

مجله دانش حسابداری / سال دوم / شماره ۵ / تابستان ۱۳۹۰ / صفحات ۵۱-۷۳

## ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران

دکتر قدرت الله طالب نیا \*

دکتر محمود البرزی \*\*

بتول زارعی \*\*\*

تاریخ پذیرش: ۹۰/۲/۴

تاریخ دریافت: ۸۹/۸/۱۶

### چکیده

هدف این مقاله ارائه یک چارچوب نظری به منظور توضیح و پیش‌بینی اصلاحات حسابداری دولت جمهوری اسلامی ایران با اقتباس از الگوی اقتضایی بین‌المللی لودر (۲۰۰۱) است که توسط محققان زیادی برای توضیح فرایند نوآوری در نظام حسابداری دولتی کشورهای متعددی به کار گرفته شده است و نقش پارادایم را در تحقیقات تطبیقی بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ایفا می‌کند. یافته‌های این تحقیق پیمایشی نشان‌دهنده این است که حسابداری دولتی ایران در آستانه تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی در مورد عملیاتی شدن بودجه است. هم‌چنین این الگو در پیش‌بینی روند آینده اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته که تأییدی بر قدرت پیش‌بینی‌کنندگی الگوی لودر (۲۰۰۱) است.

---

\* استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران  
\*\* استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران  
\*\*\* دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران  
نویسنده مسئول مقاله: بتول زارعی (E-mail: -nhb.zarei@yahoo.com)

## واژه‌های کلیدی: اصلاحات حسابداری دولتی، عوامل محیطی در حسابداری، الگوی اقتضایی.

### مقدمه

فلسفه مدیریت عمومی نوین به تغییر روش‌های مدیریتی بخش عمومی و شبیه‌سازی آن به بخش خصوصی با تأکید بر پاسخگویی نتایج به جای فرایند معتقد است. یکی از عناصر مهم این تغییر، تحول در حسابداری بخش عمومی است که باید در کنار پذیرش شیوه‌های حسابداری مدیریت برای اندازه‌گیری و کنترل فعالیت‌های بخش عمومی از نقدی به تعهدی متحول شود (آپینگ و اولیور<sup>۱</sup> ۲۰۱۱). به همین علت تعداد زیادی از تحقیقات بین‌المللی مانند تحقیق پالوت (۱۹۹۵)، جاروگا و نوواک (۱۹۹۶)، گادفری (۲۰۰۱)، کریستنسن (۲۰۰۲)، اولی (۲۰۰۷)، صالح (۲۰۰۷)، و اودا (۲۰۱۰) به پژوهش در رابطه با اصلاحات حسابداری دولتی و فرایند انتقال از مبنای نقدی به تعهدی اختصاص یافته است. در ایران با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، بویژه تغییر در نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی از سوی مدیران دولتی افزایش یافته است؛ لذا به نظر می‌رسد نظام حسابداری دولتی در ایران مانند بیشتر کشورهای جهان در شرف اصلاحات ساختاری قرار دارد، اما چگونگی اصلاحات و تعامل عوامل مؤثر بر این فرایند، چالشی جدی است و لزوم توسعه چارچوب نظری را که بتواند فرایند اصلاحات را توضیح دهد و فضای پیرامون آن را توصیف کند و به منظور جهت‌پیش‌بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد، غیر قابل انکار است. این تحقیق سعی دارد برای اولین بار با ارائه یک الگوی اقتضایی، که شکل ساده شده‌ای از الگوی اقتضایی لودر<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) است از طریق نشان دادن مسیرهای احتمالی اصلاحات و پیش‌بینی عوامل محیطی مؤثر بر این فرایند و چگونگی تعامل میان آنها تصویری روشن از اصلاحات پیش روی مسئولان و سیاستگذاران نظام حسابداری دولتی ایران ارائه کند.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تجربه کشورهای پیشرو در اصلاحات حسابداری بخش عمومی نشاندهنده پیچیدگی و طولانی بودن دوران گذار از مبنای نقدی به تعهدی است به طوری که تحقیقات تطبیقی بین‌المللی زیادی به توضیح این فرایند انتقال پرداخته‌اند. دیاموند<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) در تأیید ضرورت اصلاحات در سیستمهای حسابداری دولتی بیان می‌کند الگوی نوین مدیریت بودجه (بودجه ریزی عملیاتی) مستلزم ارتقا و به روزآوری ابزارهای اساسی مدیریت بویژه سامانه حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و بموقع است. او در مقاله دیگری در باب چگونگی اصلاحات توضیح می‌دهد از آنجا که فرایند اصلاحات زمانبر است، باید فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود (دیاموند ۲۰۰۳).

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سرتاسر جهان، چگونگی پذیرش آن در کشورها متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز و ری‌نیرز<sup>۴</sup> (۲۰۰۹ ص ۴) این تفاوتها در سه سطح (۱) محتوا (۲) مدت زمان انتقال از نقدی به تعهدی (۳) چگونگی پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. با محرز شدن ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در حسابداری دولتی این سؤال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان این تغییر را مدیریت کرد. به نظر توکلی (۱۳۸۴) استفاده از رویکرد سیستمی مفید به نظر می‌رسد؛ یعنی پدیده حسابداری را نیز به منزله سامانه‌ای باز در نظر گرفت که با محیط خود در تعامل است. حال برای توضیح چگونگی تأثیر محیط بر این سیستم می‌توان از نظریه اقتضایی استفاده کرد که به بیان ساده استدلال می‌کند ساختار مدیریت مؤثر، به وضعیت وابسته است. بنابراین تفاوت در محیطی که سازمان در آن فعالیت می‌کند، می‌تواند به تصمیمات متفاوت به‌عنوان روش بهینه گزارشگری مالی و سطح افشا منجر گردد.

بلکویی (۱۹۸۰) یکی از افرادی است که به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر حسابداری بر مبنای رویکرد اقتضایی پرداخته است. او بیان می‌کند که جستجو برای یافتن رابطه بین شاخصهای توسعه حسابداری و شاخصهای توسعه اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مستلزم ارائه یک نظریه اقتضایی برای حسابداری بین‌المللی است (توکلی ۱۳۸۴). در حوزه حسابداری دولتی نیز لودر و گروه همراهش از اولین و مشهورترین دانشگاه‌یانی بوده‌اند

که در اواخر دهه ۸۰ به اهمیت دانستن علت تحولات حسابداری دولتی پی بردند و مطالعه‌ای انجام دادند که منجر به ارائه چارچوب نظری برای مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی با عنوان الگوی اقتضایی نوآوریهای حسابداری دولتی منجر گردید. البته انتقادهای زیادی به این الگوی وارد شد به طوری که این انتقادهای منجر شد تا الگوهای اصلاح شده متعددی از الگوی اولیه تا الگوی نهایی با عنوان الگوی اقتضایی اصلاحات مدیریت مالی توسط لودر (۲۰۰۱) ارائه شود؛ ولی به‌رغم تمام اصلاحات، الگو هنوز نمی‌تواند چرایی خود سیستمهای حسابداری دولتی (محتوای سیستم) را توضیح دهد، بلکه تنها تا حدی توانسته است علت اصلاحات را توضیح دهد (لودر، ۲۰۰۱).

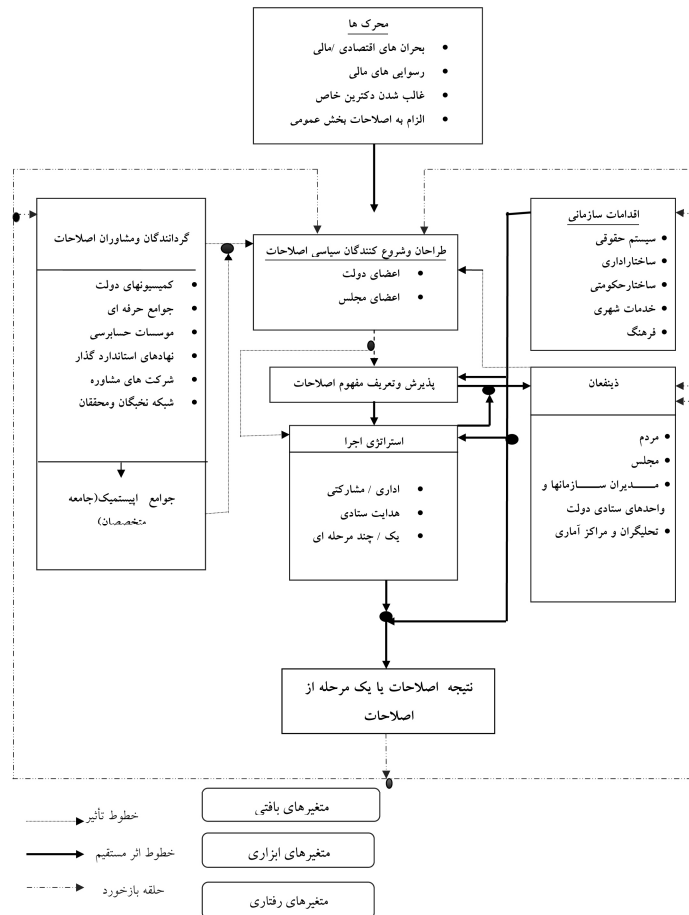
از نظر جورج<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) الگوی لودر با وجود نواقصی که داشته، نقش پارادایم را برای تحقیقات در این حوزه ایفا کرده است به طوری که بسیاری از نویسندگان، این الگو را به منظور توصیف موقعیت بافتی و یا اصلاحات بخش عمومی کشورهای به کار برده‌اند که تقریباً کشورهای سرتاسر جهان را در بر می‌گیرد (مانند ایالات متحده، سوئیس، دانمارک، نروژ، سوئد، آلمان، ایتالیا، لهستان، نیوزلند، اسپانیا، کوبا، تانزانیا، اوگاندا، چین، ژاپن، استرالیا، و یلز جنوبی، آلبانیا، اتحادیه اروپایی، سودان، مالزی، و عربستان).

چان<sup>۶</sup> و همکاران (۱۹۹۶) الگوی اقتضایی اولیه لودر را یک الگوی اقتصادی می‌دانند که پیش فرض آن بازار اطلاعات است و رفتار و گرایشهای استفاده‌کنندگان و تولیدکنندگان اطلاعات در این بازار توسط محیط پیرامون آنها شکل گرفته است. در موقعیت مساعد، اگر برخی محرکها مانند بحرانهای مالی دولت موجود باشد، تعامل میان عرضه و تقاضا در این بازار به نوآوریهای در حسابداری دولتی منجر می‌شود. لودر (۲۰۰۱) توضیح می‌دهد که الگوی اصلاح شده شامل دو ماژول متغیرهای بافتی (محرکها و ساختار سازمان)، سه ماژول از متغیرهای رفتاری (گردانندگان اصلاحات، بنیان سیاسی اصلاحات و ذی‌نفعان) و دو ماژول متغیرهای ابزاری (مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرای اصلاحات) است. ویژگیها و اجزای ماژولهای این الگوی (شکل ۱) عبارت است از:

۱. محرکهای فرایند اصلاحات (دلایل اصلی اصلاحات): رخدادهایی است که در مرحله اولیه فرایند اصلاحات رخ می‌دهد و نیاز به اطلاعات حسابداری بهتر را محرز می‌کند و بر

نهاد مسئول شروع اصلاحات تأثیری مستقیم دارد. چهار گروه عمده این محرکها در شکل ۱ نشان داده شده است. لودر (۲۰۰۱، ص ۱۰) معتقد است در مورد خاص کشورهای در حال توسعه، «تلاش به منظور بهبود وجهه بین‌المللی» نیز باید به عنوان محرک وارد الگوی شود؛ لذا در این تحقیق بحرانها و تنش مالی با هم به عنوان محرک در نظر گرفته شده است و در کنار غالب شدن دکترهای خاص، الزامات قانونی (در مورد اصلاحات بخش عمومی) و الزامات بین‌المللی و تلاش برای بهبود وجهه بین‌المللی به عنوان چهار محرک اصلی در غالب بیست شاخص (سؤال)، مورد نظرخواهی جامعه آماری قرار گرفت.

شکل (۱): الگوی فرایند اصلاحات مدیریت مالی FMR (لودر، ۲۰۰۱)



۲. بنیان سیاسی یا شروع کنندگان اصلاحات (اعضای مجلس و دولت)، سیاستمدارانی هستند که معمولاً اعضای دولت هستند و اصلاحات را شروع می‌کنند و قدرت تقویت آن را دارند و رفتار آنها مستقیماً بر مفهوم اصلاح و استراتژی آن تأثیر دارد. در این گروه وزیر مالی از آن جهت که بازیگر اصلی در شکل دادن مفهوم اصلاحات است، نقش کلیدی دارد. در این تحقیق نیز چهار نهاد سیاستگذار مالی شامل وزارت دارایی، مجلس، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی به عنوان بنیان سیاسی در نظر گرفته شده‌اند.

۳. گردانندگان یا مشاوران اصلاحات (متغیرهای رفتاری) سازمانها و افراد حرفه‌ای و تخصصی هستند که از طریق نشریات نوشتاری یا زبانی و با هدف سیاسی کردن موضوع اصلاحات بر تصمیم‌گیری سیاسی تأثیر می‌گذارند و بازیگران سیاسی را به اصلاحات وادار می‌کنند. در این تحقیق هشت گروه حرفه‌ای و دانشگاهی به عنوان مشاوران اصلاحات مطرح شده‌اند که در جدول شماره ۵ به ترتیب اولویت ارائه شده است.

۴. مفهوم اصلاحات (متغیر ابزاری) یا نوآوری، مفهومی زمینه‌ای است که بر استراتژی اجرا تأثیر مستقیم دارد؛ لذا در همان ابتدا باید بدرستی تعریف شود. نوآوری اساساً به منظور تأمین اطلاعات مفیدتر (تغییر محتوایی) رخ می‌دهد و صرفاً شامل تغییر روش نیست. در این تحقیق اصلاحات به معنای انتقال به حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو محور یا مدیریت محور است. رویکرد اول بیشتر در اصلاحات سیستمهای حسابداری گروه اروپای کنتیننتال مشاهده می‌شود و دلیل اصلی این نوع اصلاحات عمدتاً الزامات قانونی است. ویژگیهای محیطی این گروه شامل حرفه منفعل، قوانین مدنی و مشروح، بازار سرمایه ضعیف، آشنا نبودن حسابداران دولتی با روشهای حسابداری تعهدی و عدم علاقه اعضای حرفه به روشهای حسابداری دولتی است. در چنین محیطی کنترل قانون و رعایت بودجه، که ویژگیهای پاسخگویی مالی است بر خروجی اصلاحات تأثیر می‌گذارد و خروجی اصلاحات، سامانه‌های حسابداری جدیدی است که هم‌چنان بر رعایت بودجه و کنترلهای قانونی تأکید زیادی دارد؛ به عبارتی این نوع اصلاحات بیشتر شکلی و نه محتوایی است. جورج (۲۰۰۳، ص ۱۶۴) بیان می‌کند در این گونه

اصلاحات، که عموماً با استفاده از عوامل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت‌ها و توانایی‌های کارکنان) و با استفاده از رویکرد فرهنگی و کارمند-محور انجام می‌شود، احتمال وقوع سامانه‌های حسابداری مدیریت و کنترلی پیشرفته خیلی بعید است؛ به عبارت دیگر، اهمیت و سطح کمال سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترلی به نوع رویکرد اصلاحی (یا تغییر) اتخاذ شده و غالب بودن عوامل سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روشها) به عوامل نرم (تغییر رفتار و انگیزه‌ها) وابسته است. در مقابل رویکرد مدیریت محور با استفاده از عوامل سخت رخ می‌دهد که بیشتر در گروه آنگلو ساکسون مشاهده می‌شود و دلیل اصلی اصلاحات عمدتاً بهبود عملکرد مالی است؛ چرا که در این گروه، نهادهای حرفه‌ای بسیار قوی و منسجمی هستند که استانداردهای حسابداری را تدوین، و به دولت پیشنهاد می‌کنند. هم‌چنین بازارهای سرمایه قوی هست که به دولت‌ها قرض می‌دهد؛ لذا به اطلاعات حسابداری دولتی از سوی سرمایه‌گذاران نیاز شدیدی وجود دارد. از طرفی قوانین در این دولت‌ها خیلی کلی و در حوزه حسابداری بسیار منعطف است. حسابداران دولتی معمولاً با استانداردهای بخش بازرگانی آشنایی کامل دارند و به علت نقش پررنگ این حسابداران و حرفه در هدایت اصلاحات، خروجی اصلاحات با حسابداری بازرگانی بویژه روشهای حسابداری مدیریت و قیمت تمام شده شباهت زیادی دارد و بیشتر به محتوای گزارشگری و تهیه اطلاعات عملکردی متمایل است. ادبیات موجود نشان می‌دهد بیشتر فرایندهای اصلاحی، اگرچه در ابتدا به یک رویکرد گرایش داشته‌اند ولی نهایتاً هر دو رویکرد مدیریت و پاسخگو محور را توأماً انتخاب کرده‌اند.

۵. استراتژی اجرا (متغیر ابزاری) روشهای اجرای اصلاحات است و مستقیماً بر احتمال شکست یا موفقیت اصلاحات و خروجی اصلاحات تأثیر دارد. کشورهای مختلف استراتژیهای متفاوتی برای پیشبرد اصلاحات برگزیده‌اند. برخی به دلیل ویژگیهای محیطی خود استراتژیهای دستوری را برگزیده‌اند که در گروه اروپای کنتیننتال بیشتر مشاهده می‌شود. در این استراتژی قوانین کل فرایند اصلاحات را به تفصیل ترسیم، و

اجری اصلاحات جنبه قانونی پیدا می کند اما در گروه آنگلساکسون روشهای اجرا منعطف تر و بیشتر مشارکت جویانه است. در یک طبقه بندی دیگر می توان استراتژی اصلاحات را به اصلاحات مرحله ای (یا فازی و میان مدت مانند هند) و اصلاحات یکباره (یا انقلابی و کوتاه مدت مانند نیوزلند) طبقه بندی کرد. در طبقه بندی سوم استراتژی اصلاحات به اصلاحات جامع (کل دولت) و اصلاحات بخشی (بخشهایی از دولت یا برخی وزارتخانه ها) طبقه بندی می شود. در این تحقیق هر شش استراتژی به عنوان استراتژیهای احتمالی اصلاحات ایران مورد بررسی قرار گرفته است.

۶. اقدامات سازمانی (متغیرهای بافتی) شامل متغیرهای ساختاری (اداری، سیاسی، اجتماعی) و موانع اجرایی است، و بر مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرا تأثیر مستقیم دارد و نتیجه اصلاحات را تحت تأثیر قرار می دهد و در این تحقیق شامل محیط سیاسی، محیط حرفه ای، محیط ذی نفعان، محیط سازمانی، محیط اقتصادی، محیط حقوقی و قانونی، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی است. لودر (۲۰۰۱) ذی نفعان را در یک گروه جداگانه قرار داده است اما در تحقیقاتی مانند توکلی (۱۳۸۴) ذی نفعان در گروه عوامل محیطی دیده شده اند. در ادامه چگونگی تعیین اجزای الگوی فرایند اصلاحات حسابداری دولتی ایران از طریق روش تحقیق پیمایشی تشریح می شود.

### سؤال تحقیق

کدام نهادها، عوامل و متغیرها بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران تأثیر با اهمیتی دارد؟

### فرضیه های پژوهش

برای یافتن پاسخ سؤال، شش فرضیه صورت بندی شد:

فرضیه اول: وزارت امور اقتصادی و دارایی بیشترین تأثیر را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد.



فرضیه دوم: الزامات قانونی در مورد عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارد (محرک اصلی).

فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بیشترین نقش مشورتی را در اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد.

فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دستوری و مشارکتی به طور توأم، مرحله‌ای و بخشی است.

فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران است.

فرضیه ششم: محیط سیاسی نسبت به سایر عوامل محیطی بیشترین تأثیر را در فرایند اصلاحات دارا است.

لازم به ذکر است پژوهشگران براساس دو پیش فرض به تحقیق پیمایشی اقدام کرده‌اند: اول اینکه پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان مفهوم نوآوری و اصلاحات در نظر گرفته شده، که بر تحقیقات پیشین و متن سخنرانیهای مسئولان کشور و پیش‌نویس چارچوب نظری منتشر شده کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (بند ۳۳) مبتنی است. دوم قبول این فرض که انگیزه‌ها و محرکهای تحول در حسابداری دولتی ایران هست و از نشانه‌های آن می‌توان به تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به دستور وزارت امور اقتصادی و دارایی در مرداد سال ۱۳۸۸ با مشارکت معاونت هزینه این وزارتخانه، دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و سازمان حسابرسی اشاره کرد. این کمیته هدف خود را تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی بویژه دولت بیان کرده است و تمامی پاسخ‌دهندگان با اطلاع از این مفروضات، که در مقدمه پرسشنامه قید شده است به سؤالات پاسخ داده‌اند.

### روش اجرای پژوهش

این تحقیق در دو مرحله، ابتدا بررسی ادبیات پیشین و سپس تحقیق پیمایشی به منظور استخراج نظر خبرگان حسابداری دولتی و کسب توافق عمومی در مورد عوامل محیطی اثرگذار بر فرایند اصلاحات انجام شده است.

### روش‌های جمع‌آوری اطلاعات

در این تحقیق جمع‌آوری اطلاعات از روش پیمایشی و از طریق پرسشنامه استفاده شده است. هر چند پرسشنامه استاندارد در باره موضوع تحقیق در مطالعات قبلی طراحی نشده است یا حداقل پژوهشگران نتوانسته‌اند به آن دست یابند، تلاش بر این بوده است محتوای پرسشنامه به سبک و سیاق پرسشنامه استاندارد نزدیک باشد. برای این منظور از نظر و دیدگاه‌های خبرگان استفاده شایانی به عمل آمده است. در انتها برای بررسی روایی و تعیین اینکه محتوای پرسشنامه از چند عامل اشباع شده و مهمترین عاملها در شروع و فرایند اصلاحات کدام است، از روش تحلیل عوامل اصلی استفاده شده است. هم‌چنین برای بررسی ساختار ساده پرسشنامه، عاملهای استخراج شده با استفاده از شیوه واریماکس دوران داده شده است (تحلیل عاملی). به منظور کاهش خطای ثابت گرایش به مرکز (در شیوه پاسخگویی) و نیز زمینه لازم برای ادغام احتمالی گزینه‌ها، دامنه انتخابها وسیع (از ۰ تا ۹) انتخاب، و تعداد پرسشها با توجه به ماهیت تحقیق در دو مقوله شروع و فرایند اصلاحات بالغ بر ۱۲۶ سوال تهیه شد تا علاوه بر افزایش میزان اعتبار و روایی پرسشنامه، بتواند عوامل و گوناگون را بخوبی پوشش دهد.

در این تحقیق به منظور جمع‌آوری پیشنهادها پاسخ‌دهندگان از پرسشهای باز نیز استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ این پرسشنامه ۰/۹۳۸ تقریب زده شده که نشانه پایایی پرسشنامه است. از آنجا که هدف این پژوهش ارائه یک الگوی کاربردی منظور سیاستگذاری در حوزه مالی کشور است، صرفاً افراد خبره در حسابداری دولتی می‌توانند به عنوان نمایندگان جامعه ایران در ارزشگذاری عوامل موثر بر اصلاحات نقش اساسی داشته

باشند؛ لذا جامعه مورد تحقیق شامل خبرگانی است که دانش و مهارت مورد نیاز را در زمینه حسابداری دولتی سنتی (حسابداری نقدی) و نوین (حسابداری تعهدی) از طریق آموزشهای رسمی و دانشگاهی، کارآموزی و تجربه کسب کرده و در عین حال از وضعیت محیطی مؤثر بر اصلاحات حسابداری دولتی به سمت پذیرش حسابداری تعهدی آگاهی کافی داشته باشند. هم‌چنین در زمینه سیاستگذاری مالی کشور نیز صاحب رأی و نظر باشند که البته تعداد این افراد بسیار محدود و عمدتاً در نهادهای متولی سیاستگذاری امور مالی، که در تهران متمرکز است، پراکنده هستند. در ابتدا سعی شد کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شود اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کل جامعه، یک گروه نمونه به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شد. تعداد کل آزمودنیها به تفکیک پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول شماره ۱: توزیع فراوانی پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت پاسخ‌دهندگان

محل خدمت	فراوانی	درصد فراوانی	پست	فراوانی	درصد فراوانی	فعالیت	فراوانی	درصد فراوانی
سازمان حسابرسی	۹	۱۸	محقق	۷	۱۴	امور مالی	۹	۱۸
دانشگاه	۴	۸	مشاور	۳	۶	بودجه	۱۳	۲۶
شهرداری تهران	۵	۱۰	هیات علمی	۳	۶	حسابرسی	۱۲	۲۴
مرکز پژوهشهای مجلس	۷	۱۴	مدیر	۱۳	۲۶	آموزش	۸	۱۶
بانک مرکزی	۱	۲	ناظر	۲	۴	تحقیقات	۶	۱۲
دیوان محاسبات	۸	۱۶	کارشناس	۱۸	۳۶	سایر	۲	۴
معاونت نظارت و برنامه‌ریزی ریاست جمهوری	۷	۱۴	معاون	۴	۸			
وزارت بهداشت	۱	۲						
وزارت امور اقتصادی و دارایی	۸	۱۶						
جمع	۵۰	۱۰۰	جمع	۵۰	۱۰۰	جمع	۵۰	۱۰۰

طبق این جدول تقریباً از تمامی نهادهای سیاستگذار اصلی یا مؤثر در سیاستگذاری در حوزه امور مالی کشور در نمونه مورد مطالعه بوده‌اند که عمدتاً در پستهای تصمیم‌گیری سازمان (مدیر و معاون) و در رده‌های شغلی حسابداری، بودجه و یا آموزش و تحقیقات مشغول بوده‌اند.

### آزمون فرضیه‌ها و روشهای آماری مورد استفاده

#### نتایج آزمون فرضیه اول

برای کسب بینش نسبت به اهمیت چهار نهاد اصلی در حوزه سیاستگذاری امور مالی کشور شامل وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابداری، مجلس و دیوان محاسبات، ابتدا اولویت این نهادها از دیدگاه پاسخگویان نمونه به شرح جدول شماره ۲ بررسی شد. نتایج نشان داد که وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابداری دارای بیشترین میانگین است و بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات بر عهده دارند.

جدول شماره ۲: اولویت بندی نهادهای قانونگذاری و سیاستگذاری حسابداری دولتی

اولویت	سازمان یا نهاد	میانگین رتبه
۱	وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲/۸۶
۲	سازمان حسابداری	۲/۵۲
۳	مجلس	۲/۴۳
۴	دیوان محاسبات	۲/۱۹

به منظور تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه آماری و بررسی این فرضیه که تفاوت معناداری بین میزان تأثیرگذاری هر یک از این نهادها در شروع اصلاحات حسابداری و به دنبال آن تعریف مفهوم نوآوری وجود دارد از آزمون تا پارامتری فریدمن استفاده شد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمولبندی، و نتایج آزمون در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

$$H_0 = \overline{R_1} = \overline{R_2} = \overline{R_3} = \overline{R_4} \\ H_1 = \overline{R_i} \neq \overline{R_j} \quad \exists_i \neq j = 1, 2, \dots, 4$$

یا به عبارتی:

$H_0$ : میزان تأثیر نهادها در شروع اصلاحات یکسان بوده است.

$H_1$ : میزان تأثیر نهادها در شروع اصلاحات یکسان نبوده است.

جدول شماره ۳: نتایج آزمون فریدمن

تعداد مشاهده	مقدار سطح معناداری	درجه آزادی	کای دو
۵۰	۰/۰۳۶	۳	۸/۵۵۶

از آنجا که مقدار کای دو محاسبه شده (۸/۵۵۶) در سطح معنادار ۵٪ از کای دو جدول کوچکتر است، در سطح اطمینان ۹۵٪ میزان تأثیر نهادها در شروع اصلاحات متفاوت است. از آنجا که این تفاوت در آزمون فریدمن لزوماً به معنی تفاوت همه نهادها با همدیگر نیست برای رتبه‌بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون استفاده شد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته شد:

$$\{H_0 : \overline{R_i} = \overline{R_j}\} \\ \{H_1 : \overline{R_i} \neq \overline{R_j}\}$$

یا به عبارتی:

$H_0$ : میزان تأثیر نهادهای  $i$  و  $j$  در شروع اصلاحات یکسان است.

$H_1$ : میزان تأثیر نهادهای  $i$  و  $j$  در شروع اصلاحات یکسان نیست.

نتایج آزمون ویلکاکسون حاکی است که وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین تأثیر را دارند و این سه نهاد از نظر تأثیرگذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات تأثیر معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخها از آزمون پارامتری  $t$  استفاده شده

است. سانفورد، ۱۹۶۷ و ۱۹۷۰ طبق شواهد تجربی تأیید می‌کند که طرز عمل درباره متغیرهای ترتیبی در صورتی که طبقه‌ها فاصله داشته باشد، می‌تواند مانند مقیاسهای فاصله‌ای باشد، لذا می‌توان از تحلیلهای آماری پارامتری که ویژه سطوح بالاتر است برای سطح ترتیبی نیز استفاده کرد) در این آزمون در صورتی که میانگین پاسخ بیش از حد متوسط (فرض  $H_1$ ) باشد، آن متغیر با ۹۵ درصد اطمینان به عنوان متغیر مؤثر در نظر گرفته می‌شود. نتایج آزمون  $t$  نشان داد که با اطمینان ۹۵ درصد وزارت امور اقتصادی و دارایی تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد.

### نتایج آزمون فرضیه‌های دوم تا ششم

روش آزمون هر شش فرضیه مانند یکدیگر است، بدین ترتیب که به منظور آزمون فرضیه‌ها و اولویت‌بندی متغیرهای با اهمیت، ابتدا اولویت آنها از دیدگاه پاسخ‌گویان نمونه مورد بررسی قرار گرفت. سپس برای بررسی اینکه این تفاوت ناشی از خطای نمونه‌گیری است و یا این تفاوت را می‌توان به کل جامعه آماری تعمیم داد و بررسی این فرضیه که تفاوت معناداری بین میزان تأثیرگذاری هر یک از این متغیرها وجود دارد از آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده شد.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیات پژوهش	آزمون فریدمن	نتایج آزمون ویلکاکسون	نتایج آزمون t
فرضیه اول: وزارت امور اقتصادی و دارایی بیشترین تأثیر را در شروع اصلاحات بر عهده دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان میزان تأثیر نهادها در شروع اصلاحات متفاوت است.	وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین تأثیر را دارند و از نظر تأثیر گذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات تأثیر معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان وزارت امور اقتصادی و دارایی تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد.
فرضیه دوم: الزامات قانونی در مورد عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات دارا است.	با ۹۵ درصد اطمینان اهمیت محرکها در شروع و پذیرش اصلاحات حسابداری در کشور یکسان نیست.	۹۵ درصد اطمینان بحرانهای مالی، الزامات و توصیه‌های جوامع بین المللی و دکترین غالب با هم تفاوت معناداری ندارد؛ بنابراین بیشترین اهمیت مربوط به الزامات قانونی است.	با ۹۵ درصد اطمینان الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم و سایر قوانین در مورد عملیاتی شدن بودجه دارای تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات است.
فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بیشترین نقش حسابرسی بیشترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان میزان اهمیت نقش مشورتی گروه‌های مختلف در مسیر اصلاحات حسابداری یکسان نیست.	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی مهمترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد و در مرتبه دوم اهمیت استادان حسابداری و تألیفات آنها قرار دارند.	با ۹۵ درصد اطمینان نقش مشورتی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، استادان حسابداری و تألیفات آنها و سپس حسابداران و انجمنهای حرفه‌ای دارای تأثیر با اهمیتی است.
فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دستوری و مشارکتی به طور توأم، مرحله‌ای و بخشی است.	با ۹۵ درصد اطمینان اهمیت استراتژیهای دستوری و مشارکتی و مرحله‌ای و انقلابی و بخشی و جامع در موفقیت اصلاحات حسابداری دولتی یکسان نیست.	استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی مناسبتر از اصلاحات صد درصد دستوری و مشارکتی انقلابی و جامع است.	با ۹۵ درصد اطمینان استراتژی مرحله‌ای مناسبتر از اصلاحات یکپاره است.
فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران است.	با ۹۵ درصد اطمینان میزان مطلوبیت رویکردهای پاسخگو محور و مدیریت محور در اصلاحات حسابداری دولتی یکسان است.	رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم با هم به عنوان مناسبترین رویکرد اصلاحی مطرح است.	با ۹۵ درصد اطمینان رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای احتمال بیشتری است.
فرضیه ششم: محیط سیاسی بیشترین تأثیر را در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی دارا است.	با ۹۵ درصد اطمینان میزان تأثیر متغیرهای محیطی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی یکسان نیست.	بیشترین تأثیر متغیرهای محیطی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی مربوط به محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای و ذی‌نفعان است و کمترین تأثیر را محیط جغرافیایی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان حاکمیت دولتهای مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم و ارتقای رابطه نظارتی مجلس و دولت تأثیر با اهمیتی در موفقیت اصلاحات دارا است.

در تمام موارد نتایج آزمون نشان داد که با ۹۵٪ اطمینان میزان تأثیر متغیرها متفاوت است یا دارای اولویت یکسان نیست. سپس برای رتبه‌بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون (مقایسه دو به دو متغیرها) استفاده شد. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخها از آزمون پارامتری t استفاده شده است. در این آزمون در صورتی که میانگین پاسخ بیش از حد متوسط (فرض  $H_1$ ) باشد، آن متغیر با ۹۵ درصد اطمینان به عنوان متغیر مؤثر در نظر گرفته می‌شود که به منظور اختصار تنها نتایج آزمونها در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول شماره ۵: مهمترین محرکها و دلایل شروع و پذیرش اصلاحات

الزامات قانونی	دکترین غالب	الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	بحرانهای مالی
الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانونهای توسعه چهارم	گرایش مجلس به نظارت بیشتر بر عملکرد دولت	دستورالعمل تهیه گزارشهای آماری (GFSM) در سال ۲۰۰۲	عملکرد نامطلوب سازمانهای دولتی
قوانین وضع شده در مورد عملیاتی شدن بودجه	گرایش صاحب‌نظران حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منتشره توسط GASB	کسریهای مداوم بودجه
الزام به محاسبه قیمت تمام شده خدمات در قانون جدید مدیریت خدمات کشوری			فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی

### یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که در جدول شماره ۴ مشاهده می‌شود، تمامی فرضیه‌های تحقیق با استفاده از آزمونهای آماری تأیید شد. بنابراین یافته‌های تحقیق را می‌توان به شرح خلاصه زیر بیان کرد:

- وزارت امور اقتصادی و دارایی بیشترین تأثیر را در شروع اصلاحات دارد.
- الزامات قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت، اصلیتترین محرک اصلاحات مطرح است. (جدول ۵ چهار محرک اصلی اصلاحات را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه‌هایشان نشان می‌دهد).



- نقش مشورتی دانشگاهیان و اعضای حرفه با اهمیت است و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بیشترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد و در مرتبه دوم اهمیت استادان حسابداری و تألیفات آنها قرار دارد. (جدول شماره ۶).
- استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی مطلوبترین استراتژی به منظور اصلاحات حسابداری دولتی است.
- رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور با هم به عنوان مطلوبترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح است.
- محیط سیاسی و سه عامل مهمتر آن، که شامل حاکمیت دولتهای پاسخگو، تقویت رسانه‌های خبری به منظور پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت است، مهمترین عوامل مؤثر بر اجرای اصلاحات است. (جدول شماره ۷ پنج عامل محیطی اصلی مؤثر بر فرایند اصلاحات و ذی‌نفعان را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه‌هایشان نشان می‌دهد).

جدول شماره ۶: اولویت‌بندی مشاوران علمی اصلاحات

اولویت	مشاوران	میانگین رتبه
۱	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	۶/۵۱
۲	استادان حسابداری و تألیفات آنها	۴/۸۰
۳	انجمن حسابداران رسمی	۴/۷۹
۴	حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای	۴/۶۴
۵	انجمن حسابداران خبره	۴/۵۶
۶	انجمن ذی‌حسابان دولتی	۴/۳۴
۷	استادان مدیریت و تألیفات آنها	۳/۳۱
۸	استادان اقتصاد و تألیفات آنها	۳/۰۵

جدول شماره ۷: مهمترین شاخصهای محیطی مؤثر بر فرایند اصلاحات

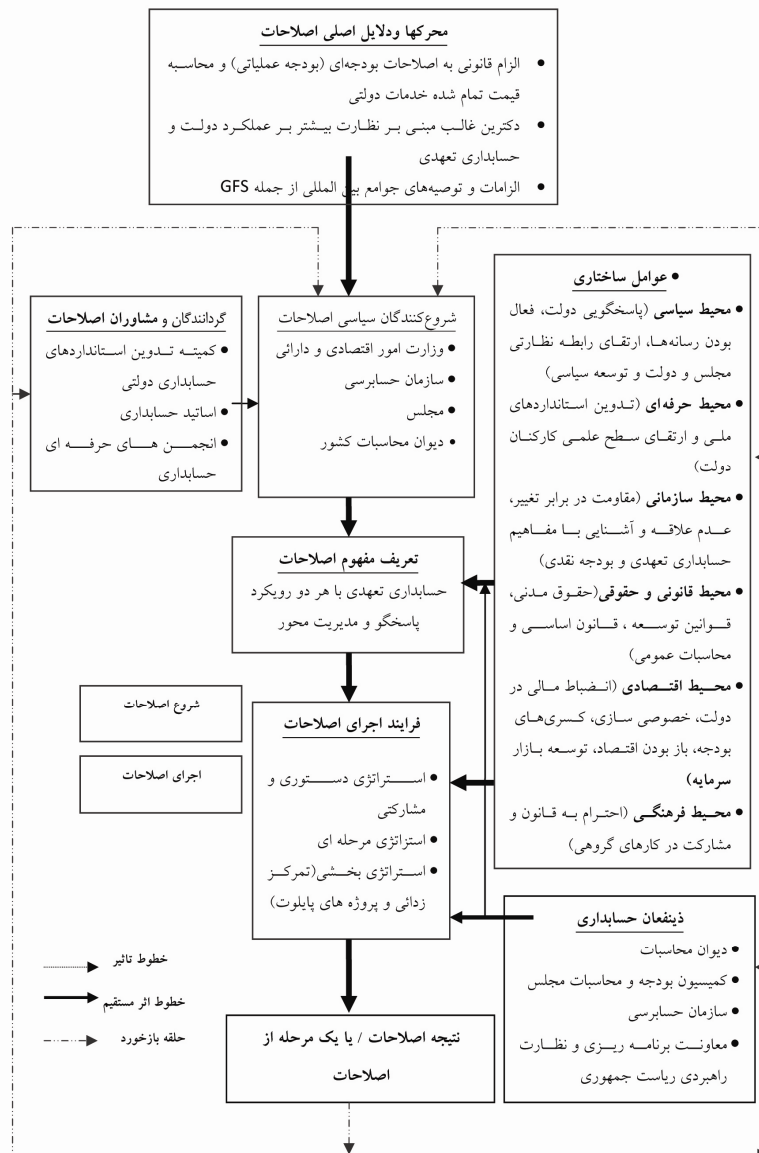
میزان تاثیر	بیشترین تاثیر	کمترین تاثیر		
محیط سیاسی	حاکمیت دولتهای مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم	تقویت رسانه‌های خبری و پیگیری مستمر رخدادهای مالی و سیاسی	رابطه مجلس و دولت	تعدد احزاب سیاسی و توزیع قدرت میان آنها
محیط حرفه حسابداری	تدوین استانداردهای ملی حسابداری دولتی مبتنی بر پاسخگویی	ارتقای جایگاه و نقش حسابداران تحصیلکرده در دولت	وضعیت قانونی و حقوقی حسابداری و حسابرسی دولتی	تشکیل انجمنهای حرفه‌ای حسابداران دولتی
ذی‌نفعان	کمیسیون بودجه و محاسبات مجلس	دیوان محاسبات	سازمان حسابرسی	معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری
محیط سازمانی	فرهنگ سازمانی مقاوم در برابر تغییر	عدم گرایش مدیران دولتی و سیاستمداران به مفاهیم حسابداری	آشنا نبودن کارکنان حسابداری و بودجه دستگاه‌های دولتی	بودجه ریزی برنامه‌ای موجود بر مبنای نقدی
محیط قانونی و حقوقی	افزایش آگاهی شهروندان و امکان دعاوی حقوقی آنها علیه عمل	الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین توسعه چهارم و پنجم	نظارت‌های قانونی سازمان مدیریت و برنامه ریزی	قوانین مرتبط با پاسخگویی در قانون اساسی
محیط اقتصادی	انضباط مالی در دولت	واگذارهای خدمات عمومی به بخش خصوصی	کسریهای مداوم بودجه	باز بودن اقتصاد سرمایه

**ارائه مدل اقتضایی برای عوامل مؤثر بر اصلاحات حسابداری دولتی ایران**

پس از تأیید فرضیه‌های تحقیق و تحلیل آماری پاسخهای حاصل از پیمایش عناصر ماژولهای الگوی اقتضایی اصلاحات حسابداری دولتی ایران تعیین، و با الهام از چیدمان

الگوی اقتضایی لودر به شکل شماره ۲ کنار هم قرار گرفت. با توجه به نتایج تحلیل آماری مبنی بر کم اهمیت بودن محیط جغرافیایی این متغیر وارد الگو نشده است.

شکل شماره ۲: الگوی اقتضایی اصلاحات حسابداری دولتی ایران



### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نگاه اجمالی به ادبیات ارائه شده در مورد کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، نشان‌دهنده این واقعیت است که سازمانها و هیئتهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری دولتی در سطح بین‌الملل بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی تأکید کرده‌اند. با توجه به پیش فرض این مطالعه، که مبنی بر قرار داشتن حسابداری دولتی ایران در آستانه تحولی بنیادی و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی است از یافته‌های تحقیق می‌توان چنین نتیجه گرفت که محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر در پی الزامات قانونی عملیاتی شدن بودجه است.

طبق نتایج تحقیق، مهمترین نهاد در این فرایند اصلاحی، وزارت امور اقتصادی و دارایی است؛ لذا بر مسئولان این وزارتخانه است که با توجه به ظرفیتهای قانونی، علمی و تجربی خود وظیفه تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نقشه عملیاتی اصلاحات، و نهایتاً راهبری آن را بر عهده بگیرند. در این تحقیق، نقش مهم مشاوران اصلاحات بویژه کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و انجمنها و حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و دانشگاهی تأیید شد. لذا به نهادهای سیاستگذار پیشنهاد می‌شود، از نقش مشورتی استادان دانشگاهی و انجمنهای حرفه‌ای و توصیه‌های آنان از همان ابتدای اصلاحات و هنگام تبیین مفهوم نوآوری و در ادامه به منظور راهبری اصلاحات و آموزش کارکنان خود بهره بیشتری ببرند. یافته‌های این تحقیق در پیش‌بینی روند آینده اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفت که تأییدی بر قدرت پیش‌بینی‌کنندگی مدل لودر (۲۰۰۱) است.

در این تحقیق پیش‌بینی شد رویکرد مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی ایران به سمت حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو و مدیریت محور به طور توأم است. هم‌چنین در این تحقیق استراتژیهای ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی به عنوان مناسبترین استراتژیها به منظور اصلاحات حسابداری دولتی شناسایی شد. با توجه به یافته تحقیق محیط

سیاسی در میان سایر عوامل بیشترین تأثیر را بر اصلاحات خواهد داشت لذا پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی سیاستگذاری با ارائه سمینارها و مصاحبه با رسانه‌ها توجه سیاستمداران را به اهمیت این فرایند اصلاحی جلب، و مشارکت سیاسی آنان را کسب کند.

یادداشتها

- |                      |                             |
|----------------------|-----------------------------|
| 1- Upping and Oliver | 2- Lüder                    |
| 3- Diamond           | 4- Christianes and Reyniers |
| 5-Jorge              | 6- Chan                     |

منابع و مأخذ

- باباجانی، جعفر، (۱۳۸۶)، ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور، سال پنجم، شماره چهارم، صفحات ۳ تا ۲۷.
- توکلی محمدی، محمد، (۱۳۸۴)، ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران، پایان نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
- Chan, J.L, Jones, R.H, Lüder, K.G. (1996). Modeling governmental accounting innovations: An assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc, Vol. 9, pp 1–19.
- Christensen, M (200۳), “Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales Government”, *Accounting History*, Vol. 7, No. 2, pp.93-124.
- Christianes, J. and Brecht, R. (2009). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study. *Working Paper*, Ghent University, Belgium.
- Diamond, J. (2002), Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?. IMF, *Working Paper*: wp/02/240.
- Diamond J.. (2003). Performance Budgeting: Managing the Reform Process. IMF Working Paper: WP/03/33.
- Jaruga, A., Nowak, W. A. (1996), Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc, Vol. 9, pp 21–31.
- Jones, R.H., Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*. 5th edition. Pitman.
- Jorge S., (2003). *Local government accounting in Portugal in comparative-international perspective*. The Portuguese Foundation for Science and Technology.
- Lüder K. (1989). Comparative government accounting study – interim summary report. Speyerer Forschungsberichte. N. 76.
- Lüder K., (2001). Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems. presented at the *VIIIth CIGAR Conference*. Valencia.
- Lüder K.,( 1994), The “Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Auditing. Berne: Paul Haupt Publishers, pp. 1-15.
- Oly, R. H., (2007), Accounting innovation: the contingency Factors blocking the adoption of accrual accounting in the Malagasy's municipalities, AFC .
- Ouda, H.A.G., (2010), A prescriptive model of the transition to accrual accounting in central government, *International Journal of Governmental Financial Management*. Vol. X, No. 1.

- Pallot, J., (1995), Contextual variables underlying innovation in national budgeting, accounting and auditing: the case of New Zealand, presented at the *Vth CIGAR Conference*, Paris, May.
- Saleh Z., (2007). Malaysian governmental accounting: national context and user orientation, *International Review of Business Research Papers*, Vol. 3, No. 2, pp. 376 – 384.
- Upping P., Oliver, J., (2011). Accounting change model for the public sector: adapting Luder's model for developing countries, *International Review of Business Research Papers*, Vol. 7, No. 1, pp 364 – 380 .