

Accounting and beyond budgeting principles changes in the public sector: A review of concepts and literature with emphasis on institutional isomorphism

MohammadHossein Safarzadeh¹, Javad Gezderazi², Zahra Farahani³

¹Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran
m_safarzadeh@sbu.ac.ir

²M.A. Student of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran
javad.gezderazi@yahoo.com (Corresponding Author)

³M.A. Student of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran
z.farahani95@gmail.com

Received: 2021/12/02 Accepted: 2022/01/08

Abstract

In recent decades, significant reforms and changes have taken place in the public financial management sector, especially in the field of public sector accounting and budgeting. These reforms, such as extra-budgetary, include changes to public accounting policies and procedures. In fact, the meta-budget principle is an adaptable and largely decentralized management model, as well as one of the most prominent management innovations of the 21st century, in which companies use it to overcome the inherent problems of traditional annual budgeting. The purpose of this study is to describe the process of accounting changes and extra-budgetary principles in the public sector, which has been done by reviewing the existing literature. A review of previous studies shows that the implementation of extra-budgetary principles is not merely a symbolic innovation, and changes at the government level have led to changes in structures and systems at the organizational level, as well as the adoption of this principle. In addition, the present study pays special attention to institutional isomorphism and its approaches and briefly addresses the international standards of public sector accounting as well as its advantages and challenges.

Keywords: Public sector accounting standards, Beyond budgeting, Isomorphism, Institutional theory, Budgeting.

تغییرات حسابداری و اصول فرابودجه در بخش عمومی: مروری بر مفاهیم و ادبیات با تأکید بر ایزومورفیسم نهادی

محمدحسین صفرزاده^۱، جواد گزدرازی^۲، زهرا فراهانی^۳

^۱استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

m_safarzadeh@sbu.ac.ir

^۲دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری (گرایش حسابرسی)، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

javad.gezderazi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

^۳دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری (گرایش حسابرسی)، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

z.farahani95@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۸

چکیده

در طول دهه‌های اخیر، اصلاحات و تغییرات مهمی در بخش مدیریت مالی عمومی به خصوص در زمینه حسابداری بخش عمومی و بودجه‌ریزی به وقوع پیوسته است. این اصلاحات از قبیل فرابودجه شامل تغییر سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری عمومی می‌باشد. در واقع، اصل فرابودجه یک مدل مدیریتی تطبیق‌پذیر و عمدتاً غیرمتمرکز و همچنین یکی از برجسته‌ترین نوآوری‌های مدیریتی قرن بیست و یکم است و در آن شرکت‌ها برای چیره‌شدن بر مشکلات ذاتی بودجه‌بندی سالانه سنتی از آن استفاده می‌کنند. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر توصیف فرآیند تغییرات حسابداری و اصول فرابودجه در بخش عمومی است که به صورت مروری و از طریق بررسی ادبیات موجود انجام شده است. بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد، اجرای اصول فرابودجه صرفاً یک نوآوری نمادین نبوده و تغییرات در سطح دولت‌ها منجر به تغییر ساختارها و سیستم‌ها در سطح سازمانی و همچنین تصویب این اصل شده است. علاوه بر این، پژوهش حاضر توجه ویژه‌ای به ایزومورفیسم نهادی و رویکردهای آن داشته و به طور اجمالی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همچنین مزایا و چالش‌های آن نیز پرداخته است.

واژگان کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فرابودجه، ایزومورفیسم، نظریه نهادی، بودجه‌بندی.

۱. مقدمه

اصول فرابودجه یکی از برجسته‌ترین نوآوری‌های مدیریتی قرن بیست و یکم است. در عین حال، در میان طیف وسیعی از موانع و مشکلات، که مفاهیم مدیریتی مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یا کارت ارزیابی متوازن با موفقیت در سطح بین‌المللی از آن عبور کرده‌اند، با چالش‌هایی مواجه شده است. بسیاری از مطالعات میزان پذیرش و قابلیت اجرایی فرابودجه را در زمینه‌های مختلف فرهنگی مورد بررسی قرار داده‌اند (لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰؛ هوپ و فریزر، ۲۰۱۳)، اما با این حال، تحقیقات کافی در رابطه با اصول فرابودجه و تغییرات حسابداری در دسترس نیست. طی دهه‌های اخیر، تغییرات حسابداری و بودجه‌ریزی در مدیریت-مالی عمومی، نقطه کانون این اصول و ایده‌های مرتبط با مدیریت نتیجه‌محور و پاسخگویی عمومی بوده است. بنابراین، در این اصول و ایده‌ها، حسابداری و بودجه‌بندی از عناصر ضروری آن‌ها محسوب می‌شوند (الشراری، ۲۰۱۹).

برخی معتقدند که در طول دهه اخیر، بودجه‌بندی سنتی اهمیت خود را در محیط تجاری مدرن از دست داده است و دیگر احتیاجات مدیران را برآورده نمی‌کند (ریکاردز، ۲۰۰۶؛ گود و مالیک، ۲۰۱۱). از این رو، محققان و متخصصان، روش‌های بودجه‌بندی جایگزینی را توسعه داده‌اند که مطابقت بیشتری با احتیاجات دنیای تجارت مدرن دارد. بودجه‌بندی اصلاح شده، پیش‌بینی غلتان، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و بودجه بندی نتیجه‌محور جایگزین‌های اصلی بودجه‌بندی سنتی هستند که در چندین سال اخیر توسعه یافته‌اند (کاردوز و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، سیستم بودجه‌بندی نتیجه‌محور، بخش جدایی ناپذیر رویکرد مدیریت نتیجه‌محور است؛ به طوری که سیستم بودجه‌بندی منابع مالی را برای اجرای برنامه استراتژیک و تعیین اولویت‌ها فراهم می‌کند. بر همین اساس، شاخص‌های اصلی عملکرد نسبی در برنامه استراتژیک، هم اساس و هم محرک تقاضای بودجه سالانه هستند. این شاخص‌های اصلی عملکرد که مستقیماً از اهداف استراتژیک نشأت گرفته‌اند، برنامه استراتژیک را به فرآیند مدیریت بودجه متصل می‌کنند (پویستر و استریب، ۲۰۰۵).

از طرفی، بودجه‌بندی به عنوان یک الگوی جایگزین برای مدیریت بودجه‌بندی سنتی ظاهر شده است (لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰؛ هوپ و فریزر، ۲۰۱۳). اما با این وجود، بسیاری از سوالات بدون پاسخ باقی مانده است. به عنوان مثال اگر بودجه‌های سنتی مناسب محیط تجاری امروز نیستند، پس چرا همچنان به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرند؟ اهمیت اهداف عملکرد نسبی در مقالات بودجه‌بندی نیز ممکن است بر کاربرد جهانی مدل مذکور تأثیر بگذارد و همچنین بسیاری از سازمان‌ها فاقد داده‌های عملکرد نسبی کافی هستند (هوپ و فریزر، ۲۰۱۳). این مطالعه که در ارتباط با فرآیند تغییرات حسابداری در سازمان‌های دولتی است، خلأ تحقیقاتی اشاره شده را با یک سوال تحقیقاتی پر می‌کند و آن این است که آیا اصول فرابودجه انطباق پذیر هستند و یا عوامل خاصی مانع اجرای تکنیک‌های اصلی آن می‌شوند؟

این تناقضات همان‌طور که بیان شد، دلیل مطالعه حاضر می‌باشد. به وضوح نیاز به توسعه نظریه و تحقیقات تجربی در مورد تأثیر این موضع‌گیری‌ها و استراتژی‌های نظری بر مفید بودن سیستم‌های بودجه‌بندی مختلف وجود دارد. علاوه بر این، به نظر می‌رسد که در مورد طراحی سیستم‌های بودجه‌بندی مناسب برای سازمان‌های دولتی در شرایط متغیر محیطی و استراتژیک، دستورالعمل‌های نظری یا عملی منسجمی وجود ندارد. از این رو، بیان نظریاتی شفاف و مبتنی بر تجربه در این زمینه می‌تواند نه تنها برای محققان حسابداری بلکه برای رهبران سازمان‌ها در محیط‌های پویا و رقابتی مفید باشد (کریستوفر و تاویل، ۲۰۰۲؛ الشراری و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین، این مقاله از یک چارچوب ایزومورفیسم نهادی برای نظریه-پردازای فرآیندهای مشروعیت بخش اصول فرابودجه و تغییرات حسابداری در سازمان‌های دولتی استفاده می‌کند. ایزومورفیسم نهادی به عنوان روشی برای برجسته کردن فشارهای اجتماعی و سیاسی که منجر به تغییر نهادی در پذیرش اصول فرابودجه می‌شود، به وجود آمده است.

مطالعات حوزه فرابودجه در تحقیقات حسابداری، کمیاب و اندک است و این پژوهش با در نظر گرفتن پیچیدگی‌های تغییرات حسابداری، مطالبی بیشتر از نتایج اجرایی تغییرات فرابودجه را بررسی می‌کند (کاردوز و همکاران، ۲۰۱۴). بر این اساس، این مقاله در جهت پاسخ به تحقیقات بیشتری برای شناسایی شیوه پیکربندی اصول فرابودجه در شرایط مختلف و به منظور درک بهتر نحوه تطبیق سیستم‌های بودجه‌بندی سازمان‌ها با محیط تجارت معاصر امروز انجام شده است. از دیگر اهداف این مطالعه، گسترش و کمک به تحقیقات موجود با استفاده از توضیح روند تغییرات حسابداری اعمال شده در سازمان‌های دولتی به منظور جایگزینی تکنیک‌ها و سیستم‌های متداول تحت تأثیر اصول فرابودجه و فشارهای نهادی می‌باشد. ساختار مقاله به این صورت است که ابتدا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و اصلاحات حسابداری عمومی مورد بحث قرار گرفته است. در ادامه مزایا و مشکلات به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مطرح شده است. سپس ادبیات فرابودجه و چارچوب نهادی که از طریق سه سازوکار ایزومورفیسم اجباری، ایزومورفیسم تقلیدی و ایزومورفیسم اصولی شکل گرفته، مورد بحث قرار گرفته است. بخش نهایی نیز به نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

۲. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)

۱.۲. اصلاحات حسابداری و IPSAS

اصلاحات حسابداری بخش عمومی از جمله فرابودجه شامل تغییر سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری عمومی است. اگرچه ترکیبات نهادی کشورها برای تعیین قوانین و مقررات سیستم‌های حسابداری عمومی ممکن است متفاوت باشد، اما اکثر کشورها این قوانین را دارند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، همه کشورها را به منظور پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی دعوت کرده

است و پذیرش این استانداردها هسته اصلی عملیات حرفه‌ای حسابداری در سراسر جهان است (کریستین و همکاران، ۲۰۱۰؛ چن، ۲۰۰۶).

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی عمدتاً برای استفاده توسط کشورهای در حال توسعه در نظر گرفته شده است. بیشتر کشورهای توسعه‌یافته انگلیسی زبان در حال حاضر دارای استانداردهای حسابداری عمومی خود هستند که یا مشابه استانداردهای بین‌المللی و یا دقیق‌تر از آن است. اگرچه استانداردهای ملی آن‌ها کاملاً متفاوت از استانداردهای بین‌المللی است؛ ولی سایر کشورهای توسعه‌یافته تحت فشارهای خارجی یا داخلی چندان تمایلی برای پذیرش استانداردهای مذکور ندارند و این در حالی است که کشورهای در حال توسعه وضعیت متفاوتی دارند (چن، ۲۰۰۶). بانک جهانی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را در حسابداری مالی به کشورهای در حال توسعه تأیید و تأکید کرده است. این استانداردها به عنوان بهترین ایده‌های حسابداری عمومی که حرفه حسابداری جهانی به خود دیده است، در نظر گرفته می‌شوند و به عنوان معیاری برای ارزیابی و بهبود حسابداری عمومی در کشورهای در حال توسعه شناخته می‌شود (کریستین و همکاران، ۲۰۱۰؛ چن، ۲۰۰۶؛ الشراری و الحمود، ۲۰۱۹). استانداردهای مذکور به عنوان یک استاندارد نوپا در نهادهای تنظیم‌کننده استانداردهای حسابداری داخلی و بین‌المللی شناخته شده‌اند. هدف اولیه آن‌ها برانگیختن پاسخگویی عمومی بیشتر در همه کشورها، بهبود کیفیت و قابلیت اطمینان بودن در حسابداری و گزارشگری مالی، عملکرد مالی و اقتصادی بهتر، مدیریت و انضباط مالی بهتر و همچنین هماهنگی بین‌المللی الزامات گزارشگری می‌باشد (اتحادیه بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۶).

برنامه استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی در دو مرحله توسعه یافته است. از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۲ کمیته بخش عمومی اتحادیه بین‌المللی حسابداران، اساساً استانداردهای بین‌المللی حسابداری تجاری و گزارشگری مالی را با اعمال تغییرات نسبتاً جزئی به بخش عمومی وارد کرد. از سال ۲۰۰۳ هیئت مذکور عمده‌بر موضوعاتی که منحصر به بخش عمومی است تمرکز کرده است. این مسائل شامل بودجه‌بندی، مالیات و سایر معاملات غیر مبادله‌ای، پیامدهای بودجه به منظور گزارش مالی و تعهدات سیاسی اجتماعی می‌باشد. این دو مرحله در حوزه حسابداری مالی جای می‌گیرند که به آن زبان تجارت هم گفته می‌شود (کریستین و همکاران، ۲۰۱۰؛ کریستین و همکاران، ۲۰۱۵؛ چن، ۲۰۰۶).

این استانداردها در سال‌های اخیر، کشورهای در حال توسعه را به دو روش مخاطب قرار داده است. اول، مجموعه‌ای جامع از سیستم حسابداری نقدی را در سال ۲۰۱۳ منتشر کرده است. از آن جایی که الزامات این نوع استاندارد به شیوه فعلی نزدیک و هزینه آن نسبت به اجرای آن کمتر است، این خطر وجود دارد که به استانداردهای بین‌المللی واقعی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه تبدیل شود و در صورت بروز چنین رویدادی وضعیت ناخوشایندی پیش می‌آید. دوم، تدوین‌کنندگان استاندارد بین‌المللی حسابداری

بخش عمومی در حال آماده‌سازی معیاری به منظور مشخص کردن کمک‌های خارجی تحت حسابداری نقدی می‌باشد (اتحادیه بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۵). بر این اساس، حسابداری نقدی، شناسایی کمک هزینه‌های دریافتی، وام‌های قابل دریافت، سایر دارایی‌های غیرنقدی و بدهی‌ها را حذف می‌کند. این دو معیار می‌تواند به عنوان پاسخی مناسب برای الزامات اصلاحات حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه در نظر گرفته شود (کریستین و همکاران، ۲۰۱۵؛ چن، ۲۰۰۶). اگرچه اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی فرآیندی پرهزینه و وقت‌گیر است ولی برخلاف حسابداری بودجه‌ای که اجرای آن بسیار آسان است، این سیستم پیچیده و مطلق است. پیچیدگی آن اجرایش را در سازمان‌های کوچک و متوسط دشوار می‌کند و ماهیت مطلق آن، تفسیر آن را پیچیده کرده و در نتیجه هدف مقایسه‌ای حساب‌های بین‌المللی را خدشه دار می‌کند. با این تفاسیر، این استاندارد به اندازه کافی بر روی حسابداری بودجه یا نقدی تمرکز نمی‌کند ولی سیاست‌مداران و رهبران دولتی، بودجه‌ای را بررسی می‌کنند که بر اساس داده‌های ترازنامه و سایر گزارش‌های مالی است که مکمل یکدیگر بوده و جدایی‌ناپذیر هستند. بنابراین، می‌توان گفت که بودجه یکی از ابزارهای کلیدی مورد استفاده در بخش عمومی برای برنامه‌ریزی و کنترل عملکرد است (بلانکا، ۲۰۱۴). در ادامه به شرح نگاره زیر، وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در برخی از کشورهای در حال توسعه ارائه می‌شود (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

جدول ۱. وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

کشور	وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
ویتنام	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
اسلواکی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است
سنگاپور	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است
فیلیپین	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است
کویت	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
مونتو نگرو	برنامه‌ای در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ندارد
لتونی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به مرحله اجرا گذاشته است
هندوراس	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
گواتمالا	در حال برنامه‌ریزی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

البته در حال حاضر بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را یا به‌طور مستقیم به کار گرفته‌اند یا از مفاهیم آن در جهت استانداردهای ملی استفاده می‌کنند. در این راستا کشورهای خاصی مانند ایالات متحده نیز هستند که استانداردهای معتبر خود را در

بخش عمومی دارند. در ادامه مزایا، مشکلات و موانع به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بررسی می‌شود.

۲.۲. مزایای به‌کارگیری IPSAS

مطالعات پیشین، مزایای متعددی برای تحولات حسابداری بخش عمومی را بر می‌شمارد. ارزش اجتماعی تحولات حسابداری بخش عمومی، کمک به دستیابی به اهداف متعدد از جمله کاهش فقر می‌باشد که منجر به اعلام تأیید وام دهندگان بین‌المللی برای تشویق پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه شده است. از آنجایی که مبنای تهیه بودجه باید با مبنای حسابداری مورد استفاده هماهنگ باشد، بنابراین تحولات بودجه، تحولات حسابداری را غیرقابل اجتناب می‌نماید. بر این اساس، ارتباط بین سیستم‌های بودجه‌بندی بخش عمومی و شفافیت و پاسخگویی فعالیت حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین، دولت‌ها نیازمند پذیرش استراتژی برای فعالیت‌های مالی خود هستند و نیاز به بازبینی در مبنای حسابداری و بودجه‌بندی، از دغدغه‌های بخش عمومی است (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۹).

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تمرکز دارند. حرکت در امتداد طیف مبانی نقدی و تعهدی حسابداری، دارای نکات متعددی بوده و اقدام دولت‌ها در مسیر انتقال به حسابداری تعهدی بسته به شرایط هر دولت، از تنوع قابل توجهی برخوردار بوده است. استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده توسط نهادهای بخش عمومی در سطح جهان را بهبود می‌بخشد و منجر به ارزیابی آگاهانه از تصمیمات مربوط به تخصیص منابع توسط بخش عمومی، بهبود مدیریت مالی و ارتقاء شفافیت و پاسخگویی می‌شود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸). از دیگر مزایای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود.

- کمک به تحلیل‌گران مالی بین‌المللی در جهت درک بهتر گزارش‌های مالی بخش عمومی و مقایسه با سایر رویکردها.
- به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای تدوین‌کنندگان استاندارد، مقرون به صرفه‌تر از ایجاد مجموعه‌ای جدید و منحصر به فرد از استانداردهای حسابداری است. هر چند این استانداردها به اصلاحات اندکی نیز نیازمند است.
- واژه‌های مورد استفاده در این رویه می‌تواند برای تهیه‌کنندگان راحت‌تر باشد. مسئولیت‌های نظارتی و پاسخگویی عمومی واحدهای بخش عمومی در این رویکرد تعریف شده است. همچنین تفاوت‌های کاربران و نیازهای کاربر در مقایسه با واحدهای انتفاعی کاملاً تعریف شده است (رفعیان، ۱۳۹۹).

۳،۲. مشکلات و موانع پیاده‌سازی IPSAS

کشورهای در حال توسعه در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با چالش‌های بزرگی روبه‌رو هستند. از این چالش‌ها می‌توان به عدم آمادگی نهادها و بخش‌های دولتی، پیچیدگی‌های آشکار مربوط به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اشاره نمود. در ادامه برخی از این موانع به شرح زیر بررسی و ارزیابی می‌شود.

۱- مقاومت کارکنان و نیروی انسانی در برابر پذیرش: از عوامل بازدارنده اصلی و اساسی، مقاومت کارکنان و نیروی انسانی در برابر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است. زیرا در زمان تغییر و تحول این یک امر بدیهی است و انتظار می‌رود کارکنان و مدیران کشورهای در حال توسعه از پذیرش این استانداردها حمایت نکنند. از این رو، تغییر فرهنگی مثل آموزش مجدد کارکنان برای حصول اطمینان از اجرای موفق این استانداردها لازم و ضروری است.

۲- هزینه‌های بالای پیاده‌سازی: هزینه‌های پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی براساس شرایط هر کشور خاص است. از این رو، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی و سیاسی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی‌سازی شود. بر همین اساس، این چالش را می‌توان به نوعی چالش سیاسی هم نامید.

۳- به‌کارگیری و توسعه فناوری اطلاعات: از مشکلات دیگری که می‌توان نام برد، توسعه و پیاده‌سازی برخی از نرم‌افزارها مانند برنامه‌های نرم‌افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است. لذا با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت‌ها به صورت دستی انجام می‌شود، به نظر می‌رسد که نرم‌افزارهای جدیدی را باید به جای برنامه قبلی پیاده نمود و این نرم‌افزارها باید در اجرای این استانداردها مرتبط باشد.

۴- کمبود نیروی انسانی متخصص و عدم دسترسی به حسابداران باصلاحیت: از دشواری‌های اساسی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است. بلوندال (۲۰۱۳) بیان کرد، حسابداران بخش عمومی که به آموزش و بهبود مهارت نسبت به اجرای حسابداری تعهدی نیاز دارند، همانند بخش خصوصی باید از آموزش‌های کافی و لازم برخوردار شوند. این مشکل خصوصاً در کشورهای آسیایی عامل بازدارنده مهمی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. لذا قبل از انجام اصلاحات در بخش عمومی، اطمینان از وجود حسابداران

حرفه‌ای و با کفایت و متخصص می‌تواند مشکلات ناشی از پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی را به حداقل برساند (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴؛ پیوندی و همکاران، ۱۳۹۶).

۳. فرابودجه

فرابودجه یک سیستم حسابداری مدیریت جایگزین است که در اواخر دهه ۱۹۹۰ معرفی شد. فرابودجه در واقع ایده‌ای است که در آن شرکت‌ها برای چیره شدن بر مشکلات ذاتی بودجه‌بندی به ویژه هنگامی که این بودجه‌بندی برای تنظیم قراردادها مورد استفاده قرار می‌گیرد، از آن استفاده می‌کنند. در فرابودجه این ایده غالب است که دامنه‌ای از تکنیک‌ها نظیر پیش‌بینی چرخشی و اهداف مبتنی بر بازار، می‌توانند جایگزین رویه‌های سنتی بودجه‌بندی شوند. سیستم فرابودجه برای سازمان‌هایی که در بخش صنعت دانش رقابت می‌کنند مزایایی ارائه می‌دهد؛ جایی که امروزه تنها چند سازمان این رویکرد را اجرا می‌کنند (هیوپل و اشمیتز، ۲۰۱۵). اخیراً، متخصصان و کارورزان پیشنهاد کنار گذاشتن بودجه‌های سالانه سنتی را به نفع یک مدل مدیریتی تطبیق‌پذیر و عمدتاً غیرمتمرکز که به فرابودجه معروف است، پیشنهاد کرده‌اند (فریمن، ۱۹۸۷؛ لین و همکاران، ۲۰۰۵؛ مورتی، ۲۰۰۸؛ میکس و سوان، ۲۰۰۹؛ ویلسون و همکاران، ۲۰۰۹؛ دیویس، ۲۰۱۵). آن‌ها بودجه‌های سالانه سنتی را به عنوان «قراردادهای عملکرد ثابت» مورد انتقاد قرار دادند و پیشنهاد کردند که آن‌ها را با یک مدل سازگارتر شامل تکنیک‌های حسابداری مدیریت مانند جهت‌گیری نتایج، پیش‌بینی‌های در حال اجرا، اقدامات غیر مالی و ارزیابی عملکرد نسبی جایگزین کنند (یانگ و وی، ۲۰۱۳). هدف فرابودجه صرفاً حذف بودجه نیست، بلکه هدف، ساخت سازمان‌هایی است که سریع‌تر و طبیعی‌تر هستند؛ زیرا امروزه این دو برای عملکرد عالی ضروری هستند. بنابراین، این امر نیاز به تغییر اساسی در مدیریت سنتی دارد (بوگزنس، ۲۰۱۶).

بودجه‌بندی سالانه سنتی به دلیل ناتوانی در عملکرد خوب در شرایطی که مشخصه عدم قطعیت بسیار ناشی از تغییرات فناوری، نوسانات بازارهای جهانی، مقررات دولتی، رقابت و افزایش دانش جدید است، مورد انتقاد قرار گرفته است. منتقدان بسیاری مدعی‌اند که بودجه‌بندی سالانه سنتی باید با پیش‌بینی‌ها و یا بودجه‌های غلظتی که در پایان هر ماه، یک هفته و یا یک ماه جدید به بودجه تخصیص می‌دهند، جایگزین شود (کریستوفر و توویل، ۲۰۰۲؛ مانک، ۲۰۱۰؛ یانگ، ۲۰۱۶). عدم قطعیت محیطی به طور فزاینده‌ای به عنوان استدلال اصلی برای کنار گذاشتن بودجه‌های سنتی مطرح می‌شود (اتلی، ۱۹۹۹؛ هامری و هینتسا، ۲۰۰۹). اگرچه هارتمن (۲۰۰۵) اشاره به این داشت که مطالعات دانشگاهی مرتبط با عدم قطعیت محیطی با اتکا به معیارهای عملکردی حسابداری محور، ناسازگاراند. همچنین، لیبی و لیندزی (۲۰۰۳) اشاره کردند، مباحث موجود در پژوهش‌های فرابودجه تخصص محور بر روی انتقاد از بودجه‌های سنتی خصوصاً نقش بودجه‌های قراردادهای عملکرد ثابت متمرکز هستند.

ایده جایگزینی بودجه‌های ثابت با ارزیابی عملکرد نسبی در ابتدا از بانک سوئدی اسونسکا هندلس بانکن که ساختار سازمانی آن معیارهای داخلی شعب را ممکن کرده است، الهام گرفته است. اگرچه همان طور که هانسن و همکاران (۲۰۰۳) اشاره نموده‌اند از آنجایی که شرکت‌ها اغلب فاقد معیارهای داخلی مرتبط هستند، ارزیابی عملکرد نسبی به طور گسترده استفاده نمی‌شود. مطالعات حسابداری در ۱۲ اصل فرابودجه لیست گردیده و در نگاره ۲ آمده است (بوگزنس، ۲۰۰۹؛ هوپ و فریزر، ۲۰۰۳؛ دام، ۲۰۰۲؛ اوگریدی و همکاران، ۲۰۱۷). نگاره مذکور شامل تکنیک‌های منحصر به فردی مانند جهت‌گیری نتایج، ایجاد ارزش، پیش‌بینی غلتان، ارزیابی عملکرد نسبی، کارت ارزیابی متوازن و ساخت تیم‌های قدرتمند است. هنگامی که سازمانی از فرابودجه استفاده می‌کند، بودجه‌بندی سنتی را برای تکنیک‌های متعددی که قصد سازگاری بیشتری با سازمان دارند، رها می‌کند و شیوه مدیریتی غیرمتمرکزی را به کار می‌گیرد (هوپ و فریزر، ۲۰۰۳). نگاره ۲ به اختصار مزایا و معایب اصول فرابودجه را نشان می‌دهد.

جدول ۲. مزایا و معایب اصول فرابودجه

اصول فرابودجه	مزایا	معایب
ارزش‌ها	بینش، مردم را به یک هدف مشترک متصل می‌کند نه یک برنامه مرکزی.	عملکرد را در مقابل رقابت مقایسه می‌کند نه در مقابل اهداف داخلی.
دولت	قوانین بر اساس ارزش‌ها و قضاوت‌های مشترک است.	قوانین بر اساس قانون‌ها و مقررات دقیق نیست.
شفافیت	اطلاعات را واضح و شفاف کرده و آن‌ها را محدود و یا کنترل نمی‌کند.	اطلاعات را بدون محدودیت و کنترل، شفاف می‌کند.
تیم‌ها	شبکه‌ای یکپارچه از تیم‌های پاسخگو ایجاد می‌کند که به دور از عملکردهای متمرکز است.	به مدیران اجرایی دسترسی مستقل به منابع می‌دهد.
قابلیت اعتماد	تیم‌های معتمد به منظور تنظیم عملکرد آن‌ها	تیم‌های معتمد بدون مدیریت ذره‌بینی
پاسخگویی	مبنای پاسخگویی بر اساس معیارهای جامع و بررسی همکاران	پاسخگویی پایه بر اساس روابط مرتبه‌ای نیست.
اهداف	اهداف متوسط‌جاه‌طلبانه را به جای اهداف ثابت کوتاه‌مدت تنظیم می‌کند.	اهداف ثابت سالانه (قرارداد عملکرد) در وظایف کوتاه مدت ایجاد می‌کند.

اصول فرابودجه	مزایا	معایب
پاداش‌ها	پاداش‌ها بر عملکرد نسبی و نه دستیابی به اهداف ثابت پایه‌ریزی شده است.	پاداش‌ها بر اساس دستیابی به اهداف ثابت نیستند.
برنامه‌ریزی	برنامه‌ریزی را به جای یک رویداد جامع سالانه، فرآیندی مداوم و فرآگیر می‌کند.	برنامه‌ریزی را به یک رویداد سالانه تبدیل نمی‌کند.
هماهنگی	هماهنگ‌سازی تعاملات به صورت پویا و نه از طریق بودجه سالانه هماهنگی است. بلکه با استفاده از منابع داخلی است.	بودجه‌های متصل به مرکز، راه‌حل‌های کند و گسسته‌ای ارائه می‌دهند که اغلب نیازهای مشتری را برآورده نمی‌کنند.
منابع	منابع را به موقع و محض احتیاط موجود می‌کند.	منابع اختصاص داده شده به صورت مرکزی مانع از پاسخ سریع شده و ضایعات را گسترش می‌دهد.
کنترل‌ها	کنترل‌های پایه در سرما شامل بازخورد مکرر و نه واریانس‌های بودجه است.	واریانس مالی که واقعیات را با بودجه مقایسه می‌کند، زمینه ضعیفی برای یادگیری فراهم می‌کند.

همچنین، پیش‌بینی‌های غلتان نیز در ادبیات فرابودجه دارای موقعیت برجسته‌ای هستند (هوپ و فریزر، ۲۰۰۳)؛ اگرچه جنبه‌های فنی تهیه پیش‌بینی غلتان به طور مفصل ارائه نشده است. حتی مورلیچ و پلیر که به صراحت بر پیش‌بینی‌ها تمرکز کرده‌اند، جزئیات فنی زیادی در مورد اجرای سیستم بودجه‌بندی بر اساس پیش‌بینی‌های غلتان ارائه ندادند. با این حال، به نظر می‌رسد اجماع در تحقیقات فرابودجه این است که یک پیش‌بینی، نیازی به تأیید ندارد و اگر پیش‌بینی و نتایج واقعی متفاوت باشد، هیچ مجازاتی وجود نخواهد داشت (هوپ و فریزر، ۲۰۰۳؛ بوگزنس، ۲۰۰۹). بر این اساس، نظام فرابودجه بر پایه اصول شش‌گانه زیر تفویض اختیار می‌شود.

- فراهم آوردن چارچوب حاکمیتی بر اساس اصول و مرزهای شفاف
- ارائه عملکرد عالی و متناسب
- تصمیم‌گیری آزاد داخلی برای کارکنان، منطبق با اصول و اهداف سازمانی
- انتصاب مسئولیت‌ها برای ارزش‌آفرینی
- تربیت افراد پاسخگو در مقابل مشتریان
- پشتیبانی از نظام‌های حرفه‌ای (حجاریان و پورشب، ۱۳۸۵).

اجرای فرابودجه و ساخت یک سیستم جدید شامل تجزیه عملکردهای بودجه‌بندی (پیش بینی، تعیین هدف و تخصیص منابع) در ارتباط با فرآیندی پویا و شفاف برای تخصیص منابع، تغییر مثبتی در طرز تفکر و رفتار تصمیم‌گیرندگان ایجاد می‌کند (بورمیستو و کارابو، ۲۰۱۳). اوستروجن و استنسیکر (۲۰۱۱) دریافتند که چگونه اجرای فرابودجه منجر به تعیین هدف متمرکز همراه با اقدامات غیرمتمرکز می‌شود. همچنین، هنتو آهو و خاروینن تشخیص دادند که چگونه سازمان‌هایی که سعی می‌کنند بودجه خود را رها کنند، هنوز سیستم تنظیم اهداف مالی را حفظ می‌کنند؛ در حالی که بورمیستو و کارابو توضیح دادند که چگونه دو سازمان فرابودجه تعیین هدف را از برنامه‌ریزی و تخصیص منابع جدا کرده‌اند. بوگزنس (۲۰۰۹) در مورد هویت واقعی آن این‌گونه توصیف نمود که فرابودجه بیشتر فلسفه است تا یک الگو، و تمرکز این اصل بر روی مقاومت ذاتی به منظور تغییر در یک سازمان بوده است. از طرفی، هوپ و فریزر (۲۰۰۳) مجریان را به حرکت به سوی پذیرش فرابودجه به وسیله ایجاد شرایطی برای تغییر تشویق کرده‌اند که ابتدا باید سازمان‌ها را متقاعد نمود که سیستم بودجه‌بندی سنتی آن‌ها ناکارآمد است؛ گویی که اجرای فرابودجه مانند یک جنگ هزار نبرد است. بنابراین به جای کل الگو، بوگزنس (۲۰۰۹) پیشنهاد طراحی ۸۰ درصد از آن را بدون توصیف تکنیک‌هایی که اجرای آن‌ها در هر زمان و مرحله ممکن است متفاوت باشد، را داد.

هوپ و فریزر (۲۰۰۳) استدلال کردند که بودجه‌بندی سنتی در زمانی ایجاد شده است که محیط کسب و کار از امروز با ثبات‌تر و رقابتی کمتر داشته است. بنابراین سازمان‌های عمومی باید بتوانند با این امر کنار بیایند. فراتر از ناکافی بودن افق برنامه‌ریزی سالانه بودجه، تمرکز زدایی از مسئولیت‌ها به سازمان‌ها این امکان را می‌دهد تا مشکلات ارزیابی عملکرد، اهداف ثابت را پیش‌برد (بوگزنس، ۲۰۰۹). بوگزنس (۲۰۰۹) همچنین اعلام داشت که بودجه‌بندی دقیق در محیط‌های تجاری نامشخص، جایی که پیش‌بینی سرفصل‌های ارقام اصلی در یک سال (یا بیشتر) از قبل غیرممکن است، معنایی ندارد (بونس، ۲۰۰۳؛ پلیر، ۲۰۰۳؛ الشراری و همکاران، ۲۰۱۸).

بودجه‌های سالانه سنتی به عنوان «قراردادهای عملکرد ثابت» باید با سیستم‌های حسابداری تطبیقی هم چون جهت‌گیری نتایج، پیش‌بینی‌های در حال اجرا، معیارهای عملکرد غیرمالی و ارزیابی عملکرد نسبی جایگزین شوند. هوپ و فریزر (۲۰۰۳) بر روی هزینه‌های مرتبط با آماده‌سازی و مذاکره بودجه‌ها و هزینه‌های پیگیری این نوع بودجه‌ها تمرکز کردند. در این راستا، پلیر (۲۰۰۳) بیان داشت که تمام اعضای شرکت‌ها به میزگرد فرابودجه پیوستند؛ زیرا تشخیص دادند که فرآیند بودجه‌بندی، طولانی و وقت‌گیر است. به همین ترتیب بوگزنس (۲۰۰۹) هزینه تهیه بودجه (مشکل بهره‌وری) را به عنوان استدلالی برای راه‌اندازی فرابودجه به عنوان وسیله‌ای مناسب و مقرون به صرفه برای کنترل سازمان ذکر کرد. اگر بودجه‌بندی به دلیل تغییرات در محیط کسب‌وکار ارزش‌چندانی نداشته باشد و هزینه‌های اجرای سیستم بودجه افزایش یافته باشد، ممکن است تغییر روش کنترل برای سازمان‌ها مناسب و مقرون به صرفه باشد. از این رو،

معرفی سیستم بودجه‌بندی جدید توسط دولت‌ها نمونه‌ای از روش مقرون به صرفه برای کنترل نهادهای عمومی است.

با توجه به مباحث مطرح شده، هوب و فریزر نه گام اساسی را برای پیاده‌سازی رویکرد فرابودجه در نظر گرفتند که عبارتند از:

- تعریف موضوع تغییر و ارائه دیدگاه
- آمادگی برای متقاعد نمودن هیئت مدیره
- شروع به کار
- طراحی و پیاده‌سازی فرآیندهای جدید
- آموزش
- بازنگری در نقش مسائل مالی
- تغییر رفتار- فرآیندهای جدید و نه دستورهای مدیریتی
- ارزیابی مزایا
- تقویت دستاوردها (همتی و همکاران، ۱۳۹۵).

۴. نظریه نهادی

نظریه نهادی ارتباط سازمان‌ها را از بُعد رفتاری توجیه می‌کند و بیان می‌دارد که محیط، فشارهایی را بر سازمان‌ها جهت کسب مشروعیت و مطابقت با هنجارهای اجتماعی تحمیل می‌کند. چارچوب نهادی، سازمان‌ها را به سمت فعالیت‌هایی سوق می‌دهد که مشروعیت آن‌ها را افزایش و باعث تطبیق آن‌ها با قوانین، الزامات و هنجارهای محیط کسب و کار می‌شود. این نظریه همچنین بینش عمیقی را در مورد نقش فاکتورهای نهادی در فرآیند پذیرش و انتشار استانداردهای بین‌المللی درمقیاس جهانی ارائه می‌کند و به طور خلاصه بیان می‌کند که کشورها برای از دست ندادن مشروعیت خود، تمایل به قبول استانداردها و اصول غالب را دارند. در سال ۱۹۸۳ دی‌ماگیو و پاول مفهوم ایزومورفیسم (هم‌شکلی) را به عنوان مفهوم کلیدی در نظریه نهادی مطرح کردند (روستا و دهقانی سعدی، ۱۳۹۷). ایزومورفیسم (هم‌شکلی)، مفهوم گسترده‌ای است که در زمینه‌های مختلفی از ریاضیات مطرح می‌شود. این واژه از واژه یونانی «ISO» به معنی شباهت یا شبیه بودن از نظر اندازه، شکل و نظایر آن و «morphosis» به معنی شکل دادن یا همسان کردن، ترکیب شده است. این مفهوم در زبان فارسی با عناوین گوناگونی از جمله هم‌ریختی، هم‌شکلی یا تناظر، مورد استفاده قرار می‌گیرد. انجام اصلاحات حسابداری را می‌توان از منظر نظریه جدید سازمانی تبیین کرد. این نظریه که توسط مایر و روان (۱۹۹۷) و دی‌ماگیو و پاول (۱۹۸۳) توسعه یافته، مفهومی است که به ایزومورفیسم مربوط می‌شود (باباجانی، ۱۳۹۷).

ایزومورفیسم (هم‌شکلی) نهادی معمولاً می‌تواند از نیروهای رقابتی پدیدار گردد (تاتل و دریلد، ۲۰۰۷؛ الشراری، ۲۰۱۳). هدف رویکرد نهادی این است که چرا برخی از سازمان‌ها در یک زمینه خاص شبیه به هم هستند (اسکاپنز، ۲۰۰۶). بنابراین، این یک رویکرد بسیار کاربردی برای تشخیص نحوه تمایل سازمان‌ها برای مطابقت با آنچه آن‌ها انتظارات محیط وسیع‌تر خود را دارند، ارائه می‌دهد (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳؛ اسکاپنز، ۲۰۰۶). مایر و روان (۱۹۷۷) بیان داشتند که سازمان‌ها توسط پدیده‌هایی در محیط خود ساختار یافته‌اند و تمایل دارند با آن‌ها ایزومورفیسم شوند. بنابراین، سیستم‌ها یا استانداردهای حسابداری معمولاً در پاسخ به ایزومورفیسم محیط نهادی پدیدار می‌شوند. آن‌ها همچنین استدلال می‌کنند که روش‌های حسابداری درون سازمانی در پاسخ به انتظارات اجتماعی و تحت تأثیر آن‌ها رشد می‌کنند و سازگاری برون سازمانی آن‌ها توسط نهادهای حسابداری، دولت و رسانه‌های تجاری که تأثیر آن‌ها بر اساس فرآیندهای درون سازمانی از طریق قوانین و انتظارات می‌باشد، تحمیل شده است. چنین مکانیسم‌هایی «ایزومورفیسم» بین فشارهای محیطی، عمل و اندیشه در سطح سازمان را ارائه می‌دهند و به همان اندازه یک مسئله سیاسی (مانند قدرت) به عنوان مسئله مشروعیت، در جایی که ساختارهای رسمی درون یک سازمان مطابق با قوانین تعیین شده در خارج حرکت می‌کنند، بیان می‌شود (مایر و اسکات، ۱۹۹۱).

ایزومورفیسم نهادی مفهومی است که فرایند همگن‌سازی را به بهترین شکل منعکس می‌کند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۹۱). از نگاه دی‌ماگیو و پاول (۱۹۸۳) ایزومورفیسم یک فرآیند محدود کننده است که یک واحد در یک جمعیت را مجبور می‌کند مشابه واحدهای دیگری باشد که با مجموعه‌ای از شرایط محیطی یکسان روبرو هستند. برخلاف ایزومورفیسم رقابتی، ایزومورفیسم نهادی توسعه یافته است تا بر فشارهای اجتماعی و سیاسی به عنوان محرک تغییر تأکید کند. دی‌ماگیو و پاول (۱۹۸۳) سه مکانیسم را که از طریق آن‌ها تغییرات ایزومورفیسم نهادی رخ می‌دهد، تشخیص داده‌اند که هر کدام دارای سابقه‌های مختص به خود هستند: ایزومورفیسم اجباری، تقلیدی و اصولی. اخیراً و در راستای گفته‌های دی‌ماگیو و پاول (۱۹۸۳) و اسکات (۲۰۱۴) مشخص گردید که چارچوب نهادی شامل سه رکن است: ساختارهای نظارتی، فرهنگی-ساختی و هنجاری. این مطالعه از چارچوب ایزومورفیسم نهادی برای ترکیب یک نظریه نهادی استفاده می‌کند که فرآیندهای درست اصول فرابودجه و تغییرات حسابداری در سازمان‌های دولتی را بررسی می‌نماید. بنابراین، دی‌ماگیو و پاول بر این باورند که ایزومورفیسم نهادی از طریق سه سازوکار زیر شکل می‌گیرد.

۵. ایزومورفیسم

۱.۵. ایزومورفیسم اجباری (نظارتی)

تغییرات اجباری معمولاً از تأثیرات سیاسی و مشکل مشروعیت ریشه می‌گیرد (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). اصل نظارتی شامل چارچوب‌های مبتنی بر قوانین است که از آداب و رسوم غیر رسمی گرفته تا سیستم‌های رسمی و اجباری متغیر است. ایزومورفیسم اجباری زمانی اتفاق می‌افتد که ارگان‌های قدرتمند در حوزه سازمانی، قدرت خود را نشان دهند (اسکات، ۲۰۰۴). بر این اساس، دی‌ماگیو و پاول (۱۹۸۳) تأیید کردند که ایزومورفیسم اجباری به عنوان نتیجه فشارهای رسمی و غیررسمی اعمال شده بر یک سازمان توسط سایر سازمان‌هایی که به آن‌ها وابسته است، و از طریق انتظارات فرهنگی جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند، رخ می‌دهد. آن‌ها همچنین بیان کردند که چنین فشارهایی ممکن است به عنوان اجبار، ترغیب و یا دعوت به تبانی تلقی شوند. در برخی از شرایط، تغییرات سازمانی پاسخی مستقیم به دستور دولت است. بنابراین، نهادهای نظارتی به ویژه دولت، قوانین و سیستم‌هایی را برای ترویج هم‌گرایی در حوزه دولتی وضع می‌کنند (هاپر و ماژور، ۲۰۰۷). به عنوان مثال همان‌طور که در این پژوهش بیان شد؛ تنظیم‌کننده‌ها، سیستم‌های بودجه‌بندی را ترویج، منتشر و حفظ می‌کنند. سازمان‌های دولتی از چرخه بودجه و مقایسه عملکردها به منظور دستیابی به سیاست‌های دولتی و مشروعیت قانونی استفاده می‌کنند. آن‌ها همچنین ساختارها و سیستم‌های سازمانی مشابهی را سازگار با سایر الگوهای استاندارد سازمانی که توسط انتظارات جامعه وسیع‌تر تعیین شده است نیز اتخاذ می‌کنند. بر این اساس، شرکت‌های زیر مجموعه باید با شیوه‌های حسابداری، ارزیابی‌های عملکرد و برنامه‌های بودجه‌ای که مطابق با سیاست‌های دولت مرکزی است، سازگار شوند. این واقعیت که این تغییرات ممکن است بیشتر تشریفاتی باشند به این معنا نیست که منطقی نیستند، اما برای یک تغییر حسابداری موفق نیز مهم هستند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). بنابراین، مشروعیت از محیط‌های خارجی که از دولت و ارگان‌های خارجی ناشی می‌شود، وسیله دیگری برای تضمین بقا است. از این رو، تغییرات حسابداری تحت فشارهای اجباری ناشی از اختیارات (تحمیل مستقیم) و قدرتی است که توسط دولت بر سازمان‌های عمومی تحمیل می‌شود (الشراری، ۲۰۱۵؛ الشراری، ۲۰۱۷).

۲.۵. ایزومورفیسم تقلیدی (فرهنگی - شناختی)

تغییرات تقلیدی از پاسخ‌های استاندارد به عدم قطعیت محیطی نشأت می‌گیرند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). بنابراین، ایزومورفیسم تقلیدی ناشی از تقلید و عدم قطعیت است (هاپر و ماژور، ۲۰۰۷). تاتل و دیلارد (۲۰۰۷) بیان کردند که ریشه ایزومورفیسم تقلیدی به عنوان زمینه‌ای در مرحله تکوین و یا در مرحله ظهور دوباره با یک نوآوری عمده قرار دارد. سازمان‌ها سیستم‌های نوآورانه‌ای به همراه حمایت گسترده فرهنگی اتخاذ می‌کنند و از سازمان‌های موفق به منظور جلوگیری از انتقاد درباره فعالیت‌هایشان به خصوص در حیطه عدم قطعیت، تقلید می‌کنند (الشراری، ۲۰۱۶). بنابراین، سازمان‌ها تمایل دارند از سازمان‌های مشابه

در زمینه خود که معتقدند مشروع‌تر یا موفق‌تر هستند، الگوبرداری کنند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). دی‌ماگیو و پاول تأیید کردند که: عدم قطعیت نیز نیرویی قدرتمند است که تقلید را تشویق می‌کند. هنگامی که فناوری‌های سازمانی به طور ناقص درک می‌شوند یا زمانی که اهداف مبهم هستند و یا اینکه محیط نوعی عدم قطعیت نمادین ایجاد می‌کند، ممکن است سازمان‌ها از دیگر سازمان‌ها تقلید کنند.

مدل‌سازی شکل دیگری از تغییرات تقلیدی است و در پاسخ به عدم قطعیت به وجود می‌آید. سازمانی که تقلید کرده است ممکن است از مدل‌سازی آگاه نباشد اما از سازمانی که از آن تقلید کرده است به عنوان یک منبع مناسب طرز عملکرد استفاده کند. مدل‌ها ممکن است ناخواسته و غیرمستقیم از طریق جابجایی یا تغییر کارکنان و به طور صریح توسط سازمان‌هایی مانند سازمان‌های مشاوره‌ای یا انجمن‌های تجاری صنعت و سازمان‌های بین‌المللی منتشر شوند. از این رو، سازمان‌ها تمایل دارند خود را بر اساس سازمان‌های مشابه در زمینه خود که معتقدند مشروع‌تر یا موفق‌تر هستند الگوبرداری کنند. اگرچه تنوع قابل توجهی از همگنی بسیار در ساختارها و سیستم‌های سازمانی ظاهر می‌شود، تفاوت نسبتاً کمی بین آن‌ها وجود دارد (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). بر همین اساس، سازمان‌های جدید از سازمان‌های قدیمی در اقتصاد تقلید می‌کنند و مدیران مشتاقانه به دنبال مدل‌هایی هستند که بر اساس آن‌ها ساخته شوند (کیمبرلی، ۱۹۸۰). بنابراین، سازمان‌ها ابتکارات را برای توسعه مشروعیت و آشکارسازی تلاش برای ارتقای وضعیت کاری خود به کار می‌گیرند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۹۱؛ الشراری، ۲۰۱۳).

۳.۵. ایزومورفیسم اصولی (هنجاری)

ایزومورفیسم اصولی معمولاً در ارتباط با حرفه‌ای‌گرایی است. ایزومورفیسم اصولی در نتیجه تأثیر متخصصان دانشگاهی و ارگان‌های حرفه‌ای بر روی سیستم‌ها و عملکردهای سازمانی فراتر از حرفه‌ای‌گرایی رخ می‌دهد. بنابراین، حرفه‌ای‌گرایی منبع اصلی تغییر اصولی است (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). حرفه‌ای‌گرایی تلاش‌های جمعی مجریان یک فعالیت به منظور تعریف شرایط و تکنیک‌های کارشان برای کنترل فرآورده تولیدکنندگان و ایجاد نوعی بنیان دانش و مشروعیت برای استقلال شغلی آن‌ها است (الشراری، ۲۰۱۳). وی همچنین اظهار داشت که پروژه حرفه‌ای به ندرت به موفقیت کامل دست می‌یابد. متخصصان باید با مشتریان غیرحرفه‌ای، تنظیم‌کنندگان و یا رؤسا به خصوص در سازمان‌های بزرگ، به منظور موفقیت در سیستم خود همکاری و مذاکره کنند.

حرفه‌ها مشابه تغییرات اجباری و تغییرات تقلیدی هستند و می‌توانند تحت فشار سازمان‌ها قرار گیرند. از یک سو، انواع مختلف متخصصان درون یک سازمان می‌توانند با یکدیگر متفاوت باشند، اما در سایر سازمان‌ها شباهت زیادی به همتایان حرفه‌ای خود داشته باشند. از سوی دیگر، قدرت حرفه‌ای به همان اندازه که توسط فعالیت‌های حرفه‌ها ایجاد می‌شود، توسط دولت نیز تعیین می‌شود. بنابراین، حرفه‌ای شدن

دوجانبه را می‌توان به عنوان منابع مهم ایزومورفیسیم اصولی در نظر گرفت و بر این اساس اولین مورد از آموزش رسمی و مشروعیت در بنیان دانش ایجاد شده توسط متخصصان دانشگاهی ایجاد می‌شود. دومین نتیجه از پیشرفت و رشد شبکه‌های حرفه‌ای این است که به سرعت بین سازمان‌ها ظاهر می‌شود و به انتشار مدل‌های جدید کمک می‌کند. از این رو، دانشگاه‌ها و موسسات آموزش حرفه‌ای، محورهای اصلی رشد و تغییر قوانین و شیوه‌های سازمانی به همراه مدیران حرفه‌ای و کارکنان آن‌ها محسوب می‌شوند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳).

رکن اصولی شامل تعهدات اجتماعی است که اهداف و راه‌های مناسب برای دستیابی به آنها را مشخص می‌کند. ایزومورفیسیم اصولی زمانی اتفاق می‌افتد که خواسته‌های نهادهای دارای مشروعیت اخلاقی، الزام-آور شناخته شوند (اسکات، ۲۰۰۴؛ هاپر و ماژور، ۲۰۰۷). به عبارتی، افراد حرفه‌ای می‌توانند روی شیوه‌ها و ساختار سازمانی تأثیر بگذارند. اتخاذ تغییرات حسابداری جدید در سیستم‌ها و عملکردهای موجود، می‌تواند ناشی از تأثیر مدیر مالی، حسابداران مدیریت و سایر افراد در سازمان باشد که حرفه خود را از طریق آموزش، دوره‌های آموزشی، کنفرانس‌ها و گواهینامه‌های حرفه‌ای بهبود می‌بخشند (الشراری، ۲۰۱۳). بهبود آموزش و پرورش در کنار حرفه حسابداری به تقویت این شیوه‌ها کمک می‌کند. اگرچه، زمانی که سازمان‌های درون حوزوی مشابه یکدیگر باشند و جامعه‌پذیری حرفه‌ای در کارگاه‌های مرتبط با تجارت، برنامه‌های آموزشی، قراردادهای مشاوره، شبکه‌های حرفه‌ای و مجلات تجاری حضور یابد، جامعه‌پذیری می‌تواند هم‌چون نیروی ایزومورفیسیمی عمل کند (دی‌ماگیو و پاول، ۱۹۸۳). حسن (۲۰۱۵) بیان کرد که ایزومورفیسیم‌های تقلیدی، اجباری و هنجاری موجب افزایش یکنواختی و همسان‌سازی می‌شوند و این همگون‌سازی می‌تواند راهی برای کسب مشروعیت در یک نهاد باشد، اما با این وجود فعالیت‌های کسب مشروعیت نیز با ناسازگاری‌های نیز همراه است. در شرایطی که ناسازگاری روی دهد، استقرار حسابداری موسوم به تعهدی به عنوان یک فعالیت کسب مشروعیت، منجر به تغییرات مورد نظر و مطلوب نخواهد شد. بر این اساس، هارن (۲۰۱۲) پنج نوع ناسازگاری در انجام اصلاحات حسابداری تعهدی را به شرح زیر شناسایی کرده است:

- ناسازگاری بین قوانین و مقررات حسابداری و طراحی سیستم‌ها در تسهیل پذیرش آنها.
- ناسازگاری بین دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در مورد محدوده پیاده‌سازی سیستم حسابداری.
- ناسازگاری بین تهیه اطلاعات حسابداری بخش عمومی و استفاده از این اطلاعات.
- ناسازگاری بین هزینه‌ها و منافع اصلاحات حسابداری.
- ناسازگاری بین اطلاعات حسابداری تعهدی منطبق با استانداردهای حسابداری تعهدی مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان.

۶. نتیجه‌گیری

این پژوهش با بررسی اجرای اصلاحات بودجه‌بندی در سازمان‌های دولتی با الهام از اصول فرابودجه، چشم‌انداز تغییرات بودجه‌بندی بخش عمومی را ارائه می‌دهد. به عبارتی، تغییرات بودجه‌بندی که توسط مقررات دولتی اعمال می‌شود، از طریق فرآیندهای ایزومورفیزم نهادی مدیریت می‌شود. بر این اساس، فرابودجه، تغییرات در برنامه‌های بودجه‌بندی را در طول زمان نشان می‌دهد و می‌توان این نتیجه را گرفت که اکثر پیشرفت‌های اصول فرابودجه با چالشی روبرو نبوده و همچنان در حال استفاده از ارزش‌ها، کنترل‌ها، تیم‌ها، اهداف، پاداش‌ها، منابع، هماهنگی‌ها و حاکمیت است. لازم به ذکر است که سایر اصول فرابودجه نیز با برخی از موانع به ویژه شفافیت، اعتماد و پاسخگویی روبرو هستند.

از طرفی، اصلاحات حسابداری بخش عمومی از قبیل فرابودجه شامل تغییر سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری عمومی است. بر این اساس، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، همه کشورها را به منظور پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی دعوت کرده است. این استانداردها با هدف ارتقای کیفیت و قابلیت مقایسه گزارشگری مالی دولت‌ها تدوین شده‌اند؛ اما از آنجا که لازم‌الاجرا نیستند، دولت‌ها نسبت به استفاده از آن‌ها تصمیم می‌گیرند و این تصمیم‌گیری با توجه به مزایا و چالش‌های احتمالی اجرای این استانداردها صورت می‌گیرد. بنابراین، با بررسی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف می‌توان به این نتیجه رسید که پیاده‌سازی آن به آسانی میسر نیست و مستلزم مطالعه و پژوهش و همچنین برنامه‌ریزی‌های دقیقی است. به همین دلیل، کشورهای در حال توسعه قبل از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید شرایط و وضعیت کشور خود را مورد ارزیابی قرار دهند.

سه رویکرد ایزومورفیزم نهادی در این مطالعه به وضوح تشریح شده است. به طور مثال در سطح تقلیدی، بخش عمومی این سازمان‌ها را ملزم کرده است که از سیستم‌های بودجه‌بندی شفاف‌تر و یکسان استفاده کنند و از سازمان‌های دولتی خواسته شده است که ساختارها و سیستم‌های مشابهی را اتخاذ کنند یا اینکه در این زمینه‌ها شبیه یکدیگر باشند. از این رو، تغییرات بودجه‌بندی منجر به تحولاتی شده است که نشان دهنده اصول فرابودجه مدیریت مالی شفاف‌تر و سیستم بودجه‌بندی کارآمدتر و عادلانه‌تر است. استفاده از اصول فرابودجه به ویژه کار تیمی، هماهنگی، برنامه‌ریزی، کنترل، همخوانی اهداف، تخصیص منابع، ارزش‌ها و پاداش‌ها توسط اکثر سازمان‌های دولتی با موفقیت اجرا شده است؛ زیرا پیاده‌سازی آن‌ها هزینه کمتری داشته و به راحتی قابل اجرا است. همچنین، تصویب اصول فرابودجه به فرهنگی تبدیل شده که در بین همه سازمان‌های دولتی گسترش پیدا کرده و هر سازمان برای بهبود مشروعیت و اعتماد دولت شبیه سازمان‌های موفق دیگر می‌شود.

در سطح اجباری (نظارتی) تمرکز جدید بر اصول فرابودجه به ویژه پاسخگویی، شفافیت و اعتماد حسابداری به عنوان نتیجه افزایش رقابت در واکنش به تحمیل بودجه‌بندی نتیجه‌محور است. بنابراین، نهادینه‌سازی تغییرات بودجه‌ریزی در سازمان‌های دولتی پاسخی از سوی متخصصان سازمانی به فشارهای برون‌سازمانی است. بر این اساس، ساختار سازمان‌های دولتی از یک ساختار متمرکز به یک ساختار انعطاف‌پذیر، مسطح و غیر متمرکز تغییر می‌کند. علاوه بر این، شیوه مدیریت سازمان‌ها تأکید خود را بر وظایف فردی به کارگروهی و از قدرت سلسله‌مراتبی به قدرت تخصصی تغییر داده است. از این رو، کارگروهی و نیروی متخصص منجر به توانمندسازی کارکنان از طریق نظم و انضباط شخصی یا پاسخگویی در بین اعضای تیم و جایگزینی کنترل مدیریتی با فشار همسان شده است. همچنین، تیم‌های توانمند از اصول فرابودجه استفاده نموده‌اند و فرآیندهای تغییر بودجه را از طریق کارگروهی، تجدید ساختار سازمانی و تمرکززدایی از بودجه‌بندی انجام می‌دهند که نقش بودجه‌بندی را در تصمیم‌گیری و تغییر سازمانی افزایش می‌دهد.

این مطالعه با پژوهش‌های مرتبط با فرابودجه همسو است. چرا که روش بودجه‌بندی سالانه سنتی یک ابزار مدیریتی ناکارآمد بوده و تکنیک‌های انعطاف‌پذیرتر مانند تخصیص بودجه نتایج بهتری را به همراه خواهد داشت. در یکی از معدود مطالعات موردی فرابودجه در تحقیقات دانشگاهی، اوستروجن و استنسیکر (۲۰۱۱) گزارش دادند که چگونه اجرای فرابودجه منجر به تنظیم اهداف متمرکزتر و اقدامات غیرمتمرکز بیشتر خواهد شد. این مطالعه در توضیح چگونگی تلاش سازمان‌های دولتی برای کنار گذاشتن بودجه در حالی که سیستم خود را برای تعیین اهداف مالی حفظ کرده‌اند، نشان دهنده این است که رویکرد فرابودجه تجویز کننده نیست، بلکه روشی الهام بخش برای تغییر بودجه است. از این رو، تغییرات بودجه همراه با رویکرد فرابودجه به عنوان نوآوری شناخته شده است که می‌تواند راه بهتری را برای بازدهی و کارایی بیشتر در سازمان‌های دولتی ارائه دهد و در نتیجه تحت تأثیر شیوه‌های گسترده در سطح سازمانی قرار گیرد. همچنین با مشاهده روال و کار سازمان‌ها می‌توان به این نتیجه رسید که اجرای اصول فرابودجه صرفاً یک نوآوری نمادین نبوده و تغییرات در سطح دولت منجر به تغییر ساختارها و سیستم‌ها در سطح سازمانی به ویژه تصویب این اصل شده است.

این مطالعه دستاوردهای مهمی در تحقیقات حسابداری به وسیله عمق بخشیدن و توصیف پویایی اصول فرابودجه و تغییرات بودجه‌بندی در بخش عمومی را می‌تواند ارائه دهد. این مفاهیم دستاوردهای نظریه‌ایزومورفیسیم نهادی را به منظور مطالعه تغییرات بودجه‌بندی توضیح داده و ضرورت مطالعه اصول فرابودجه را قبل و بعد از تغییرات بودجه‌بندی روشن می‌کند. از طرفی، یافته‌های پیشین تأیید می‌کنند که فشارهای اجتماعی و اقتصادی جدایی‌ناپذیر هستند و سازمان‌های دولتی از فشارهای نهادی مصون نبوده و رقابت خارج از سازمان و انتشار نوآورانه در فرآیندهای تغییر بودجه قابل توجه است. تحقیقات آینده در این زمینه بهتر است در حوزه مطالعات مقایسه‌ای سازمان‌ها به خصوص آن‌هایی که در محیط سازمانی و تحت شرایط

یکسان عمل می‌کنند، انجام گیرد. زیرا چنین مقایسه‌هایی امکان درک جامع‌تری از پاسخ‌ها به فشارهای جدید نهادی را فراهم می‌آورد.

منابع

اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۹). به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی: شناسایی چالش‌های موجود و عوامل پیش‌نیاز تحول از دیدگاه خبرگان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۴)، ۱۶۸-۱۴۱.
باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). تحول در نظام حسابداری بخش عمومی؛ فهم متفاوت از یک پدیده. نشریه حسابرس، ۹۵، ۶۶-۸۰.

باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم؛ ابراهیم‌پور، شهرام. (۱۳۹۸). وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابداری مالی، ۶(۲)، ۱-۲۸.

باغومیان، رافیک؛ نقدی، سجاد. (۱۳۹۴). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش‌روی کشورهای در حال توسعه. مجله حسابرس، ۷۷، ۱۱۴-۱۲۲.
پیوندی، محمود؛ بهرامی‌نسب، علی؛ حامدی، محدثه. (۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری بخش عمومی و چالش‌های پیاده‌سازی آن. مجله حسابرس، ۹۰، ۱۳۶-۱۴۰.
حجاریان، مسعود؛ پورشب، کیوان. (۱۳۸۵). نگاهی نو به بودجه‌ریزی: فرابودجه‌ریزی. میثاق مدیران، ۱۹، ۳۳-۳۶.

رفیعیان، محسن. (۱۳۹۹). بررسی رویکرد هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا در زمینه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱(۲)، ۶۴-۷۱.

روستا، منوچهر؛ دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). چرایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۳)، ۱۰۴-۹۱.
همتی، حسن؛ کم‌گو، سمانه؛ عسگری، زهرا؛ حسین‌زاده، سمیه. (۱۳۹۵). عصراطلاعات و عصر صنعت در فرابودجه‌بندی. سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، موجود در: <https://civilica.com/doc/554830>.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Handbooks of management accounting research*, 1, 299-318.

Alsharari, N.M. (2013). The dynamics of management accounting change in the Jordanian Customs organisation as influenced by NPM Reforms: institutional Pressures, PhD thesis, Durham University, Durham.

- Alsharari, N. M. (2016). Results based costing (RBC) system: questioning the unit of analysis in ABC. *Corporate Ownership and Control*, 13(2), 587-603.
- Alsharari, N. M. (2016). The diffusion of accounting innovations in the new public sector as influenced by IMF reforms: actor-network theory. *International Journal of Actor-Network Theory and Technological Innovation (IJANTTI)*, 8(4), 26-51.
- Alsharari, N. M. (2017). The development of accounting education and practice in an environment of socio-economic transformation in the Middle East: the case of Jordan. *International Journal of Educational Management*, 31(6), 736-751.
- Alsharari, N. M. (2018). Internationalization of the higher education system: an interpretive analysis. *International Journal of Educational Management*, 32(3), 359-381.
- Alsharari, N. M. (2019). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: institutional isomorphism. *International Journal of Public Sector Management*.
- Alsharari, N. M., & Alhmoud, T. R. (2019). The determinants of profitability in Sharia-compliant corporations: evidence from Jordan. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 10(4), 43-62.
- Alsharari, N. M., & Al-Shboul, M. (2019). Evaluating qualitative research in management accounting using the criteria of “convincingness”. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 43-62.
- Alsharari, N. M., Eid, R., & Assiri, A. (2018). Institutional contradiction and BSC implementation: comparative organizational analysis. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(3), 414-440.
- Al-Shboul, M., & Alsharari, N. (2019). The dynamic behavior of evolving efficiency: evidence from the UAE stock markets. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 73, 119-135.
- Aucoin, P. (1990). Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums. *Governance*, 3(2), 115-137.
- Bellanca, S. (2014). Budgetary transparency in the European Union: The role of IPSAS. *International Advances in Economic Research*, 20(4), 455-457.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting*, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*, John Wiley & Sons.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management accounting research*, 24(3), 196-211.
- Bunce, P. (2003). Blow the budget, *Manufacturing Engineer*, 82(1), 34-37.

- Réka, C. I., Ștefan, P., & Daniel, C. V. (2014). Traditional Budgeting Versus Beyond Budgeting: A Literature Review. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 23(1).
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity*, 31-42.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- 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.
- Christopher, M., & R Towill, D. (2002). Developing market specific supply chain strategies. *The international journal of logistics management*, 13(1), 1-14.
- Daum, J. H. (2002). Beyond budgeting: a model for performance management and controlling in the 21st century. *Controlling & Finance*, 5(5), 33-34.
- Davies, J. (2015). An analysis of the sustainability of different methods of delivering higher education. *Integrative Approaches to Sustainable Development at University Level*, Springer, 67-79.
- DiMaggio, P. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (Eds) (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press, Chicago, IL, 17, 1-38.
- Freeman, R. N. (1987). The association between accounting earnings and security returns for large and small firms. *Journal of accounting and economics*, 9(2), 195-228.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.
- Goode, M., & Malik, A. (2011). Beyond budgeting: the way forward?. *Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)*, 31(2).
- Grubisic, I. (2014). ERP in clouds or still below. *Journal of Systems and Information Technology*, 16(1), 62-76.
- Hameri, A.-P. and Hintsa, J. (2009). Assessing the drivers of change for cross-border supply chains. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 39(9), 741-761.

- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15(1), 95-116.
- Hartmann, F. (2005). The effects of tolerance for ambiguity and uncertainty on the appropriateness of accounting performance measures. *Abacus*, 41(3), 241-264.
- Harun, H. (2012). Public sector accounting reforms in the Indonesian post-Suharto era (Doctoral dissertation, University of Waikato).
- Hasan, M. (2015). Transformation to More Accrual Based Accounting Practices in Indonesian Government. *Journal of International Business Research*, 14(1), 139.
- Hassall, T., Joyce, J., Arquero Montano, J. L., & Donoso Anes, J. A. (2003). The vocational skills gap for management accountants: the stakeholders' perspectives. *Innovations in Education and Teaching International*, 40(1), 78-88.
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting-a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 729-736.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business Press.
- Hope, J. and Fraser, R. (2013). *Beyond Budgeting: How Managers can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business Press, New York.
- IFAC (1996). Responding to an Increasing Demand for Accountability in the Public Sector. International Federation of Accountants, IFAC Quarterly, October.
- IFAC (2005). Exposure Draft 24. Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting – Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance, IFAC, New York.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management accounting research*, 1(1), 3-19.
- Kimberly, J. R. (1980). Initiation, innovation, and institutionalization in the creation process. The organizational life cycle: Issues in the creation, transformation, and decline of organizations, 18-43.
- Lam, J. S. L., & Van De Voorde, E. (2011). Scenario analysis for supply chain integration in container shipping. *Maritime Policy & Management*, 38(7), 705-725.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2003). Budgeting-an unnecessary evil A European idea to drop budgeting altogether is starting to find receptive ears in North America. In this two-part series, we consider what's wrong with the present

- model and how some are suggesting we fix it. *CMA MANAGEMENT*, 77(1), 30-33.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75.
- Lin, Z. J., Xiong, X., & Liu, M. (2005). Knowledge base and skill development in accounting education: Evidence from China. *Journal of accounting education*, 23(3), 149-169.
- McGinnis, M. A., & Kohn, J. W. (1990). A factor analytic study of logistics strategy. *Journal of Business Logistics*, 11(2), 41.
- Meeks, G., & Swann, G. P. (2009). Accounting standards and the economics of standards. *Accounting and Business Research*, 39(3), 191-210.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Meyer, J.W. & Scott, W.R. (1991). The organization of societal sectors: propositions and early evidence. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, 108-140.
- Munck, R. (2010). Civic Engagement and Global Citizenship in a University Context: Core business or desirable add-on?. *Arts and Humanities in Higher Education*, 9(1), 31-41.
- Murthy, C. (2008). *Enterprise Resource Planning and Management Information Systems (text and Case Studies)*. Himalaya Publishing House, London.
- O'Grady, W., Akroyd, C. & Scott, I. (2017). Beyond budgeting: distinguishing modes of adaptive performance management. *Advances in Management Accounting*, Emerald Publishing Limited, London, 33-53.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European accounting review*, 20(1), 149-181.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Player, S. (2003). Why some organizations go "Beyond Budgeting". *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14(3), 3-9.
- Poister, T. H., & Streib, G. (2005). Elements of strategic planning and management in municipal government: Status after two decades. *Public administration review*, 65(1), 45-56.
- Rickards, R.C. (2006). Beyond budgeting: boon or boondoggle. *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62-76.
- Romano, P. (2003). Co-ordination and integration mechanisms to manage logistics processes across supply networks. *Journal of purchasing and supply Management*, 9(3), 119-134.

- Russell, D. M., & Saldanha, J. P. (2003). Five tenets of security-aware logistics and supply chain operation. *Transportation Journal*, 44-54.
- Sandalgaard, N. & Nikolaj Bukh, P. (2014). Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409-423.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (2004). Institutional theory. *Encyclopedia of Social Theory*, 408-414.
- Sheu, C., Yen, H.R. & Chae, B. (2006). Determinants of supplier-retailer collaboration: evidence from an international study. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(1), 24-49.
- Stank, T. P., & Daugherty, P. J. (1997). The impact of operating environment on the formation of cooperative logistics relationships. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, 33(1), 53-65.
- Tikk, J., & Almann, A. (2011). Developments in public sector financial management in Estonia. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 5(1232-2016-101153), 47-56.
- Tuttle, B., & Dillard, J. (2007). Beyond competition: Institutional isomorphism in US accounting research. *Accounting Horizons*, 21(4), 387-409.
- Wilson, R. M., Pierce, A., Allison, M., Hoogendoorn, M., Kral, B., & Watty, K. (2009). Accountancy and academic/professional inter-dependency (or mutual exclusivity?). *Accounting in Europe*, 6(2), 149-166.
- Yang, C.C. & Wei, H.H. (2013). The effect of supply chain security management on security performance in container shipping operations. *Supply Chain Management: An International Journal*, 18(1), 74-85.
- Yang, C.-S. (2016). The antecedents and consequences of supply chain service capabilities in the context of container shipping. *The International Journal of Logistics Management*, 27(2), 236-262.
- Yin, R. K. (1994). Discovering the future of the case study. *Method in evaluation research. Evaluation practice*, 15(3), 283-290.
- Zeller, T. L., & Metzger, L. M. (2013). Good bye traditional budgeting, hello rolling forecast: has the time come?. *American Journal of Business Education (AJBE)*, 6(3), 299-310.