





Evaluation of Challenging Areas of Accrual Accounting Implementation in the Public Sector

Ahmad Mahdavi  PhD student, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

Ali Zabihi *  Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

AbassAli Pooraghajan  Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

Abstract

The purpose of this research is to evaluate the challenging areas of accrual accounting implementation in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran province. The methodology of this study is mixed. In the qualitative part, through systematic screening, the challenging areas of accrual accounting implementation in the public sector are identified. Subsequently, these dimensions' reliability is assessed in two stages of Delphi analysis. Finally, in the quantitative part, through interpretive ranking analysis, the study seeks to evaluate the areas identified in the context of the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran province. The results of the study in the qualitative part indicated the existence of 9 challenging areas for the implementation of accrual accounting in the public sector, and during the process of fuzzy Delphi analysis, 8 criteria were confirmed as the reasons for the gap in the implementation of accrual accounting. Then, in the quantitative part, the study determined that the challenge of applying accounting standards of the public sector is a key factor in creating a gap in the implementation of accrual accounting in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran province. The results also indicate that the public sector accounting standards, despite various amendments over the years, have tried to improve the implementation of accrual accounting in the public sector.

Keywords: Accrual Accounting, Implementation, Public Sector.

* Corresponding Author: zabiih@iausari.ac.ir

How to Cite: Mahdavi, A., Zabihi, A., Pooraghajan, A. (2023). Evaluation of Challenging Areas of Accrual Accounting Implementation in the Public Sector, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 245-282.

1. Introduction

With the emergence of accounting in the public sector, the nature and form of responsibility and accountability has changed so that organizations gradually moved towards transparency through accounting. These organizations were the guardians of public interests and had to consider themselves responsible for the needs of citizens. The dominant approach at the time of the formation of the role of accounting in the public sector was to focus on the cash basis. In doing so, public sector organizations tried to identify and disclose revenues and expenses identically and at the time of occurrence (Ismail, 2023). However, with the beginning of paradigm changes in the broad field of human sciences, this part of the accounting functions of the public sector has also changed, and many organizations have started moving towards the accrual basis in the disclosure of financial events from the mid-80s. In essence, accrual accounting has been considered the cornerstone of reforming financial information systems in public sectors. This shift was created in response to the acceptance of changes from traditional public management (PM) to modern public management (NPM), driven by the low efficiency of accountability and transparency systems. On the other hand, the emergence of legitimacy approaches, borrowed from business management to promote accountability in the public sector, has fueled the development of citizen rights management mechanisms in the last decade, transforming traditional public financial management (PFM) into modern public financial management (NPFM) (Dissanayake and Dellaportas, 2023).

2. Methodology

In terms of the results, this study is considered part of development research. This is because the issue of identifying the challenging areas of implementing accrual accounting in the public sector has been investigated in previous research as a main variable or complementary to other operational aspects of government accounting, such as budgeting, responsiveness, internal controls, and others. However, it has not been considered as a theoretical framework for explanation in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran province. Conducting this study can help the development of theoretical and analytical literature in this field of

study. The existence of this gap in the literature led us to present a model and evaluate the challenging areas of implementing accrual accounting in the public sector through the combination of qualitative and quantitative analysis processes. Therefore, in terms of the type of data, this study should be considered mixed, as the qualitative section identifies the challenging areas of accrual accounting implementation in the public sector through systematic screening, and Delphi analysis is used to confirm the reliability level of the identified dimensions. Then, based on the process of interpretative ranking analysis in the quantitative part, the study seeks to evaluate the challenging areas of accrual accounting implementation in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran province.

3. Result


In this study, an effort was made to identify the most relevant dimensions that contribute to gaps in the implementation of accrual accounting in the public sector. This was achieved through systematic screening of research literature and a subsequent Delphi analysis for reliability assessment of these dimensions. Then, through interpretive ranking analysis, the study aimed to determine the most challenging areas in implementing accrual accounting in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran Province. The specific analysis revealed that the challenge of applying public sector accounting standards is the most significant factor contributing to the gap in the implementation of accrual accounting in the General Department of the Ministry of Economy and Finance of Mazandaran Province.


4. Conclusion


In interpreting these results, it should be noted that although the public sector accounting standards have undergone various amendments over the years to improve the implementation of accrual accounting, there remains a lack of coverage in aspects of compliance with Clause (d) of Article (28) of the Accession Law. Certain provisions in the law that regulates a part of the government's financial regulations (2), specifically those concerning spending credits and acquisition of capital assets, suggest that the absence of distinct headings in alignment with the program and budget organization could facilitate the reallocation of resources to different expenditure categories within

organizations. This is an issue in the public sector for which a specific mechanism, as per Article (30) of the Program and Budget Law, has not been approved, thus impacting the ability to commit and accurately allocate credits and expenses for capital assets. Additionally, although Circular No. 210786/57, dated 11/7/2014, was issued to public sector organizations to address the obligations of excess reporting and credit allocation for saving realized costs, there exists an implementation gap in this directive. This gap affects the supervisory role in liability obligations, leading to an excess in credit allocation often recorded under other debt headings instead of being classified as reserves for realized expenses or capital obligations.

ارزیابی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی

احمد مهدوی  دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

علی ذبیحی * استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

عباسعلی پورآقاچان  استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

چکیده

هدف این مطالعه، ارزیابی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد. روش‌شناسی این مطالعه ترکیبی است به طوری که در بخش کیفی از طریق غربالگری سیستماتیک، نسبت به شناسایی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقدام می‌شود. سپس طی دو مرحله تحلیل دلفی تلاش می‌گردد تا پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار گیرد. در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، به دنبال ارزیابی زمینه‌های شناسایی شده در بستر اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران می‌باشد. نتایج مطالعه در بخش کیفی از وجود ۹ زمینه‌ی چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی حکایت داشت که طی فرآیند تحلیل دلفی فازی، ۸ معیار به عنوان دلایل شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مورد تأیید قرار گرفت. سپس در بخش کمی مشخص شد، چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عامل مؤثری در ایجاد شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران می‌باشد. نتیجه این مطالعه بیان‌کننده‌ی این مسئله است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اگرچه در طی سالیان گذشته از طریق اصلاحیه‌های مختلف در تلاش برای بهبود پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده است، اما فقدان پوشش جنبه‌هایی مختلفی از استانداردهای تدوین شده در مرحله‌ی اجرا عملاً باعث ایجاد چالش‌هایی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران گردیده است.

کلیدواژه‌ها: حسابداری تعهدی، پیاده‌سازی، بخش عمومی.

* نویسنده مسئول: azabiihi95@yahoo.com

مقدمه

با ظهور حسابداری در بخش عمومی، ماهیت و شکل مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی تغییر یافت به طوری که سازمان‌ها به تدریج از طریق حسابداری به سمت شفافیت حرکت نمودند، زیرا این سازمان‌ها حافظان منافع عمومی بودند و خود را در برابر نیازهای شهروندان می‌بایست مسئول می‌دانستند. رویکرد غالب در زمان شکل‌گیری نقش حسابداری در بخش عمومی، تمرکز بر مبنای نقدی بود و سازمان‌های بخش عمومی تلاش می‌نمودند تا درآمدها و هزینه‌ها را به طور همسان و در زمان وقوع شناسایی و افشاء نمایند (Ismail, 2023). با این حال با آغاز تغییرات پارادایم در حوزه وسیعی از علوم انسانی، این بخش از عملکردهای حسابداری بخش عمومی نیز تغییر یافت و بسیاری از سازمان‌ها از اواسط دهه 80 میلادی حرکت به سمت مبنای تعهدی در افشاء وقایع مالی را آغاز نمودند. در واقع حسابداری تعهدی، سنگ بنای اصلاح سیستم‌های اطلاعات مالی، در بخش‌های عمومی تلقی می‌شود که در واکنش به پذیرش تغییرات، از مدیریت عمومی سنتی (PM) به دلیل بهره‌وری پایین سیستم‌های پاسخگویی و شفافیت، به مدیریت عمومی نوین (NPM) ایجاد شده است. از طرف دیگر ظهور رویکردهای مشروعیت که از مدیریت بازرگانی برای ارتقاء پاسخگویی در بخش عمومی وام گرفته شده بود، باعث تقویت توسعه‌ی مکانیزم‌های مدیریت حقوق شهروندان در دهه‌ی اخیر شده است و مدیریت مالی عمومی سنتی (PFM) را به مدیریت مالی عمومی نوین (NPFM) تغییر داده است (Dissanayake & Dellaportas, 2023). به عنوان مثال فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه 1990 میلادی شروع شد و در مدت حدود ده سال استقرار این سیستم به طول انجامید. یا در کانادا در ابتدای سال 2002 با تصمیم هیئت‌های نظارت بر حسابداری و مجلس قانون‌گذاران، مصوب گردید تا حسابداری تعهدی جایگزین حسابداری نقدی شود. در ایالات متحده نیز حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی دیرتر از بقیه کشورهای پیشرفته آغاز گردید، اما تا سال 2004 بیشتر ایالت‌های این کشور از مبنای تعهدی بهره‌مند بودند؛ اما به واقع چرا این مسئله تا این حد

مهم و استراتژیک می‌باشد (Rozaidy & Siti-Nabiha, 2023).

اگرچه دلایل گسترده‌ای برای چالش‌های حسابداری نقدی و توسعه‌ی حسابداری تعهدی از طریق پژوهش‌های مختلف بیان گردیده است، اما در یکی از اولین پژوهش‌ها در این حوزه Tarantino (2008) با اشاره به ارائه‌ی باکیفیت‌تر اطلاعات مبتنی بر حسابداری تعهدی، آن را بستری برای تخصیص بهینه‌ی منابع و معیاری برای اتکاپذیری کارآمد در زمینه‌ی سلامت سازمانی عنوان نمودند که می‌تواند با تهیه گزارش‌های کامل و صحیح در مورد تمام بدهی‌ها و مبالغ دریافتی، اطلاعات جامع‌تری را به شهروندان ارائه دهند. از طرف دیگر Shi (2008) در همین راستا بیان نمود، صورت‌های مالی برآمده از مبنای تعهدی، کارایی و اثربخشی بخش‌ها ارتقاء داده و زمینه بروز فساد و تقلب را تا حد زیادی کاهش داده است. همچنین Fly et al. (2016) در یکی از جدیدترین مطالعه‌های این حوزه، مبنای حسابداری تعهدی برای بخش عمومی را فراهم کردن اطلاعات در مورد منابع اقتصادی عنوان نمودند که به سازمان‌های بخش عمومی کمک می‌نماید تا اطلاعات کاملی از هزینه‌ها درباره‌ی فعالیت‌های عملیاتی خود به شهروندان و نهادهای نظارتی عرضه نمایند.

لذا با درک چنین پیامدهایی از پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی، اصطلاحات نظام مالی با حرکت به سمت حسابداری تعهدی آغاز شد و کشورهایی مانند زلاندنو؛ انگلستان و استرالیا در این زمینه پیشرو تلقی می‌شوند (Bonollo, 2022). این مسئله در ایران در بودجه سال ۱۳۹۴ از جانب نهادهای نظارتی به وزارتخانه‌ها، موسسه‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی تکلیف گردید، اما مشخصاً پیاده‌سازی آن به‌عنوان یک تغییر جهش در گزارشگری مالی، کماکان با شکاف‌های عمیقی مواجه است و فاصله‌ی زیادی با دستاوردهای این نظام حسابداری دارد (نارویی و همکاران، ۱۳۹۹).

ازجمله شکاف‌های موجود سازمان‌ها و وزارتخانه‌های بخش عمومی در عدم موفقیت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را می‌توان به تعدد طرح‌های عمرانی کشور مربوط دانست که به دلیل عدم جذب بخش قابل ملاحظه‌ای از منابع بودجه‌ای به‌علت کسری، توانایی به

سرانجام رساندن آن را ندارند (Naroui et al., 2023)؛ به عبارت دیگر اکثر طرح‌های عمرانی کشور در حال حاضر با مشکل طولانی شدن مدت اجرا و افزایش هزینه تمام‌شده، مواجه هستند که این مسئله باعث مصرف شدن منابع مالی و فیزیکی کشور در مسیری خارج از انعطاف‌پذیری که پیامد حسابداری تعهدی بود، گردیده است. از طرف دیگر، عدم حصول اطمینان از تأمین منابع مالی موردنیاز اجرای طرح یا پروژه در زمان تصویب، ابهام در چگونگی تخصیص از جانب مرجع تصویب‌کننده طرح‌ها و عدم التزام به قانون بودجه در تهیه و اجرای پروژه‌های عمرانی را می‌توان از مهم‌ترین دلایل عدم پیاده‌سازی موفق حسابداری تعهدی در بخش عمومی عنوان نمود (موسوی و همکاران، ۱۴۰۱). لذا این مطالعه با مرور پژوهش‌های مرتبط با این حوزه از طریق انجام غربالگری محتوایی ضمن شناسایی این محدودیت‌ها به‌عنوان شکاف عدم پیاده‌سازی موفق حسابداری تعهدی در بخش عمومی، تلاش دارد تا از طریق یک ارزیابی ماتریسی، منبعث‌ترین شکاف ناشی از نواقص این سیستم حسابداری را موردبررسی قرار دهد؛ زیرا ضرورت پیاده‌سازی حسابداری بخش عمومی، به‌ویژه در شرایط تحریمی نظام اقتصادی که دولت امکان تأمین منابع مالی جایگزین برای پوشش هزینه‌ها را ندارد، بیش‌ازپیش احساس می‌شود؛ زیرا علیرغم انجام پژوهش‌های درخور توجهی که در این خصوص انجام شده است، اما مسئله‌ای که مشهود است، ارائه‌ی یک مدل کاربردی با هدف پوشش شکاف‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد و این مطالعه تلاش دارد تا به‌واسطه‌ی تحلیل‌هایی متفاوت از تحلیل‌های گذشته به‌عنوان یک وجه تمایز پژوهشی، اقدام به تبیین این دلایل در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران نماید؛ زیرا این سازمان با هزینه‌های انباشته‌شده و درآمدهای تحقق‌نیافته‌ای زیادی طبق گزارش ارزیابی عملکرد سال ۱۴۰۰ مواجه است که انجام این مطالعه می‌تواند به‌مثابه ریشه‌یابی مسئله و اولویت‌بندی مشکلات پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بستر مطالعه تلقی گردد.

مبانی نظری

در گذشته بر اساس سهل‌تر بودن استفاده از مبنای نقدی و سهولت افشاء اطلاعات در قالب

گزارشگری مالی بخش عمومی، دولت‌ها از این شیوه جهت انجام رویه‌های حسابداری بهره می‌برند (نارویی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ اما با بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های پس از سال ۱۹۷۰ و نارسایی‌های مبنای نقدی که در ارائه اطلاعات کافی برای ذینفعان ایجاد گردید، تمایل به حرکت به سمت حسابداری تعهدی به‌عنوان یک پارادایم در حسابداری بخش عمومی افزایش یافت و بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته با تغییر مبنای حسابداری، تلاش نمودند تا ضمن برنامه‌ریزی منسجم‌تر در کارکردهای مالی، نسبت به تغییر شیوه‌های استراتژیک در پاسخگویی نیز اقدامات لازم را به‌کار گیرند (Sánchez et al., 2022). حسابداری تعهدی به‌عنوان یک روش در افشاء اطلاعات قلمداد می‌شود که عملکرد و موقعیت یک واحد مالی را با شناسایی رویدادهای اقتصادی بدون توجه به زمان انجام معامله به‌صورت نقدی (پرداخت یا دریافت پول)، اندازه‌گیری و گزارش نماید. Bekiaris and Markogiannopoulou (2022) در قالب یک چارچوب نظری، حسابداری تعهدی را در واقع پاسخی به ابعاد این چارچوب تلقی می‌نمایند.

شکل ۱. اهمیت حسابداری تعهدی به لحاظ انتظارات اجتماعی (منبع: Bekiaris and Markogiannopoulou, 2022)



این چارچوب را می‌توان انعکاسی از مسئولیت‌پذیری حسابداری تعهدی، در برابر انتظارات ذینفعان تلقی نمود که با امکان مقایسه عملکردهای مالی با راهبردهای بخش عمومی، مشروعیت‌پذیری بیشتر سازمان‌ها و نهادهای مربوطه در بسترهای اجتماعی را ممکن ساخت. از طرف دیگر، Buanaputra et al. (2022) در راستای توسعه مشروعیت بخش عمومی، در قالب شکل (۲) به مزایایی توسعه و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی اشاره نمودند.

همان‌طور که از فرآیند تدوین سؤالات مشخص است، سؤالات اول مطالعه‌ی حاضر از طریق تحلیل تماتیک به دنبال شناسایی مضامین بهزیستی روان‌شناختی حساب‌برسان می‌باشد تا طی سه مرحله شناسایی مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر، ابعاد پدیده موردبررسی شناسایی شود و به‌منظور پاسخ به سؤال دوم مطالعه‌ی حاضر نیز از فرآیند شبکه‌ای فازی استفاده می‌شود.

شکل ۲. توسعه و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی جهت ارتقاء مشروعیت بخش عمومی (منبع:

(Buanaputra et al. 2022)



از طرف دیگر، Bruno & Lapsley (2018) در تشریح اهمیت این شیوه از حسابداری بیان نمودند، حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. در واقع این محققان اعتقاد داشتند که به کارگیری حسابداری تعهدی به‌موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع؛ افزایش پاسخگویی؛ افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی، به‌عنوان یک الزام اجتماعی در راستای دستیابی به مشروعیت تلقی می‌شود. همچنین به کارگیری حسابداری تعهدی به‌عنوان یک الزام نهادی نیز می‌تواند ضمن اینکه در کاهش هزینه و منابع مالی نقش مؤثری داشته باشد، مبنایی برای پاسخگویی جامع‌تر به شهروندان نیز تلقی گردد. از طرف دیگر Fahlevi et al. (2022) در اهمیت و ضرورت حسابداری تعهدی در بخش عمومی عنوان نمودند که حسابداری تعهدی، اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری جهت برنامه‌ریزی؛ تصمیم‌گیری و اجرای عملیات

و برنامه‌ها در اختیار مدیران سازمان‌های دولتی قرار می‌دهد و نسبت به مبنای نقدی تعدیل شده، ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه‌ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است. اساساً نقش حسابداری تعهدی، ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی و ارائه اطلاعات شفاف جهت دستیابی به بهره‌وری بالاتر و کارایی منابع می‌باشد. دولت برای ایفای نقش پاسخگویی علاوه بر تغییر از مبنای نقدی به تعهدی باید به بهره‌وری و کارایی منابع نیز توجه کند (Kuroki & Motokawa, 2022).

سیستم حسابداری تعهدی به‌عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقاء کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی جهت تولید خروجی‌ها (محصولات و خدمات) یا اهداف کوتاه‌مدت و یا دستیابی به پیامدها و یا اهداف بلندمدت تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها؛ تولید خروجی‌ها؛ دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابد (موسوی و همکاران، ۱۴۰۱). سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره‌ای از سطوح عالی بودجه‌بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار گیرد. قبل از این که تصمیم‌گیری مبنی بر گذار به حسابداری تعهدی گرفته شود، هر حوزه نیازمند تحلیل هزینه‌ها، منافع و سنجش ظرفیت خود برای پیاده‌سازی کارای حسابداری تعهدی و انجام تغییر است. تعهدات سیاسی و کفایت سیستم‌ها عناصری هستند که می‌توانند موفقیت تغییرات مبنای حسابداری را تحت تأثیر قرار دهند (Jorge et al., 2021)؛ اما بنا به دلیل مختلفی، به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی با چالش‌هایی مواجه می‌باشد. Thi Thanh et al. (2020) با واکاوی در استانداردهای بخش عمومی از طریق غربالگری محتوایی مجموعه دلایل زیر را برای ناکارآمدی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ارائه دادند.

شکل ۳. دلایل ناکارآمدی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در توسعه حسابداری تعهدی
(منبع: Thi Thanh et al. 2020)



درواقع Thi Thanh et al. (2020) هدف از عارضه‌یابی و آسیب‌شناسی را چارچوبی برای ارتقاء سطح شناخت چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دستیابی به مشروعیت بخش عمومی عنوان نمودند و آسیب‌شناسی را فرآیندی نظام‌مند جهت جمع‌آوری داده‌ها جهت تعامل؛ اثربخش و سودمند جهت حل مشکلات، فشارها و محدودیت‌های محیطی در بخش عمومی تعریف نمودند. از طرف دیگر، Bonollo (2023) موانع یا اثرات منفی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را موردبررسی قرار داد و سه مانع اصلی در این رابطه عنوان نمود.

شکل ۴. علل بازدارنده حسابداری تعهدی در بخش عمومی (منبع: Bonollo, 2023)



همان‌طور که مشاهده می‌شود، عامل بازدارنده یا محدودکننده‌ی اجرا حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مربوط به زمان تغییر و تحول است که احتمالاً با اینرسی (مقاومت در برابر پذیرش) ساختاری و رفتاری عناصر اجرای این دست از استانداردها مواجه می‌باشد؛ به عبارت دیگر، مقاومت افراد و سیستم در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی را می‌توان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی عنوان کرد که این مسئله می‌تواند ناشی از خلل سیستم رفتاری باشد (اسماعیلی‌کیا و همکاران، ۱۴۰۰). از طرف دیگر عامل بازدارنده دوم، به زمان اجرای استانداردهای بخش عمومی مرتبط است. احتمالاً به دلیل اینکه استانداردهای حسابداری تعهدی بدون ارزیابی دقیق از شرایط فرهنگی؛ اجتماعی و منابع کشورها به‌ویژه کشورهای در حال توسعه، تدوین و اجرا می‌شود، احتمالاً به‌عنوان عامل بازدارنده می‌تواند تلقی شود. از این‌رو ضروری است استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی‌سازی شود. این مسئله می‌تواند ناشی از خلل سیستم ساختاری باشد. در نهایت نیز عامل بازدارنده سوم، مربوط به فرآیند توسعه و پیاده‌سازی سیستم‌های نظارتی در اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. بدین منظور دو راه پیش روی دولت‌ها قرار دارد؛ اول این که برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقاء دهند و دوم این که برنامه نرم‌افزاری جدیدی به جای نرم‌افزارهای قبلی مستقر کنند. با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعات حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت‌ها به شکل دستی انجام می‌شود،

به نظر می‌رسد که راهکار دوم مناسب‌تر باشد (رحمتی و پورزمانی، ۱۴۰۰). با توجه به مباحث نظری مطرح‌شده، در این بخش سؤالات پژوهش هم‌راستا با مبنای تحلیل‌ها در این مطالعه به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- سؤال اول) زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کدام‌اند؟
- سؤال دوم) تأثیرگذارترین زمینه‌ی شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کدام‌اند؟

روش‌شناسی

این مطالعه به لحاظ نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا موضوع شناسایی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، اگرچه در پژوهش‌های قبلی به‌عنوان یک متغیر اصلی یا مکمل با سایر جنبه‌های عملیاتی حسابداری دولتی مثل بودجه‌ریزی؛ پاسخگویی؛ کنترل‌های داخلی و ... بررسی شده است، اما به‌عنوان یک چارچوب نظری جهت تبیین در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران مورد توجه نبوده است و انجام این مطالعه می‌تواند به توسعه ادبیات نظری و تحلیلی در این بستر مطالعه کمک نماید. لذا وجود چنین پراکندگی در ادبیات باعث گردید تا این مطالعه از طریق ترکیب فرآیندهای تحلیل بخش کیفی و کمی نسبت به ارائه‌ی الگو و ارزیابی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقدام نماید. لذا به لحاظ نوع داده این مطالعه را ترکیبی می‌بایست در نظر گرفت؛ زیرا در بخش کیفی از طریق غربالگری سیستماتیک نسبت به شناسایی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اقدام می‌شود و با انجام تحلیل دلفی تلاش می‌گردد تا سطح پایایی ابعاد شناسایی شده، مورد تأیید قرار گیرد. سپس بر اساس فرآیند تحلیل رتبه‌بندی تفسیری در بخش کمی، مطالعه به دنبال ارزیابی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران می‌باشد.

مشارکت‌کنندگان و فرآیند انتخاب

با توجه به ماهیت ترکیبی جمع‌آوری داده‌های پژوهش حاضر، در بخش کیفی به منظور شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، ضمن مرور مقاله‌های علمی مرتبط در این حوزه برای تعیین پژوهش‌های مورد ارزیابی و غربالگری محتوایی از آن‌ها، ۱۴ نفر از خبرگان دانش حسابداری، برای امتیازدهی مرحله ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی مشارکت داشتند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند، چراکه هدف این بود، افرادی که در این بخش مشارکت کنند که دارای دید نظری در رابطه با موضوع پژوهش باشند. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مشارکت‌کنندگان، یکی از مهم‌ترین بخش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی محسوب می‌شود، چراکه به دلیل گستردگی چالش‌های پدیده‌ی مورد بررسی، لازم بود تا با طراحی پروتکل ارتقاء سطح مشارکت افراد، ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد شود تا در ادامه با انجام ارزیابی کفایت خبرگی مشخص گردد، چه افرادی می‌توانند نقش مثمرتری در رابطه با پدیده مورد مطالعه داشته باشند. برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی پژوهش Henwood & Pigeon (1992) بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب^۱، قدرت افتراق^۲، آگاهی از زمینه پژوهشی^۳ و به‌طور خاص تفسیر تشریحی^۴ تأکید دارند. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مشارکت‌کننده‌ی نهایی، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری باتوجه به تجربه‌های آموزش تخصصی در زمینه‌ی حسابداری بخش عمومی و انجام پژوهش‌های مشابه انتخاب می‌شدند که طی این فرآیند در مرحله‌ی اول با ۲۰ نفر از خبرگان دارای کفایت، مکاتبه شد. این افراد از نظر محققان، از تناسب بهتری به لحاظ شناخت موضوع مورد بررسی، برخوردار بودند. از مجموع مکاتبه با ۲۰ نفر از خبرگان انتخاب‌شده در مرحله‌ی اول، ۱۷ نفر پاسخ مثبت دادند.

-
1. The Importance of Fit Context goals
 2. Differentiating Power
 3. Knowledge of the Research Field
 4. Descriptive Interpretation

در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه‌ی مورد مطالعه^۱، ۱۷ نفری که پذیرفتند در فرآیند مشارکت حضور داشته باشند، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۴ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کمی انتخاب شوند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی برخوردار بودند.

در بخش کمی جهت انجام ماتریس‌های متقابل و ماتریس رتبه‌بندی تفسیری، از ۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران که از تجربه لازم و دانش لازم در خصوص زمینه‌ی شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی برخوردار بودند، بهره برده شد. شیوه انتخاب مشارکت‌کنندگان در این بخش استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس و همگن بود. نکته‌ی قابل توجه این است که براساس ماهیت چنین تحلیل‌هایی که به لحاظ پیچیدگی و ارزیابی لایه‌های سطری «*I*» و ستونی «*J*» نیازمند تمرکز؛ دقت کافی و مشارکت توأماً با محقق می‌باشد، معمولاً حد تعیین جامعه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین می‌شود (Palermo, 2018; Marzban et al., 2022) که در این پژوهش با دو برابر نمودن تعداد مشارکت‌کنندگان، پژوهش به دنبال اعتبار بیشتر در راستای تبیین موضوع در بسترهای مطالعاتی بوده است.

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش

همان‌طور که در رابطه با فرآیند پیاده‌سازی تحلیلی در بخش روش‌شناسی تشریح شد، ابزار جمع‌آوری اطلاعات در بخش کیفی، سیاهه ارزیابی انتقادی براساس ده معیار ۱ تا ۵ امتیاز می‌باشد که حداقل ۱۰ و حداکثر ۵۰ امتیاز را شامل می‌شود. لذا مشارکت‌کنندگان انتخاب‌شده در این مطالعه، با مشارکت در فرآیند ارزیابی انتقادی، امتیازهای لازم را به

1. Sensitivity to the Facts Under Study

پژوهش‌های اولیه می‌دهند تا با تعیین مجموع امتیاز هریک از پژوهش‌هایی که امتیاز ۳۰ و بالاتر از آن را کسب نمودند، وارد فرآیند غربالگری محتوایی شوند. در این مرحله با مرور محتوایی سیستماتیک، بالاترین توزیع فراوانی چالش‌های مربوط به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، مشخص می‌شوند تا پس از انجام تحلیل دلفی، پایایی ابعاد موردبررسی قرار گیرند. در این فرآیند از طریق مقیاس اعداد فازی مثلثی، طبق ۵ معیار با امتیازهای زبانی و کلامی، امتیاز ۱ (خیلی زیاد)؛ امتیاز ۳ (زیاد)؛ امتیاز ۵ (متوسط)؛ امتیاز ۷ (کم) و امتیاز ۹ (خیلی کم)، نسبت به تعیین مقدار قطعی ناشی از میانگین غیرفازی اقدام می‌شود تا با تأیید حد آستانه‌ی ۰/۷ و پایایی ابعاد شناسایی‌شده‌ی بخش کیفی، معیارها وارد فرآیند تحلیل ماتریسی در بخش کمی شوند. در این بخش نیز با ارزیابی مقایسه‌ی زوجی معیارهای سطری «i» و ستونی «j»، تلاش می‌شود تا تأثیرگذارترین زمینه‌ی شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی مشخص شود.

یافته‌های پژوهش

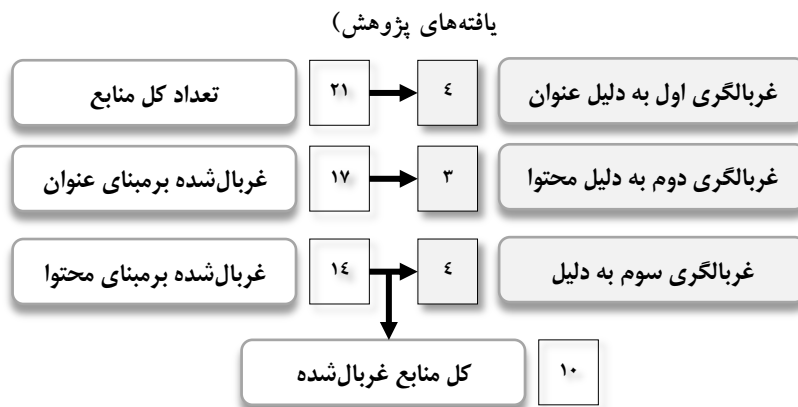
در این بخش تلاش می‌شود تا براساس سوال‌های تدوین‌شده و ماهیت روش‌شناسی پژوهش، نسبت به پیاده‌سازی تحلیل‌ها اقدام نمود.

۱) یافته‌های فراترکیب

یکی از روش‌های تحلیل در بخش کیفی، فراترکیب است. روش تحلیل فراترکیب یک روش تحقیق کیفی است که معادل واژه Meta – synthesis است. با رشد تحقیقات در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به‌روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، لذا انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره تحقیقات انجام‌شده در این موضوع خاص را به شیوه نظام‌مند و علمی فرا روی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است. در انجام فراتحلیل لازم است ابتدا از طریق بررسی پایگاه‌های اطلاعاتی اقدام به تعیین پژوهش‌های مشابهی با محتوا و ماهیت پژوهش حاضر،

تعیین کرد. لذا در بخش اول براساس تحلیل فراترکیب طی بازه زمانی 2018-2023 و ۱۳۹۸-۱۴۰۱ نسبت به تعیین پژوهش‌های مشابه جهت غربالگری محتوایی اقدام می‌شود تا با توجه به پراکندگی ابعاد مؤثر در چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در پژوهش‌های قبلی، ابعاد مورد پژوهش در رابطه با این موضوع، در قالب تحلیل فراترکیب یکپارچه شوند. لذا ابتدا می‌بایست براساس مرور پژوهش‌های تجربی مشابه، براساس عنوان: محتوا و تحلیل، پژوهش‌هایی مورد بررسی قرار گیرد که بیشترین مشابهت را با موضوع پژوهش دارد. براین اساس این غربالگری به ترتیب زیر ارائه شده است:

شکل ۶. مرور پژوهش‌های متناسب با ماهیت چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی (منبع:



براساس این سه مرحله، ۱۰ پژوهش تأیید گردید. در گام سوم از نظر ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان پژوهش مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود (کشاورز و همکاران، ۱۳۹۵). حالا براساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۰ پژوهش اولیه‌ی تأیید شده، مورد واکاوی امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

جدول ۱. تحلیل ارزیابی انتقادی

پژوهش‌های داخلی	پژوهش‌های بین‌المللی										پژوهش‌های تأییدشده	
	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳		۲
محمدی و همکاران (۱۳۹۸)					Bruno & Lapsley (2018)	Christofzik (2019)	Thi Thanh et al. (2020)	Kuroki et al. (2021)	Azhar et al. (2022)	Fahlevi et al. (2022)	Bonollo (2022)	Zhang (2023)
هدف	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۵	۴
روش	۲	۲	۴	۲	۴	۲	۴	۲	۴	۴	۴	۲
طرح	۲	۲	۲	۱	۲	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۴
نمونه‌گیری	۲	۲	۵	۲	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۵
جمع‌آوری	۲	۲	۴	۲	۲	۲	۵	۲	۴	۴	۴	۴
تعمیم	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۵	۲	۲	۵	۵	۲
اخلاقی	۲	۲	۲	۲	۴	۲	۴	۵	۲	۴	۵	۲
تحلیل	۲	۲	۴	۱	۲	۲	۲	۵	۵	۲	۴	۴
تئوریک	۲	۲	۴	۲	۵	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۴
ارزش	۲	۲	۳	۲	۲	۴	۲	۴	۲	۲	۴	۵
جمع	۲۵	۲۶	۳۶	۲۰	۳۴	۲۴	۳۷	۳۶	۳۴	۳۵	۴۱	۳۹

طبق امتیازهای ارائه‌شده براساس شاخص مد، مشخص شد، از مجموع ۱۰ پژوهش مرتبط با موضوع موردبررسی، چهار پژوهش به‌علت اینکه از مجموع ۵۰ امتیاز، زیر ۳۰ دریافت نمودند، حذف شدند، چراکه برحسب دستورالعمل حد کفایت امتیاز این تحلیل، پژوهش‌هایی که زیر امتیاز ۳۰ را کسب نموده‌اند، می‌بایست حذف گردند. در ادامه اقدام به استخراج مضامین فراگیر چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌شود. براین اساس به‌منظور تعیین این مضامین می‌بایست از روش امتیازی زیر برای تعیین ابعاد استفاده می‌شود.

جدول (۲) فرآیند تعیین زمینه‌های چالش‌برانگیز حسابداری تعهدی

شماره	محققان								مؤلفه‌ها
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	
									جمع
									رحمتی و پورزمانی (۱۴۰۰)
									Bruno & Lapsley (2018)
									Thi Thanh et al. (2020)
									Kuroki et al. (2021)
									Azhar et al. (2022)
									Fahlevi et al. (2022)
									Bonollo (2022)
									Zhang (2023)
۱	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به وجود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات
۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به ارزیابی دارایی‌های ثابت
۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به عوامل فرهنگی
۵	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به سرفصل‌های حسابداری
۶	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به پاسخگویی
۷	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به تغییرات تورم در محاسبه ارزش دارایی‌ها
۸	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به تعهد رفتاری
۹	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به ثبت ملزومات و موجودی کالا
۱۰	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به پذیرش تغییرات
۱۱	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت
۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به سیاست‌های نهادی و نظارتی
۱۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی
۱۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش سیستم حقوق و دستمزد
۱۵	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	چالش مربوط به عدم تخصص‌های مرتبط با حسابداری تعهدی

نتایج از تأیید ۹ مضمون فراگیر براساس حدبالای توزیع فراوانی حکایت دارد. در گام بعدی، به‌منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن زمینه‌های شناسایی شده با چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، از تحلیل دلفی فازی برای تعیین پایایی استفاده می‌شود.

۲) تحلیل دلفی فازی

در گام بعدی، به‌منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن زمینه‌های شناسایی شده با چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، از تحلیل دلفی فازی بهره برده شده است. برای انجام تحلیل دلفی فازی می‌بایست از مقیاس اعداد فازی مثلثی (TFN) که شامل معیار زبانی ۵ بخشی طبق جدول (۳) است، استفاده شود.

جدول ۳. مقیاس اعداد فازی مثلثی

اعداد فازی			عبارات زبانی	مقیاس زبانی
L	M	U		
۹	۷	۱۰	خیلی زیاد	۱
۵	۷	۹	زیاد	۳
۳	۵	۷	متوسط	۵
۱	۳	۵	کم	۷
۰	۱	۳	خیلی کم	۹

سپس با توسعه طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری می‌شود و به‌صورت فازی ثبت و مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این روش معمولاً خبرگان نظرات خود را در قالب حداقل مقدار؛ ممکن‌ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعداد فازی مثلثی) ارائه می‌دهند. در گام بعدی نسبت به تجمیع نظرات خبرگان پرداخته می‌شود. لذا برای تجمیع نظرات خبرگان از روش میانگین فازی استفاده شده است. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی (تجمیع دیدگاه n خبره) از طریق رابطه (۱) محاسبه می‌شود:

$$F_{AVE} = \left(\frac{\sum l}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n} \right) \quad \text{رابطه (۱)}$$

در ادامه از طریق تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، می‌بایست اقدام به فازی زدایی کردن مقادیر نمود که برای هر شاخص قابل محاسبه می‌باشد؛ به عبارت دیگر، باید مقدار قطعی نظرات فازی خبرگان را مشخص نمود. برای این منظور از رابطه (۲) به ترتیب زیر استفاده می‌شود:

$$DF_{ij} = \frac{|(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})|}{3} l_{ij} \quad \text{رابطه (۲)}$$

طبق رابطه (۲)؛ i اشاره به تعداد خبرگان؛ j اشاره به تعداد معیارهای ارزیابی دارد. همچنین u_{ij} ؛ m_{ij} و l_{ij} اشاره به حداکثر؛ محتمل و حداقل ترین مقادیر ارزیابی برای معیار j ام دارد. در آخرین مرحله نیز به منظور غربالگری شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل که در این مطالعه ۰/۷ تعیین شده است، در نظر گرفته شود. نکته قابل توجه این است که تعیین آستانه تحمل می‌تواند بسته به ماهیت تحلیلی و دیدگاه محققان، از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد. لذا در این مطالعه با پیروی از پژوهش بولو و همکاران (۱۳۹۹) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است؛ بنابراین تعیین مقدار آستانه تحمل ۰/۷ و بزرگ‌تر از آن، مبنایی تأیید زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در این مطالعه تلقی می‌شود؛ به عبارت دیگر مقدار فازی زدایی شده بزرگ‌تر از ۰/۷ مورد قبول و امتیاز زیر ۰/۷ مبنای رد محسوب می‌شود.

جدول ۴. پایایی به دست آمده از تحلیل دلفی فازی

نتیجه	مقدار قطعی ناشی از میانگین غیر فازی	میانگین فازی			مؤلفه‌ها	
		l	m	u		
تأیید	۰/۷۶	۰/۶۶	۰/۷۸	۰/۸۷	چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی	زمینه‌های چالش برانگیز حسابداری تعهدی
تأیید	۰/۸۲	۰/۷۹	۰/۸۶	۰/۹۱	چالش مربوط به وجود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	
تأیید	۰/۸۹	۰/۸۲	۰/۹۱	۰/۹۷	چالش مربوط به ارزیابی دارایی‌های ثابت	

		میانگین فازی				
نتیجه	مقدار قطعی ناشی از میانگین غیر فازی	l	m	u	مؤلفه‌ها	
تأیید	۰/۷۳	۰/۶۱	۰/۷۵	۰/۸۵	چالش مربوط به سرفصل‌های حسابداری	
حذف	۰/۵۱	۰/۴۹	۰/۵۳	۰/۶۷	چالش مربوط به پاسخگویی	
تأیید	۰/۸۱	۰/۷۹	۰/۸۵	۰/۹۲	چالش مربوط به تغییرات تورم در محاسبه ارزش دارایی‌ها	
تأیید	۰/۸۴	۰/۸۲	۰/۹۱	۰/۹۳	چالش مربوط به ثبت ملزومات و موجودی کالا	
تأیید	۰/۷۱	۰/۵۹	۰/۷۳	۰/۸۴	چالش مربوط به محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	
تأیید	۰/۸۸	۰/۷۹	۰/۸۹	۰/۹۵	چالش مربوط به عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی	

باتوجه به میانگین مقطعی غیر فازی شده، ۸ زمینه‌ی شناسایی شده‌ی مرتبط با شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی که بالاتر از حد آستانه ۰/۷ می‌باشند، از پایایی لازم برخوردار هستند و امکان ورود به فاز رتبه‌بندی تفسیری در بخش کمی را دارند. لذا ابتدا الگوی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی را می‌بایست در قالب شکل (۷) ترسیم نمود.

شکل ۷. الگوی زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی (منبع: یافته‌های پژوهش)



۳) تحلیل رتبه‌بندی تفسیری

با تعیین زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، در ادامه نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مضمون در بستر مطالعه‌ی حاضر یعنی اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران اقدام می‌شود. لذا ابتدا می‌بایست نسبت به اختصاص کدهای مشخص در جدول (۵) اقدام نمود.

جدول ۵. اختصاص کد به هریک زمینه‌های چالش‌برانگیز حسابداری تعهدی

اختصار	مضامین پژوهش	اختصار	مضامین پژوهش
S5	چالش مربوط به تغییرات تورم در محاسبه ارزش دارایی‌ها	S1	چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی
S6	چالش مربوط به ثبت ملزومات و موجودی کالا	S2	چالش مربوط به وجود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات
S7	چالش مربوط به محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	S3	چالش مربوط به ارزیابی دارایی‌های ثابت
S8	چالش مربوط به عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی	S4	چالش مربوط به سرفصل‌های حسابداری

در گام اول جهت انجام فرآیند ارزیابی تأثیرگذاری سطر «i» بر ستون «j» و یا برعکس و یا متقابل، می‌بایست ماتریس تعاملی را ایجاد نمود. به منظور ایجاد این ماتریس می‌بایست اثر مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم هریک از کدهای اختصاص داده را مشخص نمود. برای این منظور نیاز به تعریف روابط اختصاصی این تحلیل در قالب جدول (۶) می‌باشد.

جدول ۶. اختصاص دستور اجرا برای روابط سطری و ستونی

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

براساس این روابط، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

جدول ۷. تشکیل ماتریس خودتعاملی

زمینه‌های چالش‌برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی	S	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8
چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی	S1	⊗	A	V	V	V	V	V	V
چالش مربوط به وجود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	S2		⊗	O	O	V	O	O	V
چالش مربوط به ارزیابی دارایی‌های ثابت	S3			⊗	A	A	V	V	O
چالش مربوط به سرفصل‌های حسابداری	S4				⊗	O	O	O	V

زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی	S	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8
چالش مربوط به تغییرات تورم در محاسبه ارزش دارایی‌ها	S5					⊗	X	X	O
چالش مربوط به ثبت ملزومات و موجودی کالا	S6						⊗	X	O
چالش مربوط به محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	S7							⊗	V
چالش مربوط به عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی	S8								⊗

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری براساس مقایسه سطر «L» و ستون «J» و شاخص مد به ترتیب زیر اقدام شود.

جدول ۸. تفاسیر ماتریسی زمینه‌های چالش برانگیز حسابداری تعهدی

S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1		
ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی	ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در نحوه محاسبه هزینه استهلاک	ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ثبت ملزومات مربوط به موجودی کالا	ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در تغییرات مؤثر تورم در ارزش دارایی‌ها	ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در تعیین سرفصل‌های مشخص	ضعف استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ارزیابی دارایی‌های ثابت		⊗	S1	مؤلفه‌های مستقر سطر «L»
زیرساخت‌های فناوری اطلاعات مبنای چالش برانگیز بودن عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی			زیرساخت‌های فناوری اطلاعات مبنای چالش برانگیز بودن تغییرات مؤثر تورم در ارزش دارایی‌ها			⊗	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات مبنای چالش برانگیز بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی	S2	
	فقدان ارزیابی دارایی‌های ثابت در حسابداری بخش عمومی مبنای چالش برانگیز بودن هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	فقدان ارزیابی دارایی‌های ثابت در حسابداری بخش عمومی مبنای چالش برانگیز بودن ثبت موجودی کالا				⊗		S3	
فقدان سرفصل‌های مشخص در حسابداری بخش عمومی مبنای چالش برانگیز بودن عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی				⊗	فقدان سرفصل‌های مشخص در حسابداری بخش عمومی مبنای چالش برانگیز بودن ارزیابی دارایی‌های ثابت			S4	

S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1	
		عدم ارزیابی تورم در تغییرات ارزش دارایی‌ها مبنای چالش‌برانگیز بودن ثبت ملزومات موجودی کالا	⊗		عدم ارزیابی تورم در تغییرات ارزش دارایی‌ها مبنای چالش‌برانگیز بودن ارزیابی دارایی‌های ثابت			S5
	عدم ثبت ملزومات موجودی کالا مبنای چالش‌برانگیز بودن ارزیابی محاسبه دقیق هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	⊗	عدم ثبت ملزومات موجودی کالا مبنای چالش‌برانگیز بودن ارزیابی تورم در تغییرات ارزش دارایی‌ها					S6
عدم محاسبه دقیق هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مبنای چالش‌برانگیز بودن عدم جامعیت ثبت تمامی رویدادهای مالی	⊗	عدم محاسبه دقیق هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مبنای چالش‌برانگیز بودن عدم ثبت ملزومات موجودی کالا	عدم محاسبه دقیق هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مبنای چالش‌برانگیز بودن ارزیابی تورم در تغییرات ارزش دارایی‌ها					S7
⊗								S8

در ادامه می‌بایست براساس تبدیل اختصارهای تعریف‌شده برای ماتریس خودتعاملی به ۰ و ۱ تبدیل شوند تا امکان تشکیل ماتریس دستیابی ایجاد شود. لذا جدول (۹) دستورهای مربوط به این اختصار را نشان می‌دهد.

جدول ۹. دستور اختصار هریک از نمادهای تعریف‌شده

اختصار	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

ماتریس دستیابی در واقع تبدیل اختصار ارائه‌شده برای مقایسه زوجی سطری «i» و ستونی «j» است که مبنای اولویت‌بندی در گام آخر را براساس روابط مستقیم نشان می‌دهد.

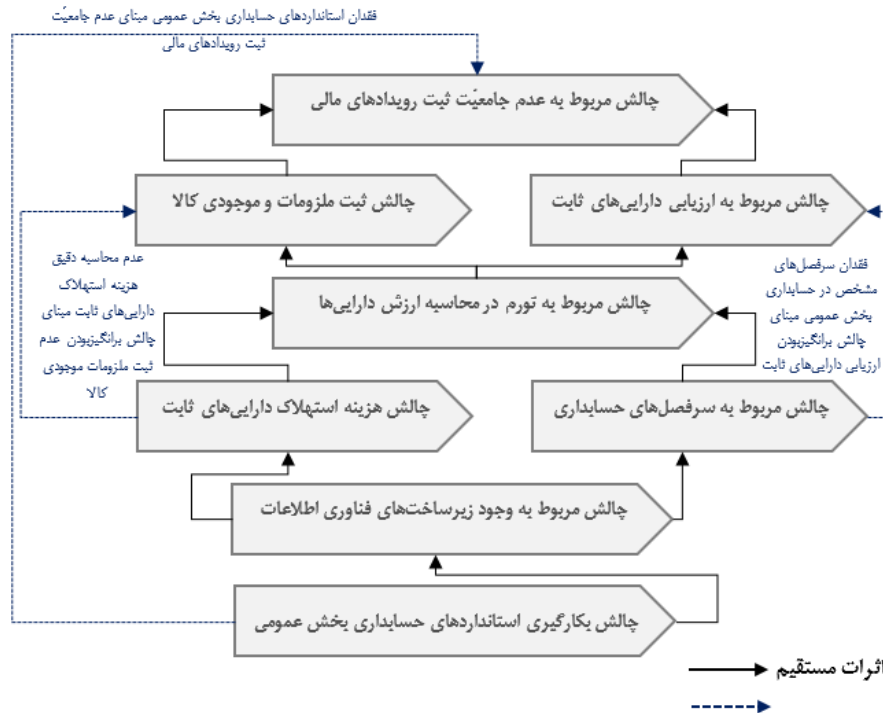
در نهایت در آخرین فرآیند ماتریسی، می‌بایست نسبت به تعیین درصدهای تأثیرگذاری هر یک از زمینه‌های چالش‌برانگیز حسابداری تعهدی اقدام می‌شود.

جدول ۱۴. درصد امتیازهای زمینه‌های چالش‌برانگیز حسابداری تعهدی

S	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	رتبه‌بندی
S1	۷	۰	۶	۱۳	۲۴/۵۲	1 st
S2	۴	۲	۳	۹	۱۶/۹۸	2 nd
S3	۳	۰	۲	۵	۹/۴۳	5 th
S4	۳	۲	۲	۷	۱۳/۲۰	3 rd
S5	۴	۰	۲	۶	۱۱/۳۲	4 th
S6	۳	۰	۲	۵	۹/۴۳	5 th
S7	۴	۰	۳	۷	۱۳/۲۰	3 rd
S8	۱	۰	۰	۱	۱/۸۸	6 th
مجموع	۲۹	۴	۲۰	۵۳		
درصد	۵۴/۷۱	۷/۵۴	۳/۷۷			

درصد تأثیرگذاری جامع هر یک از زمینه‌های شناسایی شده پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی نشان داد، بالاترین ضریب تأثیر مربوط به معیار «S1» یعنی چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد که عامل مؤثری در ایجاد شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران تلقی می‌شود. لذا با اتکا به نتایج کسب‌شده نسبت به ارائه‌ی مدل تفسیری رتبه‌بندی شده اقدام می‌گردد.

شکل ۸. مدل رتبه‌بندی تفسیری (منبع: یافته‌های پژوهش)



این مدل در شش سطح، ۸ زمینه چالش برانگیز حسابداری تعهدی را تفکیک نموده است که در پایین‌ترین سطح، اولویت‌های مرتبط با رتبه‌های اول را نشان می‌دهد و بالاترین سطح نیز رتبه‌های آخر را نشان می‌دهد؛ زیرا مدل تفسیری ساختاری از جریان پایین به بالا تشکیل می‌شود که پایین‌ترین سطح نشان‌دهنده مؤثرترین محور، تحلیل می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، ارزیابی زمینه‌های چالش برانگیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد. در این مطالعه تلاش گردید تا از طریق غربالگری سیستماتیک با مرور ادبیات پژوهش، مرتبط‌ترین ابعاد در ایجاد شکاف اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی شناسایی شود و پس از انجام تحلیل دلفی مبنی بر ارزیابی پایایی ابعاد شناسایی شده، از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، مؤثرترین زمینه‌ی چالش برانگیز

پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران مشخص گردد. نتایج ناشی از انجام تحلیل مشخص ساخت، چالش به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مؤثرترین عامل در ایجاد شکاف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران تلقی می‌شود. در تحلیل نتیجه کسب‌شده باید بیان نمود، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اگرچه در طی سالیان گذشته از طریق اصلاحیه‌های مختلف در تلاش برای بهبود پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده است، اما فقدان پوشش جنبه‌هایی رعایت بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) در خصوص اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نشان می‌دهد که عدم تفکیک سرفصل‌های مشخص در توافق با سازمان برنامه‌بودجه، می‌تواند راهکاری برای تغییر مصوبه‌های تخصیص منابع به سرفصل دیگری از هزینه‌های سازمان‌های بخش عمومی باشد، موضوعی که سازوکار مشخصی مطابق با موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه‌بودجه برایش مصوب نشده است تا قابلیت تعهد و تخصیص دقیق اعتبارات و هزینه‌های دارایی‌های سرمایه‌ای را تقویت نماید. از طرف دیگر اگرچه بخشنامه شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ در مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷ به منظور تعهدات فعلی مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار واحد‌های گزارشگری در باب ذخیره هزینه‌های تحقق‌یافته به سازمان‌های بخش عمومی ارجاع گردید، اما شکاف پیاده‌سازی در این دستورالعمل، نقش نظارتی در مسئولیت تعهد مازاد بر تخصیص اعتبار می‌باشد که معمولاً در سرفصل‌های بدهی‌های دیگر سرشکن می‌شود و از ثبت تحت عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق‌یافته یا تعهدات سرمایه‌ای سرباز زده می‌شود. همچنین مشترک بودند فهرست حساب‌های عملیات جاری و سرمایه‌ای در اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران، شکاف دیگری در پیاده‌سازی درست حسابداری تعهدی می‌تواند تلقی گردد، زیرا وجود تعدد حساب‌ها و قرار دادن در زیرمجموعه‌ی هریک از کلیات تعیین شده می‌تواند دلیلی برای عدم انسجام و یک پارگی ثبت حساب‌ها تلقی شود. همچنین نحوه محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها بدون توجه به

نحوه‌ی شناسایی و تعیین عمر مفید و ارزش استقراض، به ایجاد شکاف هزینه‌های دارایی‌های سرمایه‌ای و دارایی‌های ثابت می‌تواند منجر شود و دلیلی برای پوشش مازاد اعتبارات تخصیص یافته تلقی گردد. لذا همان‌طور که مشاهده می‌شود، استانداردهای حسابداری بخش عمومی به دلیل گستردگی دامنه و حدود فعالیت‌های شناسایی؛ ثبت و گزارش وقایع مالی، عملاً از انسجام کافی برخوردار نمی‌باشند و این مسئله می‌تواند سطح تحریف‌های مالی و یا تخلف در ارائه‌ی گزارش‌های مالی سازمان‌هایی همچون اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران در طی سال مالی افزایش دهد. لذا نتیجه‌ی این مطالعه با پژوهش‌هایی همچون Dissanayake and Dellaportas (2023)؛ عزیزی و جوکار (۱۴۰۱)؛ موسوی و همکاران (۱۴۰۱) و رحمتی و پورزمانی (۱۴۰۰) مطابقت دارد.

براساس نتایج اولویت‌بندی فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، به اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران توصیه می‌شود تا دستورالعمل‌های لازم‌الاجرا برای استقرار سیستم‌های نظارتی بر اجرای حسابداری تعهدی موردتوجه قرار گیرد و از دور زدن استانداردهای دارای ابهام جلوگیری شود، چراکه می‌تواند به دلیل ترویج فساد و تحریف در عملکردهای مالی بخش عمومی، تبعات زیادی برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، به مدیران اداره کل وزارت امور اقتصاد و دارایی استان مازندران توصیه می‌شود تا اولاً با تخصیص منابع لازم جهت تقویت زیرساخت‌های فناورانه سیستم حسابداری تعهدی، نسبت به خرید؛ نصب و راه‌اندازی نرم‌افزار جامع و یکپارچه مالی و اداری با ویژگی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم حسابداری بهای تمام‌شده خدمات و همچنین یکسان بودن نرم‌افزار بین واحد گزارشگر عمومی سیاست‌گذار با واحد گزارشگر مجری (واحد‌های استانی) اقدام لازم انجام گیرد. ثانیاً پیشنهاد می‌شود تا ضرورت توسعه‌ی سیستم حسابداری هوشمند از یک سو به دلیل افزایش تنوع خدمات و از سوی دیگر گستردگی بیش‌ازاندازه و دخالت دولت (نهادی) موردبررسی قرار گیرد تا از این طریق بتوان نسبت به جامعیت ثبت رویدادهای کامل مالی در بخش عمومی اقدامات لازم صورت گیرد.

تعارض منافع

تعارض منافع نداریم.

ORCID

Ahmad Mahdavi



<https://orcid.org/0009-0005-5408-7572>

Ali Zabihi



<https://orcid.org/0000-0003-0457-6106>

AbassAli Pooraghajan



<https://orcid.org/0009-0001-3841-2698>

منابع

- اسماعیلی کیا، غریبه، سبزی علی پور، فرشاد، باقری زاده، منظر و امیدی، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(۷۲)، ۱۳۹-۱۶۸.
- بولو، قاسم، برزیده، فرخ و اله یاری ابهری، حمید. (۱۳۹۹). الگویی برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسی صورت های مالی، *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۲۵-۴۵.
- رحمتی، وجیهه و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار، *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۰)، ۸۳-۱۱۸.
- عزیزی، صدیقه و جوکار، حسین. (۱۴۰۱). بررسی سطح کیفی اطلاعات پس از پیاده سازی استانداردها و استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس چرخه تأمین گزارشگری مالی، *پیشرفت های حسابداری*، ۱۴(۱)، ۲۱۳-۲۳۸.
- محمدی، علی، محمدزاده سالطه، حیدر، دیانته دیلمی، زهرا و اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین کننده چالش های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۳)، ۲۷-۵۱.
- موسوی، سیدنادر، آزادی، کیهان و وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه بندی چالش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه سازی کشور، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۹(۱)، ۲۲۳-۲۵۴.
- موسوی، نادر، آزادی، کیهان و وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۱). شناسایی موانع و چالش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT) (مورد مطالعه حوزه ی راه سازی)، *دانش حسابرسی*، ۲۲(۸۸)، ۳۲-۶۴.
- نارویی، عبدالرحمن، مؤمنی، علیرضا و گرد، عزیز. (۱۳۹۹). تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (پژوهش موردی: مدیران و ذی حسابان دستگاه های اجرایی)، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۲)، ۴۷-۶۰.

References

- Azhar, Z., Alfai, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2022). Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector: A Systematic Literature Review. *Australia Accounting Review*, 32(1), 36-62. <https://doi.org/10.1111/auar.12357>
- Bekiaris, M., & Markogiannopoulou, A. (2022). Enterprise resource planning system reforms of European Union member states in association with central government accrual accounting and IPSAS adoption, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 4(3): 44-67. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2021-0104>
- Bonollo, E. (2023). 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*, 1(3): 1-20. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2022-0097>
- Bruno, A., & Lapsley, I. (2018). The emergence of an accounting practice: The fabrication of a government accrual accounting system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1045-1066. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2016-2400>
- Buanaputra, V.G., Astuti, D., & Sugiri, S. (2022). Accountability and legitimacy dynamics in an Islamic boarding school. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(4), 553-570. <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0016>
- Christofzik, D. (2019). Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? - Evidence from Germany. *European Journal of Political Economy*, 60(1), 103-129. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.07.003>
- Dissanayake, T., & Dellaportas, S. (2023). The role of the professional association in the translation of accrual accounting in the Sri Lankan public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4): 93-112. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2021-5594>
- Fahlevi, H., Irsyadillah, I., Arafat, I., & Adnan, M, I. (2022). The inefficacy of accrual accounting in public sector performance management: Evidence from an emerging market. *Cogent Business & Management*, 9(1), 212-234. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2122162>
- Fly, S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *International Monetary Fund*, 2(4), 1-59. <https://doi.org/10.5089/9781513589466.005>
- Henwood, K. L., & Pigeon, N, R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1), 97-112.
- Ismail, S. (2023). Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an

- accrual accounting system: a preliminary assessment. *Meditari Accountancy Research*, 31(3), 658-674. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>
- Jorge, S., Nogueira, S.P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114-137. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>
- Kuroki, M., & Motokawa, K. (2022). Do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting?. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 95-116. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0056>
- Kuroki, M., Ishikawa, K., & Yamaoto, K. (2021). Understanding the impact of mandatory accrual accounting on management practices: interpretation of Japanese local governments' behavior. *International Review of Administrative Sciences*, 11(2): 1-32. <https://doi.org/10.1177/0020852321988956>
- Marzban, E., Firoozpour, A., & Marzban, M. (2022). Electricity as a common good/resource: a scenario based approach. *International Journal of Energy Sector Management*, 2(2): 43-69. <https://doi.org/10.1108/IJESM-08-2021-0020>
- Naroui, A. R., Momeni, A., & Gord, A. (2023). Developing an Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 7(3), 39-52.
- Palermo, T. (2018). Accounts of the future: A multiple-case study of scenarios in planning and management control processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(1), 2-23. <https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2016-0049>
- Rozaidy, M., & Siti-Nabiha, A, K. (2023). Reconstructing identity and logic through the implementation of accrual accounting in Malaysia: an intra-organizational analysis. *Journal of Management and Governance*, 27(2), 331-370 <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09615-4>
- Sánchez, F., Giner, B., & Gill-de-Albornoz Noguera, B. (2022). The effect of mandatory adoption of IFRS on the magnitude of accruals. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 35(1), 1-19. <https://doi.org/10.1108/ARLA-01-2021-0021>
- Shi, Y. (2008). Accrual Reform in the Public Sector in China, Working Paper No. 247.
- Tarantino, A. (2008). *Governance, Risk, and Compliance Handbook: Technology, Finance, Environmental, and International Guidance and Best Practices*, Wiley Online Library, Chapter 69
- Thi Thanh, Ph-N., Thanh, H, Ph., Thanh, T, N., & Thi Thuy, T, V. (2020).

Factors affecting accrual accounting reform and transparency of performance in the public sector in Vietnam. *Problems and Perspectives in Management*, 18(2), 180-193. [https://doi.org/10.21511/ppm.18\(2\).2020.16](https://doi.org/10.21511/ppm.18(2).2020.16)

Zhang, E. (2023). Accounting and statecraft in China: Accrual accounting for effective government rather than efficient market. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(1): 111-134. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102419>

References [In Persian]

Esmailikia, G., sabzalipour, F., bagharizadeh, M., & omidi, M. (2021). Investigating the Impact of Public Sector Accounting Reforms on Accountants' Identity by Focusing on the Actor-Network-Theory. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(72), 139-168. doi: 10.22054/qjma.2021.57877.2217[in Persian]

Blue, G., Barzideh, F., & Alahyari Abhari, H. (2020). A Model for Assessment of the Risk of Fraud in an Audit of Financial Statements. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 25-45. doi: 10.22103/jak.2020.15880.3254[in Persian]

Rahmati, V., Pourzmani, Z.; (1400), Troubleshooting accrual accounting in Iran's public sector In terms of content, context and structure, *Journal of Financial accounting and audit research*, 13(50), 83-117, [in Persian].

Azizi, S., & Jokar, H. (2022). Assessing the quality level of information after implementing the standards and establishing accrual accounting in the public sector based on the financial reporting cycle. *Journal of Accounting Advances*, 14(1), 213-238. doi: 10.22099/jaa.2022.42719.2208[in Persian].

Mohammadi, A., Mohammadzadeh Salteh, H., Dianati Deilami, Z., & Aghdam Mazraeh, Y. (2019). Presentation of Challenges Detail Model Quality of Financial reporting in the Public Sector: Based on Grounded Theory Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(63), 27-51. doi: 10.22054/qjma.2019.10644 [in Persian].

Mousavi, S., azadi, K., & Watanparast, M. R. (2022). Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost and Accrual Accounting in The Road Construction sector in Iran. *Governmental Accounting*, 9(1), 223-254. doi: 10.30473/gaa.2022.63261.1551[in Persian].

mousavi N, Azadi K, Watanparast M R. Barriers and Challenges of performance Budgetting with Emphasis on the Roles of Pricing and Accrual Accounting in the public Sector (case study: road

construction), A Grounded Theory Approach. *Journal of Audit Science*, 22 (88):32-64 URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2889-fa.html> [in Persian]

Naroui, A. R., Momeni, A., & GORD, A. (2020). Developing and Evaluating the Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector (Case study: Managers and Accountants of Executive Bodies). *Governmental Accounting*, 6(2), 47-60. doi: 10.30473/gaa.2020.54322.1403 [in Persian].

استناد به این مقاله: مهدوی، احمد، ذبیحی، علی، پورآقاجان، عباسعلی. (۱۴۰۲). ارزیابی زمینه‌های چالش‌برانگیز

پایه‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۹)، ۲۴۵-۲۸۲.

DOI: 10.22054/qjma.2023.75600.2491



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.