالعات را شامل شده بودند. تعداد پنج مقاله نیز یک چارچوب مبتنی بر چند تئوری را پیشنهاد کردند. غلبه تئوری‌هایی غیر از تئوری اثباتی حسابداری (با ۱۰ بار تکرار)، با این توضیح که تفسیر این تئوری‌ها از سیستم اطلاعات حسابداری، یک رویه اجتماعی است که می‌تواند بر علایق و رفتارهای سازمان‌ها و افراد هم اثر منفی بگذارد، چیزی تعجب‌آور نیست.

### از منظر روش پژوهش

طبقه‌بندی مقالات از منظر روش پژوهش بر اساس چارچوب ارائه شده توسط گاتری و همکاران (۲۰۱۲) و ون هلدن و اویدین (۲۰۱۶)، شامل فهرستی از شش روش است: ۱- «مطالعه موردی / میدانی / مصاحبه»، ۲- «تحلیل محتوا / تحلیل اسنادی / تحلیل تاریخی» که از جمله روش‌های پژوهش کیفی هستند، ۳- «مطالعه پیمایشی» که از جمله روش‌های پژوهش کمی است، ۴- «مطالعه تفسیری/هنجاری» و ۵- «بررسی ادبیات» که از جمله مطالعات نظری است، و ۶- روش‌های ترکیبی.

"مطالعات موردی / میدانی / مصاحبه" به پژوهش‌هایی اطلاق می‌شود که از روش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی مانند مصاحبه و یا تجزیه و تحلیل اسناد استفاده می‌کنند. "مطالعات پیمایشی" به مطالعاتی اشاره دارد

که عمدتاً بر توسعه تجزیه و تحلیل آماری داده‌های جمع‌آوری شده از یک پرسش‌نامه یا مجموعه‌ای از داده‌ها متمرکز است. مقوله مطالعات نظری به مطالعاتی مربوط می‌شود که عمدتاً به توسعه نظریه‌های موجود و یا مخالفت با آن‌ها می‌پردازند و یا با بررسی مطالعات موجود، پیشنهاداتی برای پژوهش‌های بیشتر می‌دهند. این فهرست همچنین شامل «روش‌های ترکیبی» است که نویسندگان برای پژوهش خود، بیش از یک روش را ترکیب کرده‌اند. شکل (۳) یک طبقه‌بندی را با توجه به رویکردهای روش‌شناختی مورد استفاده در پژوهش‌های مورد بررسی ارائه می‌دهد. طبقه‌بندی مقالات بر اساس روش‌های پژوهش بیان شده توسط نویسندگان در مقالات مورد بررسی انجام گرفت.



شکل ۳. طبقه‌بندی مقالات منتشر شده از منظر روش پژوهش

مطابق شکل (۳) اکثر مقالات مورد بررسی در پژوهش حاضر مبتنی بر روش‌های کیفی بوده‌اند. این روند احتمالاً به دلیل تنوع زیاد اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی، با مطالعات کیفی بهتر قابل بررسی است. در واقع پژوهشگران بیشترین تمایل را به استفاده از مطالعه موردی / میدانی / مصاحبه با ۵۹ درصد تکرار و پس از آن روش‌های تفسیری-هنجاری با ۱۹ درصد تکرار داشتند. همچنین روش‌های تحلیل محتوایی، اسنادی یا تاریخی با ۸ درصد، مطالعات پیمایشی با ۱۰ درصد و در نهایت مرور ادبیات و روش‌های ترکیبی هر کدام ۲ درصد از مقالات مورد بررسی پژوهش حاضر را شامل شده‌اند.

### از منظر مناطق جغرافیایی

کشورهای مختلف با ویژگی‌های نهادی و فرهنگی متمایز، دارای سنت‌های متفاوت اداری هستند (کوهلمن و بوکارت، ۲۰۱۶). این بدان معناست که اصلاحات مدیریت عمومی نوین و بخصوص اتخاذ حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف، مسائل و اثرات متفاوتی را به بار می‌آورد (اونگارو و ون تیل، ۲۰۱۸).

براین اساس در جدول (۲) پراکندگی پژوهش‌ها در زمینه اثرات منفی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی در مناطق جغرافیایی مختلف درج می‌گردد.

جدول ۲. طبقه‌بندی مقالات مورد بررسی بر اساس مناطق جغرافیایی

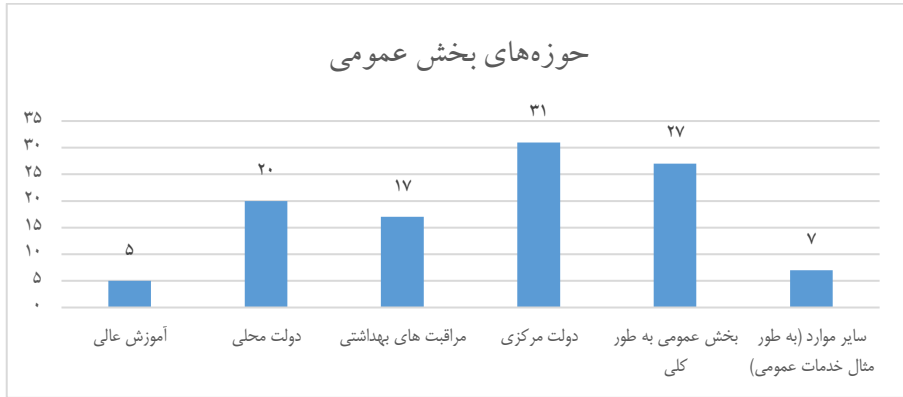
قاره	کشور	تعداد مقالات	درصد
اروپا	انگلستان	۲۵	۱۹
	روسیه	۲	۲
	اتریش	۲	۲
	آلمان	۶	۵
	بلژیک	۳	۲
	فرانسه	۲	۲
	ایتالیا	۱۰	۸
	پرتغال	۲	۲
	فنلاند	۵	۴
	ایرلند، هلند، یونان، مالت (هر کدام ۱ بار تکرار)	۴	۳
اقیانوسیه	استرالیا	۱۵	۱۲
	نیوزیلند	۱۲	۹
آسیا	اندونزی	۴	۳
	ژاپن	۱	۱
	مالزی	۱	۱
	نپال	۴	۳
	ژاپن، مالزی، سریلانکا (هر کدام ۱ بار تکرار)	۳	۲
آمریکای شمالی	کانادا	۲	۲
	ایالت متحده آمریکا	۱	۱
آفریقا	بنین، بوتسوانا، کنیا، موریس، نیجریه، رواندا، اوگاندا، زامبیا و آفریقای جنوبی (هر کدام ۱ بار تکرار)	۹	۷
	غنا	۴	۳
	تانزانیا	۲	۲
	عدم ارتباط با کشوری خاص	۱۰	۸
جمع		۱۲۹	۱۰۰

مطابق جدول (۲)، بررسی بافت ملی مقالات مورد بررسی، نشان داد که انگلستان با ۲۵ مورد بیشترین تکرار را داشته است و استرالیا و نیوزلند به ترتیب با ۱۵ و ۱۲ مورد پس از آن قرار دارند. کشورهای آمریکای شمالی از جمله آمریکا و کانادا و همچنین کشورهای آفریقایی و آسیایی، علی‌رغم اینکه اخیراً علاقه فزاینده‌ای به اقتصادهای نوظهور و با درآمد کم وجود داشته است، تعداد تکرار کمتری داشتند. توجه بیشتر به این موضوع در کشورهای انگلیسی‌زبان، احتمالاً به این دلیل است که آن‌ها اولین کشورهای بودند که اصلاحات مدیریت عمومی نوین را اجرا کردند. بنابراین، تأثیر پذیرش حسابداری تعهدی می‌تواند قبل از دیگران مشاهده شود. انگلستان اولین کشور اروپایی بود که اصلاحات مدیریت عمومی نوین را در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ تجربه کرد. بعدها، محققان انگلیسی نیز در تحلیل تغییرات حسابداری با موضوعی انتقادی پیشگام شدند و از رویکردهای مدیریت عمومی نوین حمایت کردند (اونگارو و وان تیل، ۲۰۱۸).

در مقابل، علاقه جزئی به کشورهایی با مدل بوروکراسی ماکس وبر (آلمان، اتریش، هلند) و سنت اداری ناپلئونی (بلژیک، فرانسه، یونان، پرتغال) اختصاص داشت. به غیر از هلند، در سایر کشورهای ذکر شده، اصلاحات مدیریت دولتی دیرتر از کشورهای انگلیسی‌زبان انجام شد. این وضعیت می‌تواند دلیل ورود دیرتر این کشورها به بحث در مورد اثرات منفی اتخاذ حسابداری تعهدی در بخش عمومی باشد. این در حالی است که ایتالیا یک استثنا بود و علی‌رغم اینکه این کشور، یک کشور سنتی اداری ناپلئونی است و حرکت کندی به سمت اصلاحات مدیریت عمومی نوین است، اما ده مقاله به تأثیر اعمال حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایتالیا می‌پردازد. این توجه ممکن است به دلیل علاقه محققان به اثرات مداخلات نظارتی مکرر در انواع مختلف سازمان‌های دولتی از دهه ۱۹۹۰ باشد. علاوه بر این تنها ۱۰ مقاله به بررسی بیش از یک کشور پرداختند، که به این معناست که تحلیل‌های عمیق بر مطالعات تطبیقی ترجیح داده می‌شوند.

### از منظر حوزه مورد بررسی بخش عمومی

حوزه‌های مختلف بخش عمومی لزوماً متحمل اثرات یکسان ناشی از به‌کارگیری حسابداری تعهدی نمی‌شوند و اثرات اصلاحات حسابداری ممکن است تحت‌تأثیر حوزه پژوهشی قرار گیرد (پالیت و بوکرت، ۲۰۱۷)؛ بنابراین طبقه‌بندی بر اساس سطوح دولتی یا خدمات، مانند مراقبت‌های بهداشتی و یا آموزش عالی در شکل (۴) فراهم می‌شود.



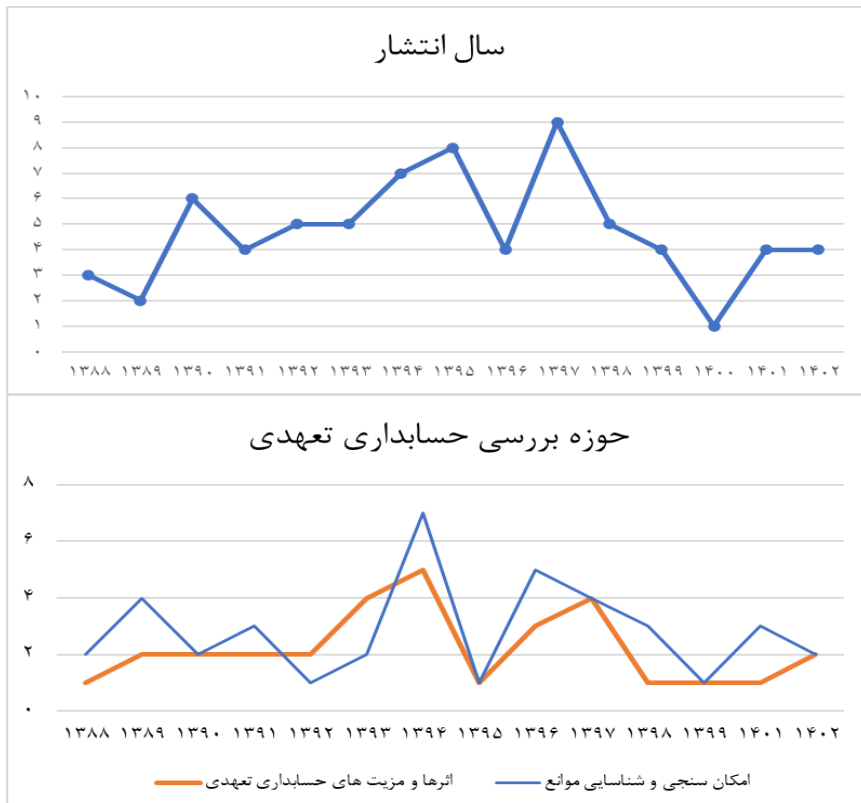
شکل ۴. طبقه‌بندی مقالات منتشره از منظر حوزه بخش عمومی

مطابق شکل (۴)، دولت مرکزی تمرکز اکثر پژوهشگران را با ۳۱ تکرار به خود اختصاص داده است. ۲۷ مطالعه مربوط به بخش دولتی است که پیامدهای منفی اتخاذ حسابداری تعهدی را برای همه سازمان‌های دولتی برجسته می‌کند. تمرکز مقالات در حوزه‌های دولت محلی و مراقبت‌های بهداشتی به ترتیب ۲۰ و ۱۷ مورد بود. می‌توان علت توجه ویژه پژوهشگران به حوزه‌های فوق را با توجه به پیشگام بودن این سطوح دولت یا خدمات در زمینه نوآوری‌های حسابداری دانست. به طور مثال در ایتالیا حسابداری تعهدی برای اولین بار در بخش مراقبت‌های بهداشتی عمومی به کار گرفته شد. در کشورهای دیگر همچون نیوزلند و استرالیا، تغییرات حسابداری با دولت مرکزی آغاز شد. در سایر بخش‌ها مانند آموزش عالی و خدمات عمومی، مطالعات محدودی تحت پوشش قرار گرفتند. هیچ یک از مقالات به طور خاص به نوعی از سازمان‌های دولتی تمرکز نکردند، شاید این موضوع به دلیل فراگیر بودن اصلاحات حسابداری بخش عمومی در سطوح مختلف باشد.

#### ۲.۴. آمار توصیفی پژوهش‌های داخلی

##### از منظر روند انتشار مقالات

در شکل (۵) بنا بر یافته‌های پژوهش دسته‌بندی پژوهش‌های حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر روند چاپ در سال‌های مختلف به نمایش در آمده است و همچنین پژوهش‌ها از نظر حوزه بررسی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، دسته‌بندی شده است.



شکل ۵. روند چاپ مقالات و انواع پژوهش‌ها در سال‌های مختلف

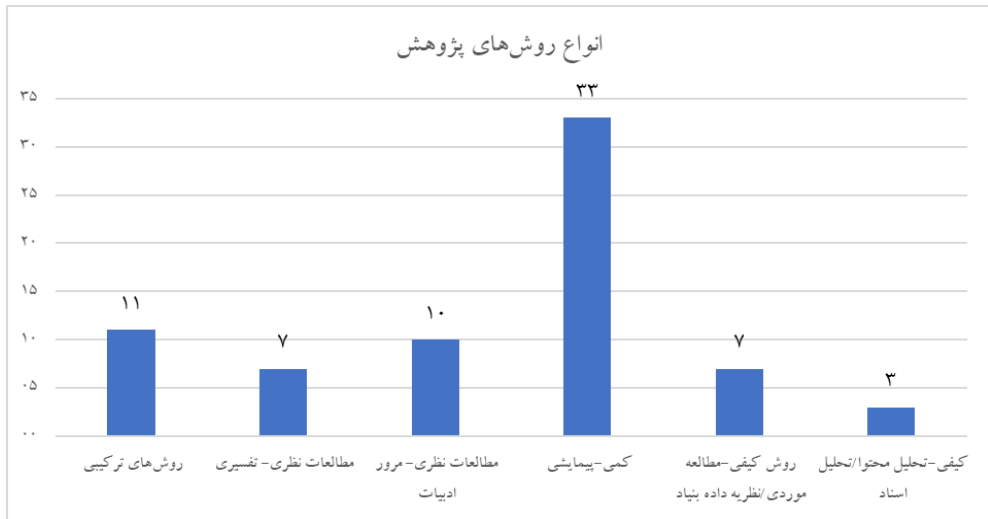
مطابق شکل (۵) اولین مقالات در زمینه حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سال ۱۳۸۸ و بیشترین تعداد مقالات در سال ۱۳۹۷ منتشر شده است. شروع روند این مقالات در سال ۱۳۸۸ نیز با توجه به تلاش سازمان حسابرسی در تدوین استانداردهای گزارشگری قابل اعتماد با امکان ارزیابی شفاف و پاسخگویی همه جانبه بود. هر کدام از موضوعات امکان‌سنجی و شناسایی موانع به‌کارگیری حسابداری تعهدی و همچنین اثرها و مزیت‌های آن در سال ۱۳۹۴ بیشترین تکرار را داشته‌اند، این موضوع با توجه به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی در همان سال قابل توجیه است. روند چاپ مقالات در حوزه امکان‌سنجی و شناسایی موانع به‌کارگیری حسابداری تعهدی سرعت بیشتری نسبت به اثرها و مزیت‌های حسابداری تعهدی داشته است، لذا به نظر می‌رسد توجه پژوهشگران داخلی در زمینه حسابداری تعهدی بخش عمومی، بیشتر معطوف به مشکلات و موانع به‌کارگیری این مبنای حسابداری در بخش عمومی بوده است که می‌توان به توجیهی برای عدم گذار از مبنای نقدی به تعهدی در بسیاری از دستگاه‌های اجرایی کشور دست یافت. پژوهشگران موانع اصلی عدم استقرار و اجرای نظام حسابداری



مجله دانش حسابرسی که متعلق به دیوان محاسبات است، به چاپ رسیده است. تعداد بالای مقالات چاپ شده در این مجله به آن علت است که سابقه تأسیس این مجله بالغ بر ۱۴ سال بوده و لذا شناخته شده‌تر است. اینکه دیوان محاسبات مسئول رسیدگی به واحدهای بخش عمومی است نیز می‌تواند از جمله دلایل تمایل نویسندگان مقالات برای ارسال موضوعات خود در زمینه بخش عمومی به مجله دانش حسابرسی باشد.

### از منظر روش پژوهش

در شکل (۷) بنابر یافته‌های پژوهش دسته‌بندی پژوهش‌های حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از روش‌های پژوهش به کارگیری شده در مقالات مختلف به نمایش در آمده است.



### شکل ۷. دسته‌بندی مقالات از منظر انواع روش‌های پژوهش

مطابق شکل (۷) اکثر پژوهش‌های انجام شده از روش پژوهش کمی و پیمایشی استفاده نموده‌اند. این موضوع با توجه به ماهیت پژوهش‌ها در زمینه بخش عمومی و نیاز به یک رشته از آمار کاربردی پژوهشی در مورد پژوهش‌های انسانی به وجود آمده است. در ادامه دسته‌بندی پژوهش‌ها از مناظر مختلف از جمله ماهیت پژوهش، روش گردآوری داده‌ها و هدف پژوهش در جدول (۳) ارائه و در نهایت حوزه‌ای از بخش عمومی که پژوهشگران بدان پرداخته‌اند، طبقه‌بندی شده است.

جدول ۳. آمار توصیفی پراکندگی مقالات داخلی از مناظر مختلف

درصد	فراوانی	خصیصه	تفکیک مقالات از منظرهای مختلف
۸۹	۶۳	پژوهش اصیل	از نظر ماهیت پژوهش
۱۱	۸	پژوهش مروری	
۱۰۰	۷۱	جمع	
۶۲	۴۴	پرسش‌نامه	از نظر روش گردآوری داده‌ها
۱۶	۱۱	کتابخانه‌ای	
۱۱	۸	مصاحبه و پرسش‌نامه	
۱۱	۸	مصاحبه	
۱۰۰	۷۱	جمع	
۳۱	۲۲	دانشگاه‌ها	از نظر حوزه بخش عمومی
۸	۶	شهرداری‌ها و راه‌سازی	
۶	۴	دستگاه‌های اجرایی	
۴	۳	نظامی	
۵۱	۳۶	فاقد سطح بخصوص	
۱۰۰	۷۱	جمع	

مطابق جدول (۳)، اکثر پژوهش‌های انجام شده از دسته پژوهش‌های اصیل و دسته اول بوده است، لذا می‌توان اینگونه بیان کرد که پژوهشگران بیشتر به دنبال موضوعات جدید و طرح سوالات نوین در پژوهش‌های مربوط به حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده‌اند. روش جمع‌آوری داده‌ها نیز بیشتر پرسش‌نامه بوده است. این موضوع منعکس کننده آن است که پژوهشگران در زمینه حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیشتر پژوهش‌های با به‌کارگیری داده‌های کمی را انجام داده‌اند. پژوهشگران پس از پژوهش‌هایی که فاقد سطح بخصوص در حوزه بخش عمومی هستند، بیشتر از دانشگاه‌ها به عنوان قلمرو مکانی پژوهش‌های خود استفاده کرده‌اند.

#### ۳.۴. یافته‌های اصلی و بحث

برخی از مقالات مورد بررسی به بیان مزایای اتخاذ سیستم حسابداری تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی پرداختند و تنها اثرات منفی جزئی این سیستم را اساساً به دلیل کاستی‌های مرحله اجرا دانستند. از منظر ارائه‌کنندگان تئوری‌های اثباتی، سیستم حسابداری تعهدی یک فناوری خنثی است که می‌تواند کارایی را

برای مدیران دولتی به طور منطقی بهبود بخشد. سایر پژوهشگران سیستم اطلاعات حسابداری را بیشتر ابزاری بالقوه جهت پیشبرد تصمیمات سیاسی در نظر می‌گیرند تا وسیله‌ای برای ارائه استدلال‌های فنی یا مدیریتی. این پژوهشگران عموماً دیدگاهی انتقادی نسبت به تئوری‌های اثباتی حسابداری داشته و تأکید می‌کنند که چگونه پذیرش حسابداری تعهدی همواره با موفقیت همراه نیست و می‌تواند پیامدهای منفی درون و برون‌سازمانی در بخش عمومی ایجاد کند.

این اثرات احتمالی به صورت خلاصه در جدول (۴) بیان شده و در بخش‌های بعدی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که مجموع اثرات منفی به این علت که برخی از مطالعات بیش از یک اثر منفی را برجسته کرده‌اند، بالاتر از مجموع نمونه نهایی است.

#### جدول ۴. تکرار مؤلفه‌های اثرات منفی به کارگیری حسابداری در بخش عمومی

تعداد مقالات	مؤلفه‌های اثرات منفی به کارگیری حسابداری تعهدی	درون/برون‌سازمانی
۲۹	نفاق سازمانی	اثرات منفی درون‌سازمانی
۱۳	ترس از دست‌دادن استقلال و افزایش سازوکارهای کنترلی	
۵	انتقاد از ارزش‌های مدیریت عمومی نوین	
۱	ترس از کاهش بها	
۹	تحمیل هزینه‌های بالاتر	اثرات منفی برون‌سازمانی
۶	ایجاد تنش در روابط محل کار	
۳۴	فقدان قابلیت اتکا و شفافیت	
۱۹	کنترل و پاسخگویی دموکراتیک کمتر	
۶	نابرابری بین‌نسلی	اثرات منفی برون‌سازمانی
۵	فقدان قابلیت مقایسه	

مطابق جدول (۴) اثرات منفی به کارگیری حسابداری تعهدی که پیامدهای نامطلوب آن مترتب بر مدیران دولتی، سیاست‌گذاران، شهروندان و به طور کلی ذینفعان بخش عمومی است، به دو دسته‌ی درون و برون‌سازمانی طبقه‌بندی می‌شود. اثرات منفی درون‌سازمانی شامل مقاومت در برابر تغییرات، ایجاد تنش در روابط محل کار و تحمیل هزینه‌های بالاتر است. مطابق جدول (۴) مقاومت در برابر تغییرات می‌تواند به اشکال مختلفی بروز کند که نشان‌دهنده واکنش منفی کارکنان پس از پذیرش حسابداری تعهدی غالباً از طریق تحمیل اصلاحات به صورت اجباری و دستوری از بالا به پایین در نظر گرفته شده است (برادبنت

و لافلین، ۱۹۹۸). پیامدهای منفی برون‌سازمانی اتخاذ حسابداری تعهدی در بخش عمومی نیز شامل فقدان قابلیت اتکا و شفافیت، فقدان قابلیت مقایسه، کنترل و پاسخگویی دموکراتیک کمتر و نابرابری بین نسلی است. طی بررسی به عمل آمده میان پژوهش‌های داخلی، مقاله‌ای به بررسی اثرات منفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی نپرداخته‌اند و موارد مندرج در جدول (۴) به طور کامل مربوط به مقالات خارجی است.

### اثرات منفی درون‌سازمانی

#### مقاومت در برابر تغییرات و ایجاد تنش در روابط محل کار:

پژوهش‌های بسیاری با ۴۸ تکرار نشان از آن داشتند که پذیرش حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی باعث ایجاد مقاومت کارکنان در برابر تغییرات می‌شود. این مقاومت در سازمان‌هایی که تغییرات نهایی شکاف بیشتری با وضعیت و فرهنگ سازمانی موجود دارند، مصداق بیشتری دارد. پژوهش‌های پیشین نشان از وجود انگیزه در سازمان‌ها برای جذب هر گونه تغییر همزمان با حفظ ویژگی‌های اولیه خود دارند که این پدیده به عنوان نفاق سازمانی شناخته می‌شود (برانسون، ۱۹۸۹). نفاق سازمانی در کشورهایی که نیاز به تغییرات گسترده در بخش عمومی از جمله تغییرات در سیستم مدیریت منابع انسانی را لازم ندانسته و صرفاً استانداردهای حسابداری را با حرکت به حسابداری تعهدی تغییر داده‌اند، می‌تواند رخ دهد (اولاسوبرتا، ۲۰۱۴). نتایج پژوهش جاکوبز (۲۰۰۵) نشان داد که در انگلستان، آلمان و ایتالیا، تعداد نسبتاً کمی از سازمان‌ها پیامدهای اجرای حسابداری تعهدی را پذیرفتند و به توسعه مدیریت عمومی نوین مدیر پرداختند، در حالیکه اکثریت به رویه‌های سابق ادامه دادند.

تجربه دو شهرداری ایتالیایی و کانادایی توسط لیگوری (۲۰۱۲) نشان از آن داشت که ایجاد نوآوری‌های حسابداری تنها یک نیاز رسمی و دستوری تلقی می‌شد و پیشنهادها مبتنی بر برقراری سیستم و منطق قدیمی بود. این مورد در روسیه نیز که حسابداران تمایلی به فراموشی هنجارهای قدیمی حسابداری از جمله مبنای نقدی نداشتند نیز وجود داشت (آنتیپووا و بورمیستروف، ۲۰۱۳). فضای عمومی شکل گرفته مبتنی بر وجود مقاومت و بی‌اعتمادی باعث شد که سازمان‌های بخش عمومی جهت مشروعیت‌بخشی به فعالیت‌های خود و اجتناب از تهدیدهای موجود، تغییرات را در ظاهر بپذیرند، اما لزوماً تصمیمات و اقدامات خود را تحت تأثیر قرار ندهند (آدیکاری و جایاسینگه، ۲۰۱۷).

کشورهای در حال توسعه که از نهادهای بین‌المللی (مانند بانک جهانی) کمک مالی دریافت می‌کنند، در راستای به دست آوردن مشروعیت در سطح نهادی به طور حتم از به‌کارگیری اصلاحات و اتخاذ حسابداری تعهدی حمایت می‌کنند (هاپرت و همکاران، ۲۰۱۷). از این رو اتخاذ حسابداری تعهدی غالباً می‌تواند به نمادی برای حفاظت از منافع نهادهای بین‌المللی تبدیل شده و به احتمال زیاد مقاومت در بین کارمندان دولت را در بر داشته باشد (رحمان و لارنس، ۲۰۰۱). بر این اساس دیدگاهی استعمارگرانه و مبتنی بر هژمونی غربی نسبت به حسابداری تعهدی میان کارمندان شکل گرفت و اینگونه اظهار شد که اقدامات

محلی موجود نادیده گرفته می‌شود (لاسو و همکاران، ۲۰۲۱). از جمله عوامل و انگیزه‌های بروز مقاومت در برابر تغییرات از جانب کارکنان می‌توان به حفاظت از منافع سازمانی خود، حفظ وضع موجود به دلیل تحمل کم در برابر تغییرات یا سوء تفاهم و عدم اعتماد و در نهایت نبود ارزش‌های مشترک پس از تغییرات را نام برد (آگاسیستی و همکاران، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های پیشین نشان از آن داشتند که پذیرش حسابداری تعهدی میان مدیران دولتی منجر به ترس از دست‌دادن استقلال و افزایش مکانیسم‌های کنترلی توسط دولت مرکزی می‌شود (لاسو، ۲۰۱۷). ترس از دست‌دادن استقلال منجر به ایجاد نارضایتی میان کارکنان و به‌ویژه مدیران ارشد شده و از جمله دلایل اصلی شکست در استفاده از اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی است (بکر و همکاران، ۲۰۱۴). اگر اثربخشی حسابداری تعهدی توسط مدیران ارشد مورد غفلت قرار گیرد، مقاومت در برابر تغییرات در اجرای حسابداری تعهدی اجتناب‌ناپذیر است (هامفری، ۱۹۹۴). مواردی از مقاومت در برابر تغییرات از سوی مدیران دانشگاه‌های یونانی به دلیل کنترل‌های دولت مرکزی مشاهده گردید (ونیریس و کوهن، ۲۰۰۴). لو و دولین (۱۹۹۹) نیز اتخاذ حسابداری تعهدی در بیمارستان‌های نیویورک را به‌عنوان عامل مداخله‌گر در استقلال حرفه‌ای پزشکان در نظر گرفته‌اند. فقدان شواهدی مبنی بر مزایای فوری اتخاذ حسابداری تعهدی و استفاده بالقوه آن به‌عنوان مکانیزم کنترلی برای نظارت بر فعالیت‌ها توسط دولت مرکزی از جمله اصلی‌ترین دلایل اجتناب از آن است (هامفری، ۱۹۹۴).

یکی دیگر از دلایل مقاومت در برابر تغییرات، انتقاد شدید از اتخاذ حسابداری تعهدی به دلیل مخالفت با ارزش‌ها و نگرش‌های مدیریت عمومی نوین است. لارنس و همکاران (۱۹۹۴) اصلاحات حسابداری را به عنوان اسب تروا که بخشی از یک جنبش سیاسی - اجتماعی است در نظر می‌گیرند که قصد دارد روش سنتی مدیریت را با مدیریت‌گرایی نوین و فعالیت‌های مبتنی بر بازار جایگزین کند. از این رو مواجهه با مشکلات خاص و رفع آن توسط مبنای تعهدی از نظر منتقدان به عنوان فلسفه وجودی حسابداری تعهدی شناخته نمی‌شود، بلکه مبنای تعهدی ابزاری ایدئولوژیک با هدف ایجاد استعمار و کاهش اندازه بخش عمومی معرفی می‌شود (نیوبری، ۲۰۰۹). تفاوت‌های اصلی بین بخش‌های عمومی و خصوصی در اصلاحات جدید حسابداری مدیریت دولتی نادیده گرفته شده است و این موضوع به‌ویژه در بخش درمانی به طور مشخص، منجر به تنزل وضعیت بنیادی پرسنل شده و ارزش‌ها، استقلال و توانایی‌های آن‌ها را تهدید کرده است (هایندمن و همکاران، ۲۰۱۷).

تمامی موارد اشاره شده منجر به ایجاد درگیری بین پرسنل و ایجاد تنش در روابط محل کار می‌شود. به این علت که حسابداران به‌عنوان افرادی شناخته می‌شوند که تأییدیه آن‌ها باید قبل از صرف منابع مالی گرفته شود، دیدگاهی منفی نسبت به آن‌ها طی فرایند اصلاحات حسابداری به‌صورت عمومی وجود دارد و حسابداران را به‌عنوان عوامل تغییر تلقی می‌کنند، لذا حسابداران در صورت عدم برقراری تعامل با افراد شاغل در سازمان، احتمال ترد از سازمان دارند (کاپچیا و استکولینی، ۲۰۰۶). نورآزیا و اسکاپنس (۲۰۰۷)

تنش‌های ایجاد شده در روابط محل کار بین حسابداران و مدیران عملیاتی یک شرکت در بخش عمومی مالزی را مورد بحث قرار دادند. نتایج نشان داد که مدیران عملیاتی، وابستگی مالی خود به حسابداران را به عنوان یک تهدید در نظر گرفته و تمایل به حفظ وضعیت موجود دارند، در نتیجه مدیران عملیاتی اغلب به ناپدیدگرفتن اصلاحات و قوانینی می‌پردازند که منجر به تنش و درگیری آن‌ها با حسابداران می‌شود (آدیکاری و جایاسینگه، ۲۰۱۷). اگر مزایای اصلاحات حسابداری مانند کشورهای استرالیا و غنا به طور واضح و قابل درک به اطلاع عموم برسد، مفاهیم منفی اجرای حسابداری تعهدی می‌تواند به طور قابل توجهی کاهش یابد (تته و همکاران، ۲۰۲۱). نکته مهم در پذیرش اصلاحات بخش عمومی این است که چگونه افراد خود را در کنترل یا تحت کنترل سیستم اطلاعات حسابداری جدید ببینند و همچنین روحیه مشارکتی و تیمی مدیران عالی و میانی از طریق تقویت تغییرات فرهنگی در سازمان‌های عمومی، می‌تواند کمک‌کننده باشد (میر و رحمان، ۲۰۰۶). از این رو باید شرطی شدن فرهنگی و امکان‌سنجی سیاسی - اجتماعی را به هنگام اتخاذ حسابداری تعهدی در نظر گرفت (لاسو و همکاران، ۲۰۲۱).

#### تحمیل هزینه‌های بالاتر

تغییر حسابداری یک فرایند مستمر است که شامل هزینه‌های اولیه و ثانویه است (کانولی و هیندمن، ۲۰۰۶). هزینه انتقال به حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی ثابت نبوده و می‌تواند منجر به هزینه‌های بالاتری نسبت به منافع حاصل از استفاده حسابداری تعهدی شود (ادواردز، ۲۰۲۱). هزینه‌های اولیه شامل هزینه‌های اضافی ناشی از شناسایی و ارزیابی اموال و سایر دارایی‌های سازمان‌های بخش عمومی، تعیین مبلغ دفتری آن‌ها، آموزش مجدد کارکنان و راه‌اندازی نرم‌افزارهای مخصوص سیستم جدید است (کاپرچونه، ۲۰۰۰). هزینه‌های ثانویه نیز اغلب مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در سیستم‌های اطلاعاتی، تقاضای فزاینده برای حسابداران حرفه‌ای و مشاوره و حتی حق‌الزحمه حسابرسی مربوط می‌شود (ردمین و لاسواد، ۲۰۱۳). این گونه هزینه‌ها اغلب منابع را از خدمات عملیاتی به بودجه اداری منحرف می‌کند، بنابراین مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی فوری نیست و نمی‌توان آن را بدیهی دانست (آدیکاری و گارست-نسبک، ۲۰۱۶). پژوهشگران هزینه‌های به‌کارگیری حسابداری تعهدی را به صورت عملیاتی بررسی نکرده و شواهد به طور عمده توصیفی است (هایندمن و کانولی، ۲۰۱۱). اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی نیاز به سرمایه‌گذاری‌های کلان دارد (تیموشنکو و آدیکاری، ۲۰۱۰)، از این رو یک سری پیش‌شرط‌ها به‌ویژه در کشورهای کمتر توسعه‌یافته و در حال توسعه باید قبل از این گذار ایجاد شود. این موضوع بدین سبب است که این کشورها سطوح بالایی از فساد دارند (هپورث، ۲۰۰۳). ظرفیت نهادی اغلب اجرای اصلاحات را تضعیف می‌کند (میمبا و همکاران، ۲۰۰۷).

## اثرات منفی برون‌سازمانی

### فقدان قابلیت اتکا، شفافیت و قابلیت مقایسه

یافته‌های پژوهشگران نشان از درجه صلاحدید بیشتر حسابداری تعهدی داشت، به‌اندازه‌ای که از شفافیت و قابلیت اتکای گزارشگری مالی کاسته می‌شود. از یک سو، فقدان اطلاعات مالی در دسترس دارایی‌ها و مصرف خدمات در مبنای نقدی، پذیرش مبنای تعهدی را توجیه می‌کند. از سوی دیگر شامل نشدن همه دارایی‌ها در مبنای تعهدی همانند میراث، به این معنی است که مدل جدید گزارشگری مالی قادر به انعکاس وضعیت مالی یک سازمان دولتی همچون گذشته نیست (بندی، ۲۰۱۵). وست و کارنگی (۲۰۱۰) نمونه‌ای از کتابخانه‌های دانشگاهی را ارائه کردند که ویژگی اساسی آن‌ها مالی نبوده و بنابراین تلاش برای بیان ارزش آن‌ها به صورت پولی، فعالیتی است که ناگزیر با عدم قطعیت و ذهنیت همراه است (ملت و همکاران، ۲۰۰۹).

فقدان قابلیت اتکا و شفافیت کم حسابداری تعهدی، منجر به بروز شک و تردیدهایی در خصوص سودمندی حسابداری تعهدی جهت ارائه، ارزیابی و مقایسه عملکرد سازمان‌های دولتی می‌شود (آنسی پسینا و کانتو، ۲۰۱۶). با توجه به قضاوت‌های ذهنی موردنیاز جهت اندازه‌گیری اقلام تعهدی همانند استهلاک، حسابداری تعهدی ممکن است منجر به تدوین صورت‌های مالی گمراه‌کننده، همراه با عدم قطعیت و ثبات شود (جیگلیت، ۲۰۱۸) و یا منجر به استفاده از رویکردهای فرصت‌طلبانه حسابداری (آدیکاری و جایاسینگه، ۲۰۱۷) شود. به هنگام گزارش نتایج عملکرد، مدیران دولتی ممکن است با شناسایی درآمد مازاد یا عدم شناخت هزینه‌ها به پنهان کردن ناکارآمدی‌ها بپردازند (گرین‌وود و همکاران، ۲۰۱۷). این پدیده، قابلیت اتکا و شفافیت گزارشگری مالی و همچنین قابلیت مقایسه میان گزارش‌های سالانه سازمان‌های دولتی را کاهش می‌دهد و منجر به ایجاد مخاطرات در خصوص ناکارآمدی اطلاعات حسابداری تعهدی می‌شود (پیلچر، ۲۰۱۱).

### کنترل و پاسخگویی دموکراتیک کمتر

بسیاری از پژوهش‌ها، سطح پایین کنترل دموکراتیک و پاسخگویی را به‌عنوان یکی از پیامدهای نامطلوب اتخاذ حسابداری تعهدی در نظر می‌گیرند. این کاستی‌های شدید در سودمندی اطلاعات تا حدودی عجیب به نظر می‌رسد؛ زیرا یکی از مزایای سنتی حسابداری تعهدی، ارائه اطلاعات کامل در مورد هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های سازمان‌های دولتی است. با این‌وجود غالباً ایجاد چنین نوآوری در سیستم اطلاعات حسابداری قابل‌اعتماد نیست (نیوبری، ۲۰۱۴). تعادل بین دقت سیستم و سودمندی اطلاعات اغلب به‌دقت سنجیده نشده و قابلیت ادراک توسط ذی‌نفعان بالاترین اولویت را نداشته است (هیندمن، ۲۰۱۶). پیچیدگی اطلاعات حاصل از حسابداری تعهدی و عدم درک آن توسط استفاده‌کنندگان بالقوه، مانع از ارتقای مشارکت شهروندان در زندگی سیاسی، کنترل دموکراتیک و مسئولیت‌پذیری می‌شود (هارون و همکاران، ۲۰۱۵).

الوود (۲۰۰۹) در پژوهشی در زمینه گزارشگری بیمارستان‌های انگلستان، به این موضوع دست‌یافت که افشای اطلاعات در یادداشت صورت‌های مالی شامل مواردی مانند هزینه‌های استهلاک و حسابرسی می‌شود، اما هزینه‌ها یا مخارج مربوط به فعالیت‌های مراقبت‌های بهداشتی افشا نمی‌شود. این عدم تطابق بین مدل گزارشگری حسابداری تعهدی و منافع جوامع محلی نمونه‌ای از عدم پاسخگویی نسبت به شهروندان است.

### عدم برابری بین نسلی

تأثیرات پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند بر ذی‌نفعان نسل بعدی مترتب شود. برابری حقوق بین‌نسلی برای ارزیابی پایداری مالی سازمان‌های عمومی ضروری است و به توانایی پوشش هزینه‌های ارائه خدمات توسط درآمد ایجاد شده طی هر سال اطلاق می‌شود (بولیوار و همکاران، ۲۰۱۴). انتظار بر آن است که حسابداری تعهدی بتواند اطلاعات مفیدی را جهت ارزیابی بلندمدت پایداری مالی سیاست‌های عمومی فراهم کرده و نقش اساسی، به ویژه در مورد صورت سود و زیان ایفا کند (گروسی و سوورچیا، ۲۰۱۱). از این رو پژوهش‌ها نشان از آن داشتند که به کارگیری حسابداری تعهدی از جمله اعمال استهلاک باعث ایجاد نقاط ضعف جدی در مورد شفافیت یا ممانعت از برابری حقوق بین‌نسلی می‌شود. این موضوع بدان سبب اتفاق می‌افتد که هر نسل باید از اینکه تنها منابعی را که تولید می‌کند به مصرف برساند، حصول اطمینان کند و بار وام‌دهی بیش از حد برای مالیات دهندگان نسل‌های آینده به بار نیاورد (بولیوار و همکاران، ۲۰۱۴). در نتیجه موضوع ایجاد کارایی در بازه زمانی کوتاه‌مدت از طریق به‌کارگیری اقلام تعهدی و حفظ منافع بلندمدت نسل‌های مختلف همچنان حل نشده باقی می‌ماند (پالوت، ۲۰۰۱).

### ۵. نتیجه‌گیری

در طول سالیان متمادی، مدیریت نوین در بخش عمومی و موضوعاتی نظیر به‌کارگیری حسابداری تعهدی همواره توجه گسترده‌ای از سوی پژوهشگران را به خود جلب کرده است. در این پژوهش تلاش شد تا با بررسی نظام‌مند مطالعات پیشین، به دو پرسش کلیدی پاسخ داده شود: نخست، تا چه میزان پژوهشگران به بررسی پیامدهای منفی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته‌اند؟ و دوم، در ایران که اجرای مبنای تعهدی تاکنون به طور کامل و مؤثر محقق نشده است، چه میزان به پیامدهای منفی این نظام توجه شده است؟

نتایج تحلیل ۱۰۶ مقاله بین‌المللی (۱۹۸۰-۲۰۲۲) نشان می‌دهد که بیشتر پژوهش‌ها از تئوری‌های اصلاحات حسابداری و مدیریت عمومی نوین به‌عنوان چارچوب نظری استفاده کرده و تمرکز اصلی آن‌ها بر کشورهای انگلیسی‌زبان بوده است؛ چراکه این کشورها از پیشگامان اصلاحات حسابداری در بخش عمومی هستند (پالیت و بوکارت، ۲۰۱۷). بخش عمومی، به‌ویژه دولت‌های مرکزی، رایج‌ترین محیط مطالعه بوده که این امر ناشی از فراگیری تغییرات سیستم‌های اطلاعات حسابداری در این بخش است.

از منظر محتوایی، پیامدهای منفی حسابداری تعهدی شامل اثرات نامطلوب درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. مقاومت در برابر تغییر، به‌ویژه در کشورهایی با اصلاحات غیریکپارچه و نفاق سازمانی، یکی از اصلی‌ترین چالش‌ها به شمار می‌رود. از سوی دیگر، پیامدهایی همچون کاهش قابلیت اتکا، شفافیت، قابلیت مقایسه، و تضعیف کنترل و پاسخگویی دموکراتیک نیز بر ذی‌نفعان خارجی اثر منفی دارد. استانداردهای جدید حسابداری به دلیل پیچیدگی و آزادی رویه‌ها، مدیریت سود در سازمان‌های دولتی را تسهیل کرده و نگرانی‌هایی درباره عدالت بین‌نسلی و پاسخگویی به سیاست‌مداران ایجاد کرده‌اند.

درحالی‌که حسابداری تعهدی باعث افزایش اطلاعات مالی می‌شود، نحوه استفاده سیاست‌گذاران از این اطلاعات همچنان مورد تردید است. برخی پژوهشگران معتقدند که تضمین پاسخگویی سیاست‌مداران دغدغه‌ای مهم‌تر از کارایی صرف است و در این راستا، حسابداری نقدی به دلیل سازگاری بهتر با نظارت سیاسی مخارج در چارچوب بودجه‌های مصوب، گزینه‌ای مناسب‌تر به نظر می‌رسد. علاوه بر این، افزایش هزینه‌های ناشی از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، اگرچه اجتناب‌ناپذیر است، برای موفقیت اصلاحات ضروری بوده و در صورت نبود سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات، آموزش کارکنان و نوسازی سیستم‌ها، اصلاحات حسابداری ممکن است به شکست بینجامد.

در ایران، پژوهش‌ها به طور عمده بر مزایا، چالش‌های اجرایی و امکان‌سنجی حسابداری تعهدی متمرکز بوده و پیامدهای منفی آن تا حد زیادی نادیده گرفته شده است. بررسی مقالات داخلی (۱۳۶۰-۱۴۰۲) نشان می‌دهد که شناسایی موانع و ارزیابی مزایای این نظام از اصلی‌ترین موضوعات مورد توجه بوده است، اما تاکنون پژوهشی جامع درباره پیامدهای منفی آن در بخش عمومی ایران انجام نشده است. این خلأ پژوهشی نشان‌دهنده ضرورت مطالعات عمیق‌تر است تا سیاست‌گذاران پیش از اجرای کامل حسابداری تعهدی بتوانند اقدامات لازم برای مدیریت چالش‌ها و کاهش پیامدهای احتمالی را برنامه‌ریزی کنند.

با توجه به تجربیات سایر کشورها، سازمان‌های دولتی در ایران باید به پیامدهای منفی گذار به حسابداری تعهدی، مانند پیچیدگی اطلاعات، مقاومت در برابر تغییر و هزینه‌های اجرایی، توجه ویژه‌ای داشته باشند. تخصیص منابع کافی، آموزش کارکنان و ایجاد سیستم‌های اطلاعاتی مناسب از جمله پیش‌شرط‌های ضروری برای اجرای موفق این نظام هستند. علاوه بر این، اجرای تدریجی و آزمایشی حسابداری تعهدی در بخش‌های منتخب، به‌کارگیری چارچوب‌های تطبیقی از کشورهای موفق، و طراحی شاخص‌های ارزیابی برای پایش مستمر اصلاحات می‌تواند از جمله راهکارهای مؤثر برای کاهش پیامدهای منفی باشد.

پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آتی بر بررسی دقیق اثرات اجرای حسابداری تعهدی در دستگاه‌های مختلف دولتی ایران تمرکز کنند و تجارب سایر کشورها را به‌طور نظام‌مند در جهت تدوین راهکارهای بومی تحلیل نمایند. همچنین، مطالعات آینده می‌توانند نقش فناوری‌های نوین، مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های بزرگ، را در بهبود پاسخگویی مالی و کاهش هزینه‌های اجرایی مورد بررسی قرار دهند. تدوین دستورالعمل‌های اجرایی مشخص و برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای مدیران دولتی نیز از جمله

اقداماتی است که می‌تواند به موفقیت این اصلاحات کمک کند. اصلاحات حسابداری در غیاب درک کافی و انطباق با ویژگی‌های عملیاتی سازمان‌ها، احتمالاً با شکست مواجه خواهد شد.

## منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران. فصلنامه پیک نور (علوم انسانی)، ۴، ۳-۵.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳۷، ۱-۳۸.
- رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. اطلاعات سیاسی - اقتصادی، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.
- غلامی، ملک محمد؛ فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۸). تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. حسابداری دولتی، ۵(۲)، ۶۹-۸۴.
- مرادی، محمد؛ صفی‌خانی، رضا. (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴)، ۵۴۷-۵۷۴.
- Adhikari, P., & Jayasinghe, K. (2017). Agents in focus' and 'Agents in context': the strong structuration analysis of central government accounting practices and reforms in Nepal. *Accounting Forum*, 41, 96-115.
- Agasisti, T., Catalano, G., & Erbacci, A. (2018). How resistance to change affects the implementation of accrual accounting in Italian public universities: a comparative case study. *International Journal of Public Administration*, 41(12), 946-956.
- Anessi Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: a European review of accounting and public-management journals. *Accounting, Auditing and Accountability*, 29(3), 491-519.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2003). *Management control in nonprofit organizations*. McGraw-Hill.
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernisation? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability and Management*, 29, 442-478.
- Bandy, G. (2015). *Financial Management and Accounting in the Public Sector*. Routledge, London.
- Becker, S.D., Jagalla, T., & Skaerbaek, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants. identities, *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 324-338.

- Bolivar, M., Galera, A., & Munoz, L. (2014). New development: the role of accounting in assessing local government sustainability. *Public Money and Management*, 34(39), 233-236.
- Bonollo, E. (2022). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 1-27.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 129-169.
- Brunsson, N. (1989). *The Organisation of Hypocrisy: Talk, Decision and Actions in Organisations*. John Wiley & Sons, Chichester.
- Caccia, L., & Steccolini, I. (2006). Accounting change in Italian local governments: what's beyond managerial fashion?. *Critical Perspectives on Accounting*, 17, 154-174.
- Caperchione, E. (2000). Trends and open issues in governmental accounting systems: some elements of comparison. In *Comparative issues in local government accounting* (pp. 69-85). Boston, MA: Springer US.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Connolly, C., & Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19, 272-290.
- Edwards, J.R. (2021). Cash to accruals accounting in British central government: a journey through time. *Financial Accountability and Management*, 12, 1-20.
- Ellwood, S. (2009). Accounting for (a) public good: public healthcare in England. *Financial Accountability and Management*, 25, 411-433.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research – an international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42, 75-87.
- Greenwood, M., Baylis, R., & Tao, L. (2017). Regulatory incentives and financial reporting quality in public healthcare organisations. *Accounting and Business Research*, 47(7), 831-855.
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47, 525-552.
- Guthrie, J., Ricceri, F., & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research. *The British Accounting Review*, 44, 68-82.

- Harun, H., Van-Peursem, K., & Eggleton, I. (2015). Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28, 706-738.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, 23(1), 37-47.
- Hodges, R., & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5, 99-113.
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.
- Humphrey, C. (1994). Reflecting on attempts to develop a financial management information system for the probation service in England and Wales: some observations on the relationship between the claims of accounting and its practice. *Accounting, Organisations and Society*, 19, 147-178.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R., Polzer, T., Rota, S., Seiwald, J., & Steccolini, I. (2017). Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria. *Public Management Review*, 20, 1374-1399.
- Jacobs, J. (2005). A reforming accountability: GPs and health reform in New Zealand. *International Journal of Health Planning and Management*, 12, 169-185.
- Kuhlmann, S., & Bouckaert, G. (2016). *Local Public Sector Reforms in Times of Crisis*. London: Palgrave Macmillan.
- 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.
- Lassou, J.C.P., Hopper, T., & Ntim, C. (2021). Accounting and development in Africa. *Critical Perspective on Accounting*, 78, 102-131.
- Lawrence, S., Alam, M., & Lowe, T. (1994). The great experiment: financial management reform in the NZ health sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7(3), 68-95.
- Liberati, A., Altman, D. G., Tetzlaff, J., Mulrow, C., Gøtzsche, P. C., Ioannidis, J. P. A., & Moher, D. (2009). The PRISMA statement for reporting systematic reviews and meta-analyses of studies that evaluate health care interventions: Explanation and elaboration. *Journal of Clinical Epidemiology*, 62(10), 1-34.
- Liguori, M. (2012). Radical change, accounting and public sector reforms: a comparison of Italian and Canadian municipalities. *Financial Accountability and Management*, 28(1), 437-463.
- Lowe, A., & Doolin, B. (1999). Casemix accounting systems: new spaces for action. *Management Accounting Research*, 10, 181-201.

- Mauro, S., Cinquini, L., & Grossi, G. (2016). Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda. *Public Management Review*, 19, 911-931.
- Mimba, N., Helden, G., & Tillema, S. (2007). Public sector performance measurement in developing countries. *Journal of Accounting and Organisational Change*, 3(3), 192-208.
- Mir, M., & Rahaman, A.S. (2006). Leadership, accounting, and the reform process of a public sector agency: a narrative analysis. *Financial Accountability and Management*, 22, 157-178.
- Nakmahachalasint, O., & Narktabtee, K. (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money and Management*, 39(2), 139-147.
- Newberry, S. (2009). Sector neutrality' and NPM 'incentives': their use in eroding the public sector. *Australian Accounting Review*, 13(30), 28-34.
- Nor-Aziah, A., & Scapens, R.W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18, 209-247.
- Ongaro, E., & Van Thiel, S. (2018). *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe*. Palgrave Macmillan.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 272-285.
- Pallot, J. (2001). A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountability and Management*, 17, 383-400.
- Pilcher, R. (2011). Implementing IFRS in local government: institutional isomorphism as NPM goes mad?. *Local Government Studies*, 37(4), 367-389.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis—Into the Age of Austerity* (4th ed.). Oxford University Press, Oxford.
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C., & Garseth-Nesbakk, L. (2021). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 3, 21-57.
- Rahaman, A.S., & Lawrence, S. (2001). Public sector accounting and financial management in a developing country organisational context: a three-dimensional view. *Accounting Forum*, 25, 189-210.
- Redmayne, N.B., & Laswad, F. (2013). An assessment of the impact of IFRS adoption on public sector audit fees and audit effort—some evidence of the transition costs on changes in reporting regimes. *Australian Accounting Review*, 23(1), 88-99.

- Tetteh, L.A., Agyenim-Boateng, C., Simpson, S., & Susuawu, D. (2021). Public sector financial management reforms in Ghana: insights from institutional theory. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 691-713.
- Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2010). A two-country comparison of public sector accounting reforms: same ideas, different paths?. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 22, 449-486.
- Van Helden, G.J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: a literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62.
- Venieris, G., & Cohen, S. (2004). Accounting reform in Greek universities: a slow moving process. *Financial Accountability and Management*, 20, 183-204.
- West, B., & Carnegie, G.D. (2010). Accounting's chaotic margins: financial reporting of the library collections of Australia's public universities. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23, 201-228.
- Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.