

تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

ملک محمد غلامی^۱، *حسین فخاری^۲، اسفندیار ملکیان^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، ایران.

۲. دانشیار، عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، ایران.

۳. استاد، عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۵/۱۵

Explaining Effective Factors on the Implementation of Public Sector Accounting Standards in Iran

M. Gholami¹, *H. Fakhari², E. Malekian³

1. PhD. student of Accounting, University of Mazandaran, Iran.

2. Associate, Faculty Member, Department of Accounting, University of Mazandaran, Iran.

3. Professor, Faculty Member, Department of Accounting, University of Mazandaran, Iran.

Received: 2019/5/22

Accepted: 2019/8/6

Abstract

Since the introduction of accounting standards in the public sector in Iran since the beginning of 1394, the question of what factors can influence the utilization of public accounting standards is a matter of considerable controversy. Accordingly, the present study seeks to investigate the factors affecting the implementation of public sector accounting standards, which includes organizational features and management features, in the reporting units of the country. For this purpose, a questionnaire was prepared and distributed among 448 students and government directors and public sector institutions. The results show that among the organizational characteristics of the reporting unit, only the variables of the existence of accounting information system and the type of finance staff employed, and among the management characteristics of the reporting unit, the variables of the former manager's position and the manager's political communication affect the implementation of public sector accounting standards and other variables, they have no significant effect on the implementation of public sector accounting standards.

چکیده

با لازم الاجرا شدن به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ این سؤال مبنی بر اینکه چه عواملی می‌تواند بر میزان به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی مؤثر باشند موضوع مهم و قابل بحثی است. بر همین اساس، پژوهش حاضر درصدد برآمده است تا عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی که شامل ویژگی‌های سازمانی و مدیریتی است، را بررسی نماید. برای این منظور پرسشنامه بسته‌ای تهیه و در نهایت، تعداد ۴۴۸ سری پرسشنامه از ذی‌حسابان و مدیران مالی دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی جمع‌آوری شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارند و سایر متغیرها اثر معنی‌داری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند.

Keywords: Public Sector Accounting Standards, Organizational Features, Management Features.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ویژگی‌های سازمانی، ویژگی‌های مدیریتی.

JEL Classification: H61

طبقه‌بندی موضوعی: H61

مقدمه

پاسخگویی به ذینفعان امری اجتناب‌ناپذیر برای سازمان‌های بخش عمومی در اقتصاد دولتی ایران است. در راستای چنین نیازی، ضرورت تدوین استانداردهای گزارشگری قابل اعتماد که امکان ارزیابی شفاف و پاسخگویی همه‌جانبه را به همراه ارزیابی منصفانه‌ای از عملکرد واحدهای بخش عمومی فراهم آورد، جدی است. از همین جهت کشورهای مختلف از دهه‌های گذشته به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نموده‌اند تا در نهایت، این تلاش‌ها در سال ۱۹۸۷ منجر به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی توسط کمیته بخش عمومی که زیرمجموعه‌ای از آیفک می‌باشد، شده است. استانداردهایی که انتظار می‌رود به اهداف واحدهای گزارشگر بخش عمومی کمک کنند و موجب شفافیت و پاسخگویی توسط دولت‌ها در مدیریت منابع عمومی و مدیریت مالی با کیفیت بخش عمومی شده و همچنین معاملات با سرمایه‌گذاران را بهبود بخشیده و ارتباط با عموم مردم را تسهیل کند.

در کشور ایران نیز با توجه به ساختار اقتصاد دولتی آن، تلاش‌های زیادی از سال ۱۳۸۸ توسط سازمان حسابرسی انجام گرفته است. به طوری که در سال ۱۳۹۴ و به تبعیت از سازمان‌های بین‌المللی از جهت امکان مقایسه و پاسخگویی جهانی، مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی توسط سازمان حسابرسی پذیرفته و به سازمان‌های ذی‌ربط ابلاغ شده است. با توجه به چنین رویکردی انتظار داریم تا اولاً گزارش‌های مالی کشور با گزارش‌های مالی سایر کشورها قابل مقایسه باشد و ثانیاً سبب شود تا در بلندمدت انگیزه سرمایه‌گذاران خارجی برای ورود به بازار سرمایه‌گذاری در ایران و مشارکت در پروژه‌های بنیادی کشور توسعه یابد.

اما علی‌رغم اخذ چنین تصمیمی مبنی بر تدوین و تصویب استانداردهای حسابداری بخش عمومی، متأسفانه به استناد آمار موجود در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و همچنین آمار موجود در گزارش تفریح بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، تقریباً بخش مهمی از واحدهای گزارشگر بخش عمومی تاکنون به اجرایی کردن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران اقدام ننمودند. لذا این سؤال که چه عواملی باعث عدم اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی جدید شده است، از جهت نظری مهم تلقی می‌شود چرا که انتظار می‌رود با به‌کارگیری استانداردهای جدید که مهمترین تغییر آن استفاده

از مبنای تعهدی به جای نقدی است، پاسخگویی و شفافیت بیشتر شود.^۱ همچنین از جهت کاربردی نیز مهم تلقی می‌شود، زیرا امکان تأمین مالی پروژه‌های دولت از طریق عموم تسهیل شود و در نهایت از نظر بین‌المللی صورت‌های مالی قابل اتکاتر و استانداردتر و قابل مقایسه‌تر شود.^۲

بر همین اساس، پژوهش حاضر درصدد است تا به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در واحدهای بخش عمومی بپردازد. مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد اگر چه پژوهش‌های متعددی (کوانا و همکاران^۳، ۲۰۱۶؛ ساموئل^۴، ۲۰۱۶؛ اگارول و گودل^۵، ۲۰۱۴؛ منترو و گومز^۶، ۲۰۱۲؛ کیوشی یاماموتو^۷، ۲۰۱۰؛ تودور و موتیو^۸، ۲۰۰۵؛ هپورث^۹، ۲۰۰۳)، به بررسی مواردی مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها پرداخته‌اند، تاکنون در ایران پژوهشی به این موضوع نپرداخته است و از این جهت پژوهش حاضر نوآوری می‌باشد. بر همین اساس هدف اصلی پژوهش حاضر تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد.

لذا، در ادامه پس از بیان مبنای نظری، به پیشینه پژوهش پرداخته و سپس فرضیه‌های پژوهش و روش‌شناسی پژوهش و در نهایت، یافته‌های تحقیق، نتیجه‌گیری، پیشنهادات و محدودیت‌ها ارائه خواهد شد.

مبنای نظری پژوهش

در بحث مبنای نظری پژوهش از تئوری نمایندگی، تئوری ذینفعان و همچنین تئوری مدیریت عمومی نوین استفاده کرده و به تشریح موضوع تحقیق می‌پردازیم. قدر مسلم موضوع تضاد منافع و عدم تقارن از اولین موضوعاتی است که به دلیل تفاوت در منافع گروه‌های درگیر مطرح می‌شود (واتر و زیمرمن^{۱۰}، ۱۹۸۶).

بدیهی است که این تقابل می‌تواند هم در بخش عمومی و هم در بخش خصوصی قابل طرح باشد، آنچه با مفهوم

۱. مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی، بخش مقدمه

۲. مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی،

3. Cavanagh et al
4. Mukah Samuel Tanjeh
5. Aggarwal & Goodell
6. Monterio & Gomes
7. Kiyoshi Yamamoto
8. Todor & Mutiv
9. Hepworth
10. Watts & Zimmerman

البته ساموئل (۲۰۱۶)، معتقد است که این نیاز در کشورهای متفاوت دارای خاستگاه‌های مختلف می‌باشد. او معتقد است اگرچه دلیل اصلی تمایل کشورهای پیشرفته به تئوری جدید ناشی از عوامل داخلی مثل تقاضا برای پاسخگویی و یا بهبود عملکرد یا همان بحران‌های دولتی و یا منافع سیاسی گروه‌ها می‌باشد ولیکن در کشورهای در حال توسعه یا کمتر توسعه یافته بیشتر به منشأ خارجی همچون فشار سازمان‌های بین‌المللی مربوط می‌باشد. برای مثال کمک‌های دولتی بانک جهانی در اکثر کشورهای در حال توسعه مستلزم پیش شرط پاسخگویی عمومی دولت‌ها است. در هر حال تغییر فلسفه مدیریت در بخش عمومی چه در کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه، تعهدات و الزامات جدیدی را از نظر شفافیت و کارایی بیشتر در وظایف نهادهای بخش عمومی به دنبال خواهد داشت و در واقع دلیل اصلی تغییر نگرش و علاقه‌مندی به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی به جای نقدی همین نگرش جدید است. سیستمی که در تلاش است تا همه عناصر حسابداری به درستی شناسایی و اندازه‌گیری کند. هدفی که ممکن است اعمال آن در دولت‌هایی که علاقه‌چندانی به ارایه درست این اقلام ندارند سخت و پیچیده باشد. بر همین اساس ساموئل (۲۰۱۷)، معتقد است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی راهی برای رفع این مشکلات و شفافیت و پاسخگویی بیشتر است. با توجه به این موضوع و این نکته که پایه و اساس ایجاد و اجرای یک سیستم حسابداری و گزارش‌دهی بخش عمومی کارآمد، در هر کشوری به توانایی شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌های دولت، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌های سیستم جدید بستگی دارد، لذا منطقی است که به دنبال مطالعه عوامل مؤثر بر اجرا و یا عدم اجرای استانداردهای جدید حسابداری بخش عمومی باشیم. چرا که تنها راه بررسی دلایل عدم اجرای این استانداردها انجام پژوهش و مطالعه دانشگاهی در این رابطه می‌باشد. بر همین اساس در ادامه به بررسی پیشینه پژوهش می‌پردازیم تا بتوانیم طرح پژوهش مناسب را تدوین کنیم.

مروری بر پیشینه پژوهش

بازنگری پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور و همچنین در ایران می‌تواند از جهت عدم تکرار پژوهش و تدوین طرح پژوهش مناسب مؤثر باشد لذا در ادامه به پژوهش‌های خارجی و داخلی مرتبط با موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

تئوری نمایندگی پشتیبانی می‌شود. در واقع در بخش عمومی نیز می‌توانیم مردم و مالیات‌دهندگان را کارگمارانی تلقی کنیم که دولت را برای رسیدن به اهداف خود به‌عنوان کارگزار به کار گمارده‌اند. لذا دولت و نمایندگان آن‌ها موظف‌اند تا در راستای منافع عمومی انجام وظیفه کنند. اگرچه این احتمال وجود دارد که به دلیل تضاد منافع و همچنین عدم تقارن اطلاعاتی به نفع مردم عمل نکنند.

در هر حال مطابق با تئوری نمایندگی انتظار داریم که شهروندان و مالیات‌دهندگان به‌عنوان کارگماران حاضر باشند تا برای شفافیت و پاسخگویی نمایندگان خود هزینه استقرار سیستم حسابداری را تقبل کنند تا بتوانند از طریق گزارش‌های صحیح و به‌موقع مجموعه فعالیت‌های کارگزاران خود را نظارت کنند (ساموئل، ۲۰۱۷).

تئوری نمایندگی در توجیه به‌کارگیری سیستم‌ها و استانداردهای جدید حسابداری توسط بنگاه‌های بخش عمومی به کار می‌رود.

بر اساس تئوری ذینفعان، تأثیر کارگزاران (دولت‌ها) بر کارگماران (مردم و جامعه) آن‌چنان عمیق است که باید به تمام جنبه‌های عمومی جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذینفعان معتقد هستند که کارگزاران باید پاسخگویی عملکرد خود در خصوص محیط‌زیست، گونه‌های جانوری و حتی نسل‌های آینده نیز باشند. این پاسخگویی باید در تمام زمینه‌ها باشد که پاسخگویی مالی عصاره همه پاسخگویی‌ها می‌باشد. برای پاسخگویی به این ذینفعان، لازم است چارچوب و استانداردهای مشخصی وجود داشته باشد و لازم است مشخص گردد که چه عواملی موجب اجرایی نشدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌شود.

در سال‌های اخیر تئوری جدیدی برای توضیح به‌کارگیری سیستم‌های جدید حسابداری تحت عنوان "تئوری مدیریت جدید بخش عمومی"^{۱۱} مطرح شده است. عامل اصلی علاقه‌مندی سال‌های اخیر به تئوری جدید مدیریت بخش عمومی به دلیل عدم پاسخگویی و ناکارآمدی بخش‌های انحصاری و بزرگ بخش عمومی بوده است (رایز و استیو^{۱۲}، ۲۰۱۷).

مطابق با تئوری جدید مدیریت بخش عمومی، نهادهای بخش عمومی علاوه بر پاسخگویی نسبت به رعایت فرایندها و نحوه عمل فعالیت‌ها، باید پاسخگویی نتایج عملکرد خود نیز باشند (فتفراین و جودی^{۱۳}، ۲۰۱۱).

پیشینه خارجی

پژوهش‌های انجام شده توسط لودر^{۱۴} از سال ۱۹۸۰ لغایت ۱۹۹۰ بابت انتقال از حسابداری نقدی به تعهدی که در کشورهای مختلف از جمله کانادا، آلمان، دانمارک، فرانسه، بریتانیا و ایالات متحده آمریکا انجام شد، نشان داد که به طور کلی دو دسته عوامل رفتاری و زمینه‌ای در کشورها وجود دارند که بر اجرا و عدم اجرای حسابداری بخش عمومی مؤثرند (لودر، ۱۹۹۴).

گادفری و همکاران^{۱۵} (۱۹۹۶)، شناسایی و وفاداری قبیله‌ای را به عنوان عواملی که بر نگرش‌های مردم نسبت به بخش عمومی تأثیر می‌گذارند، معرفی کردند. متغیر دیگری که آن‌ها به عنوان عامل تأثیرگذار بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی شناختند، سازمان‌های کمک‌رسانی بین‌المللی بود. آن‌ها خواستار تغییرات مالی در سیستم حسابداری و گزارش مالی کشور، به عنوان شرط دریافت جایزه و تمديد کمک مالی شده‌اند (چان^{۱۶}، ۱۹۹۶).

چان (۲۰۰۳)، در پژوهش خود نشان داد که محیط اجتماعی دولت، متغیرهای ساختاری مانند فرهنگ سیاسی یا الگوهای رفتار سیاسی، عواملی هستند که بر نگرش‌های اصلی کاربران و تولیدکنندگان اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارند. او معتقد بود هر چه فرهنگ سیاسی بازتر باشد و به فرهنگ مشارکت عمومی گرایش داشته باشد، انتظارات کاربران اطلاعات از مدیریت مالی دولت بیشتر است. بر اساس نتایج تحقیق هیورث (۲۰۰۳)، به نظر می‌رسد فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد.

تودور و موتیو (۲۰۰۵)، در تحقیق خود نشان دادند که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و روش‌های اجرایی آن می‌باشد. همچنین به منظور اطمینان از ارائه کامل، به موقع و صحیح اطلاعات حسابداری باید یک چارچوب قانونی برای آن طراحی شود و اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

در مطالعه السانی و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۰)، نیز مشخص گردید که صلاحیت و آمادگی کارکنان بر انجام اصلاحات و تغییرات حسابداری بخش عمومی تأثیر می‌گذارد و شفافیت و پاسخگویی گزارش مالی در بخش عمومی بهبود می‌بخشد.

کیوشی یاماموتو (۲۰۱۰)، در تحقیق خود که راجع به

فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا بوده است، چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه را بررسی نموده و مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش عمومی را اشاره کرده است که مسئولیت پاسخگویی را افزایش می‌دهد.

ساموتل (۲۰۱۶)، نشان داد که در کشور کامرون، عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، آموزش کارکنان و استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا، حمایت سیاسی و عمر واحد تجاری می‌باشد. وی (۲۰۱۷)، معتقد است که متغیرهای زمینه‌ای مربوط به موانع پیاده‌سازی شامل کمبود حسابداران خبره یا ماهر در بخش عمومی است و همین امر عامل هرگونه تحول در حسابداری بخش عمومی مانند پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تحت الشعاع قرار می‌دهد. او علاوه بر متغیرهای زمینه‌ای، متغیرهای رفتاری را نیز به مجموعه عوامل اضافه کرد.

پیشینه داخلی

علی‌رغم وجود پژوهش‌های خارجی، در کشور ایران پژوهشی که دقیقاً به موضوع مورد تحقیق پرداخته باشد وجود ندارد لذا در ادامه به پژوهش‌های مشابه و مربوط اشاره می‌شود:

صابر (۱۳۸۸)، در تحقیق خود در خصوص موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران به سه عامل اصلی به شرح ذیل اشاره می‌کند:

۱- نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی،

۲- نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم،

۳- نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

مرور پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که به طور کلی می‌توان عوامل مؤثر بر اجرا یا عدم اجرای استانداردهای بخش عمومی را به دو گروه عوامل سازمانی و مدیریتی مربوط دانست.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیش‌تر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

کاظمی و همکاران (۱۳۹۱)، پنج عامل مربوط به چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی را شامل: عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام

14. Luder

15. Godfrey et al

16. Chan

17. Alesani et al

بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند لذا باید بازه زمانی مناسب و واقع‌بینانه برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود. آن‌ها معتقدند که در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع‌بینانه برای انجام هر یک از گام‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی را در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور ایجاد کند.

فرضیه‌های پژوهش

مطابق با پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش حاضر به‌صورت زیر قابل طرح است:

فرضیه ۱- ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

فرضیه ۲- ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، پژوهش کاربردی^{۱۸} تلقی می‌شود که می‌تواند برای دست‌اندرکاران تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه و همچنین دست‌اندرکارانی که این استانداردها را به کار می‌برند، مفید باشد.

از نظر نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-همبستگی است که در آن از رگرسیون چند متغیره مقطعی استفاده شده است. در این پژوهش، جهت جمع‌آوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده شده است.

روش گردآوری داده‌ها

برای شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، از پرسشنامه با سؤالات مشخص و بسته استفاده شده است.

در مرحله اول، عوامل مؤثر از طریق مطالعه مقالات و تحقیقات قبلی استخراج و دسته‌بندی شده است که خلاصه آن به شرح جدول ۱ است.

در مرحله دوم، یک گروه خبرگان ۳۴ نفره شامل ۵ نفر معاون نظارت مالی و رئیس خزانه استان‌ها، تعداد ۲۰ نفر از ذی‌حسابان کشوری و استانی، تعداد ۸ نفر از بین معاونین

مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی عنوان کردند.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲)، چالش‌های مربوط به اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را در شش طبقه مدیریت و رهبری، پیروان (ممیزین حسابداری و مشاوران)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار تشکیلاتی مناسب، نیروی انسانی و فرایندها و استانداردهای کاری دسته‌بندی کردند.

یاوری و همکاران (۱۳۹۲)، عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی تأثیرگذار هستند.

محمدزاده سالطه و فرجی (۱۳۹۵)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

قاضی‌مرادی (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان "مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی نشان داد که عدم حمایت مدیران عالی دانشگاه‌ها به‌عنوان مهمترین عامل در اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد. بسترسازی لازم و آموزش پرسنل به ترتیب به‌عنوان دومین و سومین مشکل اجرای حسابداری تعهدی شناسایی گردیدند.

بداغی و همکاران (۱۳۹۵)، در تحقیق خود با عنوان "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی: مشکلات و موانع پیشرو" نشان دادند که نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به‌عنوان موانع اجرای مبنای تعهدی در بخش عمومی به شمار می‌روند.

اکرمی و همکاران (۱۳۹۶)، در خصوص گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی، به این نتیجه رسیدند که استمرار حرکت به‌سوی حسابداری تعهدی در

جدول ۱. عوامل مؤثر از طریق مطالعه مقالات و تحقیقات قبلی استخراج و دسته‌بندی شده

سال	محقق	عوامل مؤثر
۱۹۹۴	لودر	عوامل رفتاری و زمینه‌ای
۱۹۹۶	گادفری و همکاران	وفاداری قبیله ای و سازمان‌های کمک‌رسان
۲۰۰۳	چان	محیط اجتماعی و فرهنگ سیاسی
۲۰۰۳	هپورت	فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی
۲۰۰۵	تودور و موتیو	گسترش سیستم فناوری اطلاعات
۲۰۱۰	لسانی و همکاران	صلاحیت و آمادگی کارکنان
۲۰۱۰	کیوشی یاماموتو	فرهنگ مسئولیت پاسخگویی
۲۰۱۷	ساموئل	متغیرهای زمینه‌ای مانند کمبود حسابداران خبره
۱۳۸۸	صابر	قوانین، نیروی انسانی، استانداردها
۱۳۹۰	طالب نیا و همکاران	عملیاتی شدن بودجه
۱۳۹۱	کاظمی و همکاران	چارچوب نظری، قوانین، استانداردها، بودجه عملیاتی، حسابرسی عملکرد
۱۳۹۲	مهرالحسنی و همکاران	مدیریت، پیروان، محیط، ساختار تشکیلاتی، نیروی انسانی، فرایندها
۱۳۹۲	یاوری و همکاران	مدیریت، نیروی انسانی، قوانین، چارچوب نظری، درآمدهای دولت، فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی
۱۳۹۵	محمد زاده و فرجی	الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات بین‌المللی، بحران‌های مالی، بهبود شفافیت
۱۳۹۵	قاضی مرادی	حمایت مدیران عالی، آموزش پرسنل، بسترسازی لازم
۱۳۹۵	بداغی و همکاران	قوانین و مقررات، استانداردها، فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی
۱۳۹۶	اکرمی و همکاران	بازه زمانی و زمان مناسب

نمودار ۱ مراحل انجام کار را نشان می‌دهد. برای سنجش پایایی پرسشنامه نیز ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده است که عدد مربوطه ۰/۷۶۶ بوده است و از آنجائیکه از ۰/۷ بزرگ‌تر شده است لذا پرسشنامه تنظیم شده از پایایی لازم برخوردار می‌باشد.

قلمرو پژوهش

از نظر موضوعی در این پژوهش به عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در واحدهای گزارشگر ایران پرداخته شده است. قلمرو مکانی این پژوهش شامل کلیه واحدهای گزارشگر بخش عمومی در سراسر ایران است. با توجه به اینکه پژوهش حاضر از نوع نظرسنجی بوده و نظرسنجی مزبور در سال ۱۳۹۷ انجام شده است، لذا قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد.

جامعه آماری پژوهش افراد متخصص و مرتبط در وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور هستند. بر اساس استعلام از اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها،

دی حساب و یک نفر از بین حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور که دارای مشخصات ذیل بودند تشکیل گردید:

- ۱- متخصص و آگاه به قانون محاسبات عمومی کشور،
- ۲- آشنا به ساختار تشکیلاتی در بخش عمومی کشور،
- ۳- تسلط به استانداردهای حسابداری بخش عمومی،
- ۴- تجربه کافی در زمینه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی،

عمومی،

برای انجام این پژوهش در دسترس بودند و حاضر به همکاری شدند.

در مرحله سوم، از طریق روش دلفی اقدام به نهایی نمودن عوامل مؤثر و تنظیم پرسشنامه نهایی شده است. با توجه به انجام مراحل فوق و همکاری خبرگان فوق، روایی پرسشنامه تأیید شد بدین معنی که پرسشنامه مزبور می‌تواند عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی را اندازه‌گیری نماید.

در مرحله چهارم نیز، عوامل مؤثر از طریق پرسشنامه به نظرسنجی گذاشته شده و داده‌های لازم جمع‌آوری شد.

شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای استاندارد حسابداری بخش عمومی طبق مطالعات کتابخانه‌ای	اصلاح عوامل شناسایی شده با توجه به نظر خبرگان	جمع‌آوری و بررسی عوامل مؤثر از خبرگان سراسر کشور	تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران
←	←	←	

نمودار ۱. چارچوب روش پژوهش

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فرضیه اول

فرضیه ۱- ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

جدول ۶- آزمون رگرسیون چندگانه را بین متغیر وابسته اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و متغیرهای مستقل ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر را نشان می‌دهد. ضریب همبستگی چندگانه، همبستگی بین متغیر وابسته و متغیر پیش‌بینی شده بر اساس مدل $\{Y\}$ است که مقدار آن $0/445$ است. در این مدل نزدیک ۲۰ درصد متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنی‌دار تبیین می‌شود. آزمون معنی‌داری رگرسیون بیانگر این است رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از لحاظ آماری معنی‌دار است. مقدار F و سطح معنی‌داری بیان می‌دارند که این مدل رگرسیونی معنی‌دار است. از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد. ضریب بتا مربوط به متغیرها نشان می‌دهد به

استاندارد حسابداری بخش عمومی که تاکنون به تصویب رسیده است اقدام نموده و به میزان $40/22\%$ از واحدهای گزارشگر هنوز این استانداردها را رعایت نکرده‌اند.

آمار استنباطی شناسایی عوامل

قبل از بررسی فرضیه‌های تحقیق باید به این سؤال که آیا عوامل مطرح شده، به‌عنوان عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تلقی می‌شوند یا خیر، پاسخ گفته شود. به همین منظور از گروه ۳۴ نفره خبرگان، خواسته شد که میزان اهمیت هر کدام از عوامل مشخص شده را بیان کنند.

مقدار به‌دست آمده برای سطح معنی‌داری (مقدار احتمال یا آماره p) در سطح اطمینان 95% کمتر از $0/05$ می‌باشد و حد بالا و حد پایین نیز مثبت می‌باشد، میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است (جدول ۴).

عوامل تعیین‌شده به‌عنوان عوامل مورد نظر در فرضیه‌های تحقیق محسوب می‌شوند و با اطمینان 95% هر کدام از عوامل به شرح جدول ۵ مشخص گردیدند.

جدول ۳. وضعیت اجرایی شدن هر کدام از استانداردها

عنوان استاندارد	بله		خیر		کل	
	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی
۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی	۹۷/۸	۴۳۸	۲/۲	۱۰	۴۴۸	۱۰۰
۲- نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی	۹۴/۶	۴۱۹	۵/۴	۲۴	۴۴۳	۱۰۰
۳- درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	۸۳/۴	۳۶۶	۱۶/۶	۷۳	۴۳۹	۱۰۰
۴- درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	۷۵/۲	۳۳۳	۲۴/۸	۱۱۰	۴۴۳	۱۰۰
۵- دارایی‌های ثابت مشهود	۸۰/۲	۳۵۷	۱۹/۸	۸۸	۴۴۵	۱۰۰
۶- موجودی‌ها	۸۳/۸	۳۷۲	۱۶/۲	۷۲	۴۴۴	۱۰۰
۷- دارایی‌های نامشهود	۶۰	۲۶۱	۴۰	۱۷۴	۴۳۵	۱۰۰
۸- ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	۵۳/۴	۲۳۷	۴۶/۶	۲۰۷	۴۴۴	۱۰۰
۹- حسابداری مخارج تأمین مالی	۳۰/۶	۱۳۶	۶۹/۴	۳۰۸	۴۴۴	۱۰۰
۱۰- رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات	۳۵/۷	۱۶۰	۶۴/۳	۲۸۸	۴۴۸	۱۰۰
۱۱- افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۱۹/۴	۸۶	۸۰/۶	۳۵۸	۴۴۴	۱۰۰
۱۲- مزایای بازنشستگی کارکنان	۷۵/۴	۳۳۸	۲۴/۶	۱۱۰	۴۴۸	۱۰۰
۱۳- آثار تغییر در نرخ ارز	۱۷/۶	۷۹	۸۲/۴	۳۶۹	۴۴۸	۱۰۰
۱۴- رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه	۲۹/۹	۱۳۴	۷۰/۱	۳۱۴	۴۴۸	۱۰۰
میانگین کل استانداردها	۵۹/۷۸		۴۰/۲۲		۱۰۰	

جدول ۴. آزمون معنی‌دار بودن عوامل پرسشنامه

مقدار آزمون = ۳								
سؤالات	میانگین	انحراف استاندارد	آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ تفاوت‌ها	
							حد پایین	حد بالا
۱	۴/۴۴	۰/۷۰۵	۱۱/۹۲۷	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۴۴۱	۱/۲۰	۱/۶۹
۲	۴/۸۸	۰/۳۲۷	۳۳/۵۶۲	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۸۲	۱/۷۷	۲
۳	۴/۹۱	۰/۲۸۸	۳۸/۷۱۹	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۹۱۲	۱/۸۱	۲/۰۱
۴	۴/۶۵	۰/۴۸۵	۱۹/۷۹۹	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۶۴۷	۱/۴۸	۱/۸۲
۵	۴/۲۴	۰/۶۵۴	۱۱/۰۱۲	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۲۳۵	۱/۰۱	۱/۴۶
۶	۴/۲۹	۰/۷۶۰	۹/۹۲۹	۳۳	۰/۰۰۰	۲/۹۴	۱/۰۳	۱/۵۶
۷	۴/۲۶	۰/۶۱۸	۱۱/۹۲۶	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۲۶۵	۱/۰۵	۱/۴۸
۸	۴/۸۵	۰/۳۵۹	۳۰/۰۵۵	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۵۳	۱/۷۳	۱/۹۸
۹	۴/۸۵	۰/۳۵۹	۳۰/۰۵۵	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۵۳	۱/۷۳	۱/۹۸
۱۰	۴/۸۵	۰/۳۵۹	۳۰/۰۵۵	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۵۳	۱/۷۳	۱/۹۸
۱۱	۴/۰۳	۰/۶۲۷	۹/۵۷۴	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۰۲۹	۰/۸۱	۱/۲۵
۱۲	۴/۸۵	۰/۳۵۹	۳۰/۰۵۵	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۵۳	۱/۷۳	۱/۹۸
۱۳	۴/۸۵	۰/۳۵۹	۳۰/۰۵۵	۳۳	۰/۰۰۰	۱/۸۵۳	۱/۷۳	۱/۹۸

جدول ۵. عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

ردیف	فهرست
۱	میزان ارزش خالص
۲	وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری
۳	خصوصیات نرم‌افزار
۴	زیرسیستم‌های نرم‌افزار
۵	نوع واحد گزارشگر
۶	نوع استخدام کارکنان امور مالی
۷	جنسیت کارکنان امور مالی
۸	مدت زمان انتصاب مدیر
۹	سمت قبلی مدیر
۱۰	ارتباطات سیاسی مدیر
۱۱	تاریخ تاسیس واحد گزارشگر
۱۲	تخصص کارکنان امور مالی
۱۳	سطح تحصیلات کارکنان امور مالی

جدول ۶. آزمون رگرسیون چندگانه فرضیه اول تحقیق

متغیر وابسته= اجرای استانداردهای حسابداری						
متغیرهای مستقل= ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر شامل ارزش خالص، وجود سیستم اطلاعاتی، مشخصات نرم‌افزار، زیرسیستم های نرم‌افزار، نوع واحد گزارشگر، نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، جنسیت کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، قدمت واحد گزارشگر، تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر رشته، تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر سطح تحصیلات						
خلاصه مدل	ضریب همبستگی چندگانه = ۰/۴۴۵	ضریب تعیین = ۰/۱۹۸	ضریب تعیین اصلاح شده = ۰/۱۰۷	خطای استاندارد برآورد = ۰/۱۸۵		
آزمون معنی‌داری رگرسیون	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری	
رگرسیون	۱/۵۷۷	۲۱	۰/۰۷۵	۲/۱۷۹	۰/۰۰۳	
باقیمانده	۶/۳۷۴	۱۸۵	۰/۰۳۴			
کل	۷/۹۵۱	۲۰۶				
برآورد ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	خطای استاندارد ضریب	ضریب β	آماره t	سطح معنی‌داری	
مقدار ثابت	۰/۳۷۷	۰/۱۷۹	۰/۱۷۹	۲/۱۰	*۰/۰۳۷	
ارزش خالص	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	-۰/۰۵۷	-۰/۶۳۲	۰/۵۲۸	
وجود سیستم اطلاعاتی	۰/۳۰۲	۰/۰۸۹	۰/۲۷۸	۳/۴۸۹	*۰/۰۰۱	
مشخصات نرم‌افزار	-۰/۰۷۰	۰/۱۳۳	-۰/۰۶۷	-۰/۵۲۲	۰/۶۰۲	
زیرسیستم‌های نرم‌افزار	-۰/۰۵۶	۰/۲۵۴	-۰/۰۲۹	-۰/۲۲۰	۰/۸۲۶	
نوع واحد گزارشگر	۰/۰۳۳	۰/۰۲۰	۰/۱۴۰	۱/۶۹۹	۰/۰۹۱	
نوع استخدام کارکنان امور مالی	رسمی	۰/۰۱۹	۰/۲۴۱	۲/۲۴۸	*۰/۰۲۶	
	پیمانی	۰/۰۲۱	۰/۲۳۷	۲/۱۲۲	*۰/۰۳۵	
	شرکتی	-۰/۰۲۴	۰/۰۳۳	-۰/۰۵۹	-۰/۷۰۳	۰/۴۸۳
	سایر	۰/۰۳۶	۰/۰۲۲	۰/۱۱۷	۱/۶۳۷	۰/۱۰۳
جنسیت کارکنان امور مالی (زنان)	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۹	-۰/۰۲۹	-۰/۲۸۳	۰/۷۷۸	
قدمت واحد گزارشگر	۰/۰۰۶	۰/۰۱۰	۰/۰۴۵	۰/۵۷۷	۰/۵۶۵	
تخصص کارکنان امور مالی از نظر رشته	حسابداری	-۰/۰۴۹	۰/۰۹۸	-۰/۷۲۸	-۰/۵۰۶	۰/۶۱۴
	مدیریت	-۰/۰۵۰	۰/۰۹۸	-۰/۴۵۰	-۰/۵۱۲	۰/۶۰۹
	مالی	-۰/۰۵۰	۰/۱۰۲	-۰/۲۵۸	-۰/۴۹۵	۰/۶۲۱
	اقتصاد	-۰/۰۲۶	۰/۰۹۸	-۰/۰۹۸	-۰/۲۶۴	۰/۷۹۲
	سایر	-۰/۰۴۹	۰/۰۹۸	-۰/۴۸۲	-۰/۵۰۳	۰/۶۱۶
تخصص کارکنان امور مالی از نظر سطح تحصیلات	دکتری	۰/۱۰۲	۰/۱۰۴	۰/۲۴۱	۰/۹۷۹	۰/۳۲۹
	فوق لیسانس	۰/۰۳۴	۰/۰۹۸	۰/۴۸۰	۰/۳۴۱	۰/۷۳۴
	لیسانس	۰/۰۳۷	۰/۰۹۸	۰/۵۱۳	۰/۳۷۵	۰/۷۰۸
	فوق دیپلم	۰/۰۶۲	۰/۰۹۸	۰/۳۷۲	۰/۶۳۰	۰/۵۲۹
	دیپلم	۰/۱۰۱	۰/۱۰۳	۰/۲۵۵	۰/۹۸۱	۰/۳۲۸

از متغیر وابسته را تبیین می‌کند. بقیه متغیرها اثر معنی‌داری بر متغیر وابسته نداشتند.

یافته‌های فرضیه اول و دوم به‌طور هم‌زمان در قالب مدل رگرسیون
ویژگی‌های سازمانی و ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد (جدول ۸).

قبل از انجام آزمون رگرسیون چندگانه ابتدا فرضیات مدل را مورد بررسی قرار می‌دهیم تا ببینیم آیا می‌توانیم این مدل را روی داده‌ها پیاده کنیم یا نه. استفاده از مدل‌های رگرسیون متضمن شروط:

۱. رابطه بین متغیر وابسته و متغیرهای پیشین خطی باشد،
۲. خطاها مستقل از هم باشند،
۳. خطاها دارای میانگین صفر باشند،
۴. خطاها دارای واریانس ثابت باشند،
۵. خطاها دارای توزیع نرمال باشند،
۶. در حالت چند متغیره بین متغیرهای پیشین همخطی وجود نداشته باشد.

در راستای شرط اول با ترسیم نمودار مقادیر پیش‌بینی استاندارد شده در برابر پاسخ می‌توان خطی بودن را بررسی نمود و مشخص است که داده‌ها تقریباً حول خط راست قرار گرفته‌اند.

در مورد شرط دوم جهت تست آن از آماره دوربین

ازای یک انحراف معیار تغییر در متغیر مستقل چند انحراف معیار تغییر در متغیر وابسته ایجاد می‌شود. وجود سیستم اطلاعاتی به‌تنهایی ۲۷ درصد، نوع استخدام رسمی کارکنان ۲۴ درصد و نوع استخدام پیمانی کارکنان ۲۳ درصد از متغیر وابسته را تبیین می‌کند. بقیه متغیرها اثر معنی‌داری بر متغیر وابسته نداشتند.

یافته‌های فرضیه دوم

فرضیه ۲- ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

جدول ۷، آزمون رگرسیون چندگانه رابین متغیر وابسته اجرای استانداردهای حسابداری و متغیرهای مستقل ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر نشان می‌دهد. ضریب همبستگی چندگانه، همبستگی بین متغیر وابسته و متغیر پیش‌بینی شده بر اساس مدل $\{Y^1\}$ است که مقدار آن ۰/۳۴۹ است. در این مدل نزدیک ۱۶ درصد متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنی‌دار تبیین می‌شود. مقدار F و سطح معنی‌داری بیان می‌دارند که این مدل رگرسیونی معنی‌دار است. از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد. سمت قبلی مدیر به‌تنهایی ۲۶ درصد و ارتباطات سیاسی مدیر ۲۵ درصد

جدول ۷. آزمون رگرسیون چندگانه فرضیه دوم تحقیق

متغیر وابسته = اجرای استانداردهای حسابداری					
متغیرهای مستقل = ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر (نوع واحد، مدت‌زمان انتصاب مدیر، سمت قبلی مدیر، ارتباطات سیاسی مدیر)					
خلاصه مدل	ضریب همبستگی چندگانه = ۰/۳۹۴	ضریب تعیین = ۰/۱۵۵	ضریب تعیین اصلاح‌شده = ۰/۱۴۷	خطای استاندارد برآورد = ۰/۱۸۹	
آزمون معنی‌داری رگرسیون		مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F سطح معنی‌داری
رگرسیون	۲/۶۱۳	۴	۰/۶۵۳		
باقیمانده	۱۴/۲۴۰	۳۹۷	۰/۰۳۶		۰/۰۰۰
کل	۱۶/۸۵۴	۴۰۱			
برآورد ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	خطای استاندارد ضرایب	ضریب β	آماره t	سطح معنی‌داری
مقدار ثابت	۰/۶۹۴	۰/۰۳۰		۲۳/۵۰۳	*۰/۰۰۰
مدت‌زمان انتصاب مدیر	۰/۰۱۰	۰/۰۰۷	۰/۰۶۵	۱/۳۸۹	۰/۱۶۶
سمت قبلی مدیر	-۰/۰۳۲	۰/۰۰۶	-۰/۲۶۷	-۵/۷۳۴	*۰/۰۰۰
ارتباطات سیاسی مدیر	-۰/۱۰۵	۰/۰۱۹	-۰/۲۵۵	-۵/۴۵۳	*۰/۰۰۰

جدول ۸. جدول آزمون رگرسیون چندگانه فرضیه اول و دوم پژوهش

متغیر وابسته= اجرای استانداردهای حسابداری							
متغیرهای مستقل= ویژگی‌های سازمانی و مدیریتی واحد گزارشگر شامل ارزش خالص، وجود سیستم اطلاعاتی، مشخصات نرم‌افزار، زیرسیستم‌های نرم‌افزار، نوع واحد گزارشگر، نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، جنسیت کارکنان امور مالی، قدمت واحد گزارشگر، مدت‌زمان انتصاب مدیر به این سمت، سمت قبلی مدیر، ارتباطات سیاسی مدیر، تخصص کارکنان امور مالی از نظر رشته، تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر سطح تحصیلات							
خلاصه مدل	ضریب همبستگی چندگانه = ۰/۵۲۵	ضریب تعیین = ۰/۲۷۵	ضریب تعیین اصلاح‌شده = ۰/۱۷۸	خطای استاندارد برآورد = ۰/۱۷۷	دوربین واتسن = ۱/۸۳		
آزمون معنی‌داری رگرسیون	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری		
رگرسیون	۲/۱۵۸	۲۴	۰/۰۹۰	۲/۸۴۶	۰/۰۰۰		
باقیمانده	۵/۶۸۷	۱۸۰	۰/۰۳۲				
کل	۷/۸۴۵	۲۰۴					
برآورد ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	خطای استاندارد ضرایب	ضریب β	آماره t	سطح معنی‌داری	VIF	
مقدار ثابت	۰/۵۷۸	۰/۱۹۴	۰/۱۹۴	۲/۹۸۳	*۰/۰۰۳		
ارزش خالص	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	-۰/۰۵۲	-۰/۵۷۶	۰/۵۶۵	۲/۰۴۶	
وجود سیستم اطلاعاتی	-۰/۲۴۸	۰/۰۸۸	-۰/۲۳۰	۲/۸۲۶	*۰/۰۰۵	۱/۶۵۱	
مشخصات نرم‌افزار	-۰/۰۷۳	۰/۱۳۱	-۰/۰۷۰	-۰/۵۵۴	۰/۶۰۲	۳/۹۷۷	
زیرسیستم‌های نرم‌افزار	-۰/۰۳۳	۰/۲۵۵	-۰/۰۱۶	-۰/۱۲۸	۰/۸۲۶	۳/۹۹۵	
نوع واحد گزارشگر	۰/۰۲۲	۰/۱۹۰	۰/۰۹۲	۱/۱۲۲	۰/۰۹۱	۱/۶۷۲	
نوع استخدام کارکنان امور مالی	رسمی	۰/۰۱۳	۰/۰۰۸	۱/۵۳۷	۳/۰۲۶	۳/۰۲۶	
	پیمانی	۰/۰۲۴	۰/۰۱۰	۲/۳۰۱	۳/۳۸۸	۳/۳۸۸	
	شرکتی	-۰/۰۲۰	۰/۰۳۳	-۰/۰۵۰	۱/۶۶۴	۱/۶۶۴	
سایر	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۰/۱۲۱	۱/۷۵۶	۱/۱۸۷	۱/۱۸۷	
جنسیت کارکنان امور مالی (زنان)	۰/۰۰۷	۰/۰۰۹	۰/۰۸۲	۰/۷۷۵	۰/۷۷۸	۲/۷۸۱	
قدمت واحد گزارشگر	۰/۰۰۱	۰/۰۱۰	۰/۰۱۰	۰/۱۲۱	۰/۵۶۵	۱/۵۸۶	
مدت‌زمان انتصاب مدیر	-۰/۰۲۰	۰/۰۱۴	-۰/۱۱۳	-۱/۴۹۵	۰/۱۳۷	۱/۴۲۲	
سمت قبلی مدیر	-۰/۰۱۳	۰/۰۱۰	-۰/۱۰۳	-۱/۲۷۲	۰/۲۰۵	۱/۶۳۷	
ارتباطات سیاسی مدیر	-۰/۱۱۸	۰/۰۳۱	-۰/۳۰۱	-۳/۷۶۰	*۰/۰۰۰	۱/۵۹۵	
تخصص کارکنان امور مالی از نظر رشته	حسابداری	۰/۰۱۳	۰/۰۹۵	۰/۱۹۸	۰/۶۱۴	۴۹۲/۰۰۸	
	مدیریت	۰/۰۱۵	۰/۰۹۵	۰/۱۳۷	۰/۶۰۹	۱۸۳/۹۲۹	
	مالی	۰/۰۲۳	۰/۱۰۰	۰/۱۱۷	۰/۲۲۸	۰/۶۲۱	۶۵/۳۰۹
	اقتصاد	۰/۰۳۰	۰/۰۹۶	۰/۱۱۵	۰/۳۱۵	۰/۷۹۲	۳۲/۸۸۰
	سایر	۰/۰۲۲	۰/۰۹۶	۰/۲۱۶	۰/۲۳۰	۰/۶۱۶	۲۱۹/۵۶۷
تخصص کارکنان امور مالی از نظر سطح تحصیلات	دکتری	۰/۰۲۴	۰/۱۰۲	۰/۰۵۷	۰/۳۲۹	۱۴/۵۱۱	
	فوق لیسانس	-۰/۰۳۹	۰/۰۹۶	۰/۴۴۵	۰/۷۳۴	۲۹۳/۲۵۳	
	لیسانس	-۰/۰۳۰	۰/۰۹۶	-۰/۴۱۳	-۰/۳۱۰	۰/۷۰۸	۴۴۱/۹۸۲
	فوق دیپلم	-۰/۰۱۵	۰/۰۹۶	-۰/۰۹۰	-۰/۱۵۵	۰/۵۲۹	۸۳/۷۰۴
دیپلم	-۰/۰۰۴	۰/۱۰۲	-۰/۰۰۹	-۰/۰۳۶	۰/۳۲۸	۱۶/۶۸۴	

می‌شود و می‌توان به داده‌ها یک مدل خطی برازش داد (جدول ۹).

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به موضوع تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته است و در این راستا دو فرضیه مرتبط با موضوع تأثیر ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر و تأثیر ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در واحدهای گزارشگر ایران مطرح گردید. نتایج مربوط به هر کدام از دو فرضیه مزبور به‌طور جداگانه در ادامه بررسی می‌شود.

فرضیه اول

از بابت ویژگی‌های سازمانی تعداد ۱۰ مؤلفه از طریق نظرسنجی‌های خبرگان و به روش دلفی شناسایی شد. سؤال این فرضیه بدین صورت بود که آیا ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأثیر دارد یا خیر؟

ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر که مورد آزمون قرار گرفته است، شامل: ارزش خالص، وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری، مشخصات نرم‌افزار، زیرسیستم‌های نرم‌افزار، نوع واحد گزارشگر، نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، جنسیت کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، قدمت واحد گزارشگر، تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر رشته و تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر سطح تحصیلات بوده است. وجود سیستم اطلاعاتی به‌تنهایی ۲۷/۸٪، نوع استخدام رسمی کارکنان ۲۴/۱٪ و نوع استخدام پیمانی کارکنان ۲۳/۷٪ از متغیر وابسته را تبیین می‌کند. بقیه متغیرها اثر معنی‌داری بر متغیر وابسته نداشتند. نتایج به‌دست‌آمده با نتایج پژوهش‌های لسانی و همکاران، تودور و موتیو و همچنین موکا ساموئل مطابقت دارد.

فرضیه دوم

از بابت ویژگی‌های مدیریتی نیز تعداد ۳ ویژگی از طریق نظرسنجی‌های خبرگان به روش دلفی شناسایی شد. سؤال این فرضیه بدین صورت بود که آیا ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تأثیر دارد یا خیر؟

ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر که مورد آزمون قرار گرفته است شامل مدت زمان انتصاب مدیر به این سمت،

واتسون استفاده می‌شود که مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۸۳ شده است و فرض استقلال مانده‌ها مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

در بررسی شروط ۳ و ۴ که ثابت بودن واریانس و صفر بودن میانگین مانده‌ها است با ترسیم نمودار پراکنش مانده‌های استیودنت شده در برابر مقادیر پیش‌بینی استاندارد شده مورد بررسی قرار می‌گیرد. با رسم نمودار، مقادیر حول خط صفر قرار گرفته‌اند که میانگین صفر بودن مانده را پوشش می‌دهد. همچنین نمودار مورد نظر از الگوی خاصی پیروی نمی‌کند که این عامل تثبیت واریانس را نشان می‌دهد.

در خصوص شرط ۵ با ترسیم نمودار، احتمال نرمال بودن مورد سنجش قرار گرفته است و مشخص گردید که خطاها به‌صورت نرمال توزیع شده‌اند و مقادیر حول خط نیمساز ربع اول و سوم قرار گرفته‌اند که نرمال بودن مانده‌ها را تأیید می‌کنند.

در شرط ششم که بررسی همخطی است از شاخص VIF^{19} (عامل تورم واریانس) استفاده می‌شود که این شاخص باید زیر ۱۰ باشد تا عدم وجود همخطی بین متغیرهای پیشین را نشان دهد. شاخص VIF برای تک‌تک متغیرهای مستقل در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. در تمام متغیرها به‌غیر از متغیرهای مربوط به تخصص کارکنان از نظر رشته و مدرک تحصیلی مقدار VIF کمتر از ۱۰ می‌باشد. افزایش VIF باعث ضعف برآورد رگرسیونی می‌شود. با حذف این متغیرها مدلی جدید به داده‌ها برازش می‌دهیم.

جدول ۸ آزمون رگرسیون چندگانه را بین متغیر وابسته اجرای استانداردهای حسابداری و متغیرهای مستقل ویژگی‌های سازمانی و مدیریتی واحد گزارشگر را نشان می‌دهد. ضریب همبستگی چندگانه همبستگی بین متغیر وابسته و متغیر پیش‌بینی شده بر اساس مدل $\{Y\}$ است که مقدار آن ۰/۵۲۵ است. ضریب تعیین چندگانه درصدی از متغیر وابسته است که می‌توان به‌وسیله رابطه خطی به‌دست‌آمده تعیین نمود. در این مدل نزدیک ۲۸ درصد متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل معنی‌دار تبیین می‌شود. آزمون معنی‌داری رگرسیون بیانگر این است رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از لحاظ آماری معنی‌دار است. مقدار F و سطح معنی‌داری بیان می‌دارند که این مدل رگرسیونی معنی‌دار است. لذا فرض مدل خطی پذیرفته

جدول ۹. آزمون رگرسیون چندگانه فرضیه اول و دوم پژوهش بعد از حذف متغیرهای شامل VIF بالاتر از ۱۰

متغیر وابسته= اجرای استانداردهای حسابداری							
متغیرهای مستقل= ویژگی‌های سازمانی و مدیریتی واحد گزارشگر شامل ارزش خالص، وجود سیستم اطلاعاتی، مشخصات نرم افزار، زیرسیستم‌های نرم‌افزار، نوع واحد گزارشگر، نوع استخدام کارکنان امور مالی، جنسیت کارکنان امور مالی، قدمت واحد گزارشگر، مدت زمان انتصاب مدیر به این سمت، سمت قبلی مدیر، ارتباطات سیاسی مدیر.							
خلاصه مدل	ضریب همبستگی چندگانه= ۰/۴۸۷	ضریب تعیین= ۰/۲۳۷	ضریب تعیین اصلاح شده= ۰/۱۷۷	خطای استاندارد برآورد= ۰/۱۷۷	دوربین واتسون= ۱/۸۶۷		
آزمون معنی‌داری رگرسیون	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی‌داری		
رگرسیون	۱/۸۶۳	۱۵	۰/۱۲۴	۳/۹۲۳	۰/۰۰۰		
باقیمانده	۵/۹۸۲	۱۸۹	۰/۰۳۲				
کل	۷/۸۴۵	۲۰۴					
برآورد ضریب رگرسیونی	ضریب رگرسیون استاندارد نشده	خطای استاندارد ضرایب	ضریب β	آماره t	سطح معنی‌داری	VIF	
مقدار ثابت	۰/۵۹۰	۰/۱۸۷		۳/۱۵۹	*۰/۰۰۲		
ارزش خالص	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۵	-۰/۰۷۹	-۰/۹۶۷	۰/۳۳۵	۱/۶۵۲	
وجود سیستم اطلاعاتی	۰/۲۴۹	۰/۰۸۱	۰/۲۳۱	۳/۰۶۸	*۰/۰۰۲	۱/۴۰۲	
مشخصات نرم‌افزار	-۰/۱۰۷	۰/۱۲۷	-۰/۱۰۴	-۰/۸۴۸	۰/۳۹۷	۳/۶۹۹	
زیرسیستم‌های نرم‌افزار	۰/۰۲۲	۰/۲۴۵	۰/۰۱۱	-۰/۰۸۸	۰/۹۳۰	۳/۶۸۳	
نوع واحد گزارشگر	۰/۰۲۴	۰/۰۱۸	۰/۱۰۱	۱/۲۹۶	۰/۱۹۷	۱/۴۹۶	
نوع قرارداد	قراردادی	۰/۰۱۵	۰/۰۰۸	۱/۸۸۹	۰/۰۶۰	۱/۹۴۶	
	پیمانی	-۰/۰۱۴	۰/۰۰۸	-۱/۷۳۳	۰/۰۸۵	۲/۴۳۳	
	شرکتی	-۰/۰۱۲	۰/۰۲۶	-۰/۰۳۱	-۰/۴۷۵	۰/۶۳۵	۱/۰۳۸
	سایر	۰/۰۳۱	۰/۰۲۱	۰/۱۰۱	۱/۴۹۴	۰/۱۳۷	۱/۱۴۲
جنسیت کارکنان	زنان	۰/۰۰۴	۰/۰۰۹	۰/۴۵۳	۰/۶۵۱	۲/۷۲۲	
	مردان	۰/۰۰۰	۰/۰۰۶	-۰/۰۳۰	۰/۹۷۶	۲/۴۳۹	
قدمت واحد	۰/۰۰۳	۰/۰۱۰	۰/۰۲۵	۰/۳۲۶	۰/۷۴۵	۱/۴۸۵	
مدت‌زمان انتصاب مدیر	-۰/۰۱۹	۰/۰۱۳	-۰/۱۰۳	-۱/۴۷۷	۰/۱۴۱	۱/۲۱۷	
سمت قبلی مدیر	-۰/۰۱۰	۰/۰۰۹	-۰/۰۸۳	-۱/۱۴۸	۰/۲۵۲	۱/۲۹۵	
ارتباطات سیاسی مدیر	-۰/۱۲۹	۰/۰۲۸	-۰/۳۲۹	-۴/۵۷۰	*۰/۰۰۰	۱/۲۸۳	

استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، تبیین عوامل مؤثر بر اجرای این استانداردها نیازمند زمانی طولانی‌تر است.

منابع

- اکرمی، سیدرحمت اله؛ فعال قیومی، علی و قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۶).
- بداعی، حمید؛ رضایی، حمیدرضا و قناد، مصطفی. (۱۳۹۵). تغییر مینا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرای استان خراسان رضوی). *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۴).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس*.
- طالب نیا، قدرت اله و زارعی، بتول. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی. *مجله دانش حسابداری*، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
- قاضی مرادی، نرجس. (۱۳۹۵). مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۴).
- کاظمی، محمد و کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران. *دانش حسابداری*، ۱۲(۴۸)، ۴۴-۲۳.
- محمدرزاده سالطه، حیدر و فرجی، حمیده. (۱۳۹۵). بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۵.
- مهرالحسنی، محمدحسین؛ ابوالحلاج، مسعود؛ نکویی مقدم، محمود؛ دهنویه، رضا و امامی، مژگان. (۱۳۹۲). مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها. *مدیریت اطلاعات سلامت*، ۱۰(۵)، ۷۶۰-۷۵۰.
- یاوری، علی؛ احمدی، ایرج و روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین. *توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی*، ۲(۲۸)، ۱۴۸-۱۲۹.

سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بوده است. سمت قبلی مدیر به‌تنهایی ۲۶٪ و ارتباطات سیاسی مدیر ۲۵٪ از متغیر وابسته را تبیین می‌کند. اما مدت‌زمان انتصاب مدیر اثر معنی‌داری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی نداشته است. نتایج به‌دست‌آمده با نتایج پژوهش‌های چان، کیوشی یاماموتو و موکا ساموئل مطابقت دارد.

پیشنهادات

پیشنهاد‌های مبتنی بر یافته‌های پژوهش

- ۱- پیشنهاد می‌شود در تمام واحدهای گزارشگر، وجود سیستم اطلاعاتی الزامی شود.
- ۲- در امور مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی از کارکنان با نوع استخدام رسمی و پیمانی استفاده شود.
- ۳- در انتصاب مدیران باید همسو بودن آن‌ها با سیاست‌های کشور در جهت استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شود.

پیشنهاد‌های موضوعی برای تحقیقات آتی

در پایان با توجه به نتایج پژوهش و سؤالات مطرح‌شده در فرآیند آن، پیشنهاد می‌شود تحقیقی در زمینه طراحی مکانیزم‌های رفع موانع و محدودیت‌های اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران انجام شود.

محدودیت‌ها

- ۱- علی‌رغم تلاش فراوان برای توزیع و تکمیل پرسشنامه بین افراد کاملاً متخصص و مطلع به موضوع پژوهش، محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه وجود دارد. البته سعی شده است با توزیع پرسشنامه در سراسر کشور و برقراری ارتباط با افراد مطلع و انتخاب یک نماینده در هر استان نسبت به برطرف نمودن محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه اقدام نمایم.
- ۲- سطح آگاهی و دانش دست‌اندرکاران حسابداری بخش عمومی به‌خصوص ذی‌حسابان و معاونین ذی‌حساب و همچنین کارشناسان اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها در کنار کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی روزبه‌روز در حال افزایش است و این موضوعی انکارناپذیر است. لذا در استفاده از نتایج این پژوهش باید به این موضوع نیز توجه داشت.
- ۳- بدیهی است با توجه به‌تازگی و نوپا بودن

- Aggarwal, R. & Goodell, J.W. (2014). National Cultural Dimensions In Finance and Accounting Scholarship: an Important Gap in the Literatures?. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 1, 1-12.
- Alesani, D., Jensen, G. & Steccolini, I. (2010). New Information, New Issues: The Impact of IPSAS Adoption on Stakeholder Identification of Issues: an Intergovernmental Organisation Study. Retrieved April 2014 From [Www.Inderscience.Com/Info/Inarticle.Php?Artid=48744](http://www.Inderscience.Com/Info/Inarticle.Php?Artid=48744).
- Cavanagh, J., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). Implementing Accrual Accounting in Public Sector. International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department).
- Chan, J.L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*. Retrieved January 2016, <http://Ach.Sagepub.Com/Content/17/3-4/287.Refs>.
- Godfrey, A.D., Devlin, P.J. & Merrouche, C. (1996). 'Governmental Accounting In Kenya, Tanzania, And Uganda'. *Research In Governmental and Non-Profit Accounting*, 9, 193-208.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*, (1)23, 37-44.
- Yamamoto. K. (2010). Accounting System Reform Japanese Local Governments. *Financial Accountability and Management*, (3,5)15, 291-307.
- Lüder, K.G. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, 7, 99-127.
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (2013). International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector. *Revista Contabilidade & Finanças*, (62)24, 103-112.
- Mukah, S.T. (2015). Effects of International Public Sector Accounting Standards Adoption on Public Sector Accounting and Financial Reporting in Cameroon. *African Journal of Social Sciences*, (4)6, 105-120.
- Phetphairin, U. & Judy, O. (2011). Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luder's Model for Developing Countries. *International Review of Business Research Papers*, (1)7, 364-380.
- Rhys, A. & Steven, W. (2012). New Public Management and Citizens' Perceptions of Local Service Efficiency, Responsiveness, Equity and Effectiveness. Retrieved January 2016, http://www.Cocops.Eu/Wp-Content/Uploads/2012/08/COCOPS_Working paper_No7-.pdf.
- Tiron-Todor, A. & Mutiu, A. (2005). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. *Studiauniversitatis Babes Bolyai Oeconomica* 1990, Available At SSRN: <http://Ssrn.Com/Abstract=906813>.
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice Hall.