

بررسی مشکلات پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ایران از نظر تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در بخش عمومی

سعید واصلی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمانشاه، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری، کرمانشاه، ایران.
 حسین رشیدپور، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمانشاه، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری، کرمانشاه، ایران.
 محسن تسلیمی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمانشاه، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری، کرمانشاه، ایران.

چکیده- استانداردهای حسابداری بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین گردیده است. مفاهیم نظری مزبور توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با هدف تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ تهیه و به پیوست این مجموعه ارائه شده است. دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی با مقاصد عمومی است که به منظور ارائه اطلاعات مفید در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تهیه می‌شود. پرسش اساسی که این تحقیق به دنبال پاسخ آن است تعیین مشکلات و چالش‌های پیش روی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ایران است. روش تحقیق این پژوهش براساس هدف و با توجه به نوع موضوع، جزء دسته تحقیقات توصیفی - پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری در این تحقیق، شامل جامعه در دسترس حسابداران رسمی کشور بوده و همچنین، داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری خواهد شد. تعداد نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران بدست می‌آید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد ارزش منصفانه و رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ارتباط مثبت و معناداری دارند. همچنین نتایج نشان داد رویکرد نقدی و کمبود نیروی انسانی هیچ ارتباطی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ندارند.

واژه‌های کلیدی: ارزش منصفانه، رویکرد نقدی، نیروی انسانی، رویکرد تعهدی، استانداردهای حسابداری دولتی.

مقدمه

امروزه حسابداری به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی هم در سطح بازارها و هم در سیاست‌گذاری‌ها است. هدف از این سیاست‌گذاری‌ها در نهایت کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این

یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن مورد توجه قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶).^۱ افزایش هماهنگی در سطح بین‌المللی به تدوین استانداردهای جامع‌تر منجر می‌شود. جریان مستمر جهانی شدن بازار بورس موجب می‌شود شرکت‌ها تغییرات را بپذیرند. اگر شرکتی نتیجه فعالیت‌های خود را به گونه‌ای ارائه کند که برای سرمایه‌گذاران خارجی قابل درک نباشد، امکان دستیابی به منابع مالی خارجی کاهش می‌یابد. با افزایش همکاری کشورها، دسترسی به مجموعه منحصر به فردی از سیستم‌های حسابداری جهانی آسان‌تر خواهد بود (هیل و لوییز، ۲۰۰۹).^۲

مجموعه استانداردهای بین‌المللی این امکان را فراهم می‌کند تا زمینه فعالیت شرکت در سطح بالاتری بوجود آید، چرا که اطلاعات صورت‌های سود و زیان و ترازنامه در بین کشورهای مختلف، یکنواختی بیشتری خواهند یافت (اندرسون، ۱۹۹۳). تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت به منظور کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد (اثنی‌عشری و خان‌بیگی، ۱۳۸۷).

استانداردهای حسابداری بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین گردیده است. مفاهیم نظری مزبور توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با هدف تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ تهیه و به پیوست این مجموعه ارائه شده است. دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی با مقاصد عمومی است که به منظور ارائه اطلاعات مفید در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تهیه می‌شود. استانداردهای حسابداری در مورد صورت‌های مالی کلیه واحدهای تجاری اعم از این که در بخش خصوصی یا عمومی فعالیت کند، کاربرد دارد. گسترش مبادلات دولت‌ها، نیاز به یک نظام واحد گزارشگری را در سطح بین‌الملل، آشکار ساخته است؛ نظامی که برقراری آن، مستلزم صورت‌های مالی مبتنی بر مجموعه‌ای قوی و یکنواخت از استانداردهای حسابداری است. کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران که بعدها به هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تغییر نام داد، این مسئولیت را بر عهده گرفته است. با این که استانداردهای تدوین شده به‌وسیله هیئت مذکور ضمانت اجرایی ندارند، ولی با هدف ارتقای کیفیت و مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی دولت‌ها وضع شده‌اند و در عمل، بیشتر کشورها به این استانداردها گرایش پیدا کرده‌اند؛ هر چند که سطح پذیرش آنها بین کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. تغییر از حسابداری تعهدی به نقدی، نه تنها یک

1- Bal

2- Hill and Louise

تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸). با بررسی سرفصل‌های متداول که در حال حاضر توسط دستگاه‌های اجرایی دولتی و حسب مورد بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ می‌توان دریافت که سیستم حسابداری از کفایت لازم برخوردار نبوده و به اصلاحات اساسی نیاز دارد (باباجانی، ۱۳۷۱). پرسش اساسی که این تحقیق به دنبال پاسخ آن است تعیین مشکلات و چالش‌های پیش روی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ایران است.

فرضیات پژوهش

- ۱- استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
- ۲- استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
- ۳- کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
- ۴- استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

تعریف مفهومی متغیرها

الف) متغیرهای مستقل

۱- ارزش منصفانه

ارزش منصفانه یک روش گزارشگری مالی است که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد دارایی‌ها و بدهی‌ها را بر مبنای برآورد قیمت‌هایی گزارش کنند که در صورت فروش دارایی دریافت یا در صورت تصفیه بدهی پرداخت خواهند کرد. به موجب حسابداری ارزش منصفانه، شرکت‌ها زیان‌های ناشی از کاهش ارزش دارایی یا افزایش بدهی‌های خود را گزارش می‌کنند (لواکس و لیوز، ۲۰۰۹).

۲- رویکرد نقدی

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد. (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

۳- مبنای تعهدی

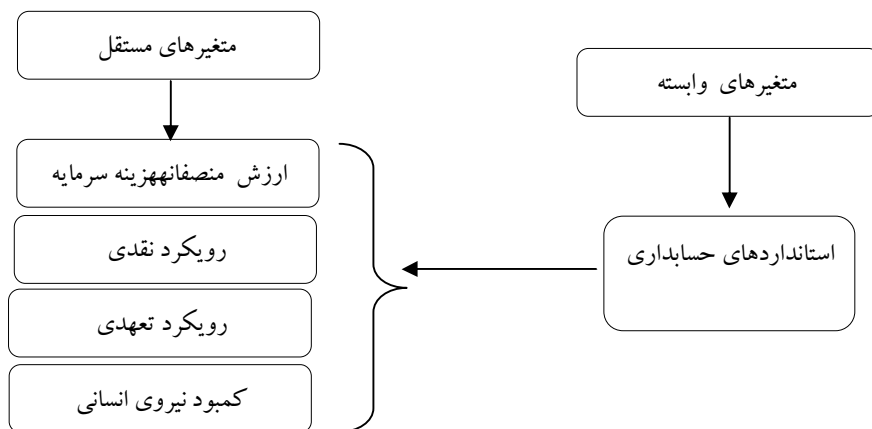
در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

(ب) متغیر وابسته

استانداردهای حسابداری دولتی

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیت‌های بیطرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تامین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست. اما اخیراً در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاندنو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است.

مدل مفهومی پژوهش



پیشینه پژوهش

اکرمی و همکاران (۱۳۹۳) با بازنگری در نظام حسابداری دولتی به عنوان ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت، بیان می‌دارند که بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی، برای تحقق هدف اصلی حسابداری بخش عمومی؛ یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. این تحول امکان محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و درنهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم می‌آورد. بر همین اساس طرح بازنگری در دستورالعمل‌های حسابداری بخش دولتی با رویکرد تعهدی، در دستورکار قرار گرفت. طرح مذکور با بهره‌گیری از آرا و نظرات خبرگان مالی بخش دولتی محدودیت‌های موجود را شناسایی و با بهره‌گیری از ظرفیت‌های موجود در چارچوب قوانین جاری، مجموعه‌ای از دستورالعمل‌ها را ارائه نمود. دستورالعمل‌های بازنگری شده ضمن اینکه از پشتوانه نظری محکمی برخوردار می‌باشند زمینه را برای استقرار استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی فراهم می‌نمایند.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۰) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی در بخش عمومی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و منجر به ارائه اطلاعات سودمند می‌گردد و در نتیجه آن تخصیص منابع، پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی بهبود می‌یابد.

باباجانی (۱۳۸۶) در تحقیق خود، عنوان می‌نماید که کشورها برای تغییر سیستم حسابداری خود از نقدی به تعهدی یکی از دو رویکرد تغییر تدریجی یا تغییر ناگهانی را برمی‌گزینند. وی نتیجه می‌گیرد، استفاده از رویکرد تغییر ناگهانی در کشورهای در حال توسعه به دلیل محدودیت‌های ذاتی که این کشورها با آن دست به گریبان هستند، روش مناسبی نمی‌باشد و تغییر تدریجی برای آنها توصیه می‌گردد.

اولاس ویرتا (۲۰۱۳) در تحقیق خود با رویکردی انتقادی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری، دلایل عدم پذیرش این استانداردها را توسط تعدادی از کشورهای توسعه یافته به ویژه کشور فنلاند بررسی می‌نماید. به نظر وی ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی در این کشورها که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهمترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد. وی درخصوص کشور فنلاند تأکید می‌نماید دلایل فرهنگی و نفوذ و سابقه تاریخی سیستم حسابداری بخش عمومی فنلاند در جامعه حسابداری این کشور، از دلایل مهم عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی محسوب می‌گردد.

آیلی و ماریانا (۲۰۱۲) درخصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی تحقیق نمودند. آنها نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد. سازمان کشورهای قاره آمریکا (۲۰۱۲) در گزارشی درخصوص پیشرفت کار در کشورهای قاره آمریکا چنین بیان می‌نماید که پذیرش استانداردهای بین‌المللی، گام مهمی در پیاده‌سازی مدیریت نتیجه محور بوده و استفاده از استانداردهای شناخته شده، اعتبار، اتکاپذیری و شفافیت گزارش‌های مالی را در سطح سازمان تقویت و با رویه‌های جهانی منطبق می‌سازد و همچنین، مقایسه‌پذیری با سازمان‌های مشابه را افزایش می‌دهد. البته در این گزارش تصریح شده است که انتقال به استانداردهای بین‌المللی در سازمان کشورهای قاره آمریکا قبل از سال ۲۰۱۵ عملی نیست.

کریستین و دیگران (۲۰۱۰) در تحقیق دیگری دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در فنلاند را مورد بررسی قرار داده‌اند. به نظر آنها قوانین جاری، به ویژه قوانین مربوط به حسابداری بودجه و اهمیت حسابداری بودجه‌ای، نسبت به مقاصد عمومی گزارشگری مالی، از دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند.

کریستیانز و همکاران (۲۰۱۰) این تفاوت‌ها را در سه سطح محتوا، مدت زمان‌گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی طبقه‌بندی کرده‌اند. از نظر آنها علت این تنوع ممکن است اختیاری بودن پذیرش حسابداری تعهدی و عدم وجود دستورالعمل‌های قانونی جهت اجرای آن باشد. به‌عنوان نمونه، در کشور پرتغال دولت‌های محلی حسابداری تعهدی را پذیرفته‌اند، ولی روش اجرا در میان آنها بسیار متفاوت بوده است.

جامعه آماری پژوهش و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری این پژوهش جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. (براساس فایل موجود در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران تا پایان سال ۱۳۹۵). در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌شود. از آنجا که جامعه آماری این پژوهش ۲۲۱۲ نفر جامعه حسابداری رسمی ایران (طبق آمار رسمی از سازمان حسابرسی) می‌باشد با توجه به مشخص بودن و محدود بودن این جامعه آماری برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{\left[N \left[\frac{Z\alpha}{2} \right]^2 \cdot 0/5.0/5 \right]}{(N - 1)0/5^2 + \left[\frac{Z\alpha}{2} \right]^2 \cdot 0/5.0/5} =$$

$$n = \frac{\left[2212 \left[\frac{Z\alpha}{2} \right]^2 \cdot 0/5.0/5 \right]}{(2212 - 1)0/5^2 + \left[\frac{Z\alpha}{2} \right]^2 \cdot 0/5.0/5} = 327$$

در این فرمول n حجم نمونه، N حجم جامعه می‌باشد.

با توجه به اینکه حجم یا اندازه اکثر جامعه‌های تحقیق بزرگ است، بنابراین اندازه‌گیری ویژگی مورد بررسی برای تک‌تک اعضای جامعه ضروری نمی‌باشد. انتخاب و اندازه‌گیری نمونه‌ای از جامعه و برآورد در مورد کل جامعه براساس یافته‌های نمونه کافی است. نمونه عبارت است از زیر مجموعه‌ای از کل جامعه که انتخاب می‌شود و معرف آن می‌باشد.

موجب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران به عنوان حسابدار رسمی (مصوب ۲۱ دی ۱۳۷۲ و اصلاحیه‌ی مورخ ۱۷ بهمن ۱۳۷۲، مجلس شورای اسلامی) به عنوان اصلی‌ترین انجمن حرفه‌ای حسابداران عمومی گواهی شده در ایران رسمیت یافت. و فعالیت خود را از نیمه دوم ۱۳۸۰ آغاز کرد. طبق تبصره ۲ این قانون: «به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی با نصاب حداقل ده (۱۰) نفر می‌توانند، به عنوان هیئت مؤسس، جامعه حسابداران رسمی ایران را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند. اساسنامه جامعه مزبور توسط هیئت مؤسس، تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.»

توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی

جدول ۴-۵ شاخص‌های توصیفی (میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه) متغیرهای اصلی پژوهش را نشان می‌دهد. براساس نتایج مندرج در جدول میانگین متغیرهای ارزش منصفانه، رویکرد نقدی، کمبود نیروی انسانی، رویکرد تعهدی به ترتیب ۱۵/۷۱، ۱۴/۸۴، ۱۲/۵۹، ۱۶/۱۲ و میانگین متغیر استانداردهای حسابداری دولتی ۱۳/۱۰ می‌باشد.

جدول ۱ شاخصه‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	شاخص	تعداد	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
ارزش منصفانه	۲۶۵	۴۸	۶۲	۱۵/۷۱	۱/۵۳	
رویکرد نقدی	۲۶۵	۳۹	۵۲	۱۴/۸۴	۲/۷۷	
کمبود نیروی انسانی	۲۶۵	۳۴	۴۹	۱۲/۵۹	۲/۸۲	
رویکرد تعهدی	۲۶۵	۴۱	۶۲	۱۶/۱۲	۳/۴۸	
استانداردهای حسابداری دولتی	۲۶۵	۳۵	۵۶	۱۳/۱۰	۲/۳۶	

بررسی نرمال بودن داده‌ها

از طریق آزمون کولموگروف - اسمیرنوف^۱ بررسی شد و نتایج طبق جدول زیر گزارش شده است.

جدول ۲ آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن جامعه

متغیرهای پژوهش	آماره آزمون کولموگروف - اسمیرنوف	سطح معناداری
ارزش منصفانه	۱/۳۶	۰/۳۵
رویکرد نقدی	۱/۲۶	۰/۴۹
کمبود نیروی انسانی	۱/۱۵	۰/۵۷
رویکرد تعهدی	۱/۲۷	۰/۶۴
استانداردهای حسابداری دولتی	۱/۳۳	۰/۴۴

بر اساس نتایج مندرج در جدول چون سطح معناداری آزمون کولموگروف - اسمیرنوف بالاتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین داده‌های پژوهش نرمال می‌باشند و از آزمون‌های آماری پارامتریک جهت تحلیل فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

بررسی فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش

$[H_0]$: استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

1. Kolmogorov-Smirnov

[H₁]: استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد. به منظور بررسی این فرضیه پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آن در جدول ۷-۴ ارائه شده است.

جدول ۳ آزمون همبستگی پیرسون فرضیه اول

متغیر	تعداد	ضریب همبستگی	Sig. (2-tailed)
ارزش منصفانه	۲۶۵	۰/۴۸۵**	۰/۰۰۰

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای ارزش منصفانه و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۴۸۵) و Sig. (۰/۰۰۰) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی مثبت و معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H₀ رد و فرضیه H₁ پذیرفته می‌شود بنابراین استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

* آزمون رگرسیون فرضیه اول

جدول ۴ خلاصه مدل مورد استفاده (استفاده از رگرسیون برای پیش‌بینی)

مدل	ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی	خطای معیار	شاخص دوربین واتسون
۱	۰/۱۳۶	۰/۰۵۳	۶/۹۶۳۵	۱/۵۹

به منظور بررسی میزان تأثیر استفاده از ارزش منصفانه بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از آزمون رگرسیون بهره گرفته شده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جدول ۴ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود که بین ارزش منصفانه بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی همبستگی معنی‌داری وجود دارد. مجذور ضریب همبستگی به دست آمده (۰/۰۵۳) نشان داد که ۰/۰۵۳ درصد از پراکندگی‌های مشاهده شده در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی را ارزش منصفانه تبیین می‌کند.

جدول ۵ خلاصه تحلیل واریانس یک‌راهه برای مدل ۱

مدل	منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معنی‌داری
۱	رگرسیون	۹۶۳۲/۵۸۴	۱	۳۲۱/۱۰۲	۲۴/۲۹۶	۰/۰۱۲
	باقیمانده	۴۵۲۱/۰۲۶۶	۲۶۴	۲۵/۱۵۴	-	
	جمع	۱۴۱۵۳/۶۱۰۶	۲۶۵	-	-	

جدول ۵ نشان می‌دهد که نسبت F محاسبه شده برای متغیر ارزش منصفانه (۲۴/۲۹۶) در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت مدل رگرسیون برای پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از طریق ارزش منصفانه معنی‌دار می‌باشد.

جدول ۶ خلاصه ضرایب رگرسیون ارزش منصفانه در پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی

ضرایب استاندارد شده بتا			ضرایب استاندارد نشده		
سطح معنی‌داری	T	β	خطای معیار	B	مدل
۰/۰۱۵	۴/۶۳۵		۳۱/۱۶۲	۱۲۵/۲۳۶	ثابت
۰/۰۰۸	۳/۲۱۵	۰/۱۴۴	۰/۰۴۸	۰/۵۴۲	ارزش منصفانه

در جدول ۶ مقدار آماره t و سطح معنی‌داری نشان می‌دهد که متغیر ارزش منصفانه پیش‌بینی‌کننده‌ی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی می‌باشد.

فرضیه دوم پژوهش

$[H_0]$: استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

$[H_1]$: استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

به منظور بررسی این فرضیه پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آن در جدول ۷-۴ ارائه شده است.

جدول ۷ آزمون همبستگی پیرسون فرضیه دوم

Sig. (2-tailed)	ضریب همبستگی	تعداد	متغیر
۰/۲۱۳	۰/۱۶۹**	۲۶۵	رویکرد نقدی

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۷ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای رویکرد نقدی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۱۶۹) و Sig. (۰/۰۰۰) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی معنادار نیست. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود بنابراین استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

* آزمون رگرسیون فرضیه دوم

جدول ۸ خلاصه مدل مورد استفاده (استفاده از رگرسیون برای پیش‌بینی)

مدل	ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی	خطای معیار	شاخص دوربین واتسون
۱	۰/۰۹۶	۰/۰۲۳	۵/۴۵۹۶	۱/۵۱

به منظور بررسی میزان تأثیر رویکرد نقدی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از آزمون رگرسیون بهره گرفته شده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جدول ۸ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود که بین میزان رویکرد نقدی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی همبستگی معنی‌داری وجود ندارد. مجذور ضریب همبستگی به دست آمده (۰/۰۲۳) نشان داد که ۰/۰۲۳ درصد از پراکندگی‌های مشاهده شده در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی را ارزش منصفانه تبیین می‌کند.

جدول ۱۰ خلاصه تحلیل واریانس یک‌راهه برای مدل ۱

مدل	منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معنی‌داری
۱	رگرسیون	۱۰۱۹/۲۴۱	۱	۱۲۴/۰۱۲	۱۴/۱۲۴	۰/۱۴۲
	باقیمانده	۱۲۴۵/۳۶۵	۲۶۴	۲۹/۳۶۲	-	-
	جمع	۲۲۶۴/۶۰۶	۲۶۵	-	-	-

جدول ۱۰ نشان می‌دهد که نسبت F محاسبه شده برای متغیر رویکرد نقدی (۱۴/۱۲۴) در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار نمی‌باشد. بنابراین می‌توان گفت مدل رگرسیون برای پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از طریق رویکرد نقدی معنی‌دار نمی‌باشد.

جدول ۱۱ خلاصه ضرایب رگرسیون رویکرد نقدی در پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی

ضرایب استاندارد نشده			ضرایب استاندارد شده بتا		
مدل	B	خطای معیار	β	T	سطح معنی‌داری
۱	ثابت	۲۰۳/۱۳۶	۲۳/۴۵۲	۳/۴۷۵	۰/۱۲۴
	رویکرد نقدی	۰/۱۴۱	۰/۳۶۲	۲/۲۰۱	۰/۱۰۳

در جدول ۱۱ مقدار آماره t و سطح معنی‌داری نشان می‌دهد که متغیر رویکرد نقدی پیش‌بینی کننده‌ی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی نمی‌باشد.

فرضیه سوم پژوهش

$[H_0]$: استفاده از کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.
 $[H_1]$: استفاده از کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
 به منظور بررسی این فرضیه پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آن در جدول ۷-۴ ارائه شده است.

جدول ۱۲ آزمون همبستگی پیرسون فرضیه سوم

متغیر	تعداد	ضریب همبستگی	Sig. (2-tailed)
کمبود نیروی انسانی	۲۶۵	۰/۰۹۷**	۰/۱۴۶

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۱۲ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای کمبود نیروی انسانی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۰۹۷) و Sig. (۰/۱۴۶) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی معنادار نیست. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود بنابراین استفاده از کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

* آزمون رگرسیون فرضیه سوم

جدول ۱۳ خلاصه مدل مورد استفاده (استفاده از رگرسیون برای پیش‌بینی)

مدل	ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی	خطای معیار	شاخص دوربین واتسون
۱	۰/۰۸۹	۰/۰۳۴	۶/۱۱۴۵	۱/۵۶

به منظور بررسی میزان تأثیر کمبود نیروی انسانی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از آزمون رگرسیون بهره گرفته شده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جدول ۱۳ ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول ۱۳ مشاهده می‌شود که بین میزان کمبود نیروی انسانی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی همبستگی معنی‌داری وجود ندارد. مجذور ضریب همبستگی به دست آمده (۰/۰۳۴) نشان

داد که ۰/۰۳۴ درصد از پراکندگی‌های مشاهده شده در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی را کمبود نیروی انسانی تبیین می‌کند.

جدول ۱۴ خلاصه تحلیل واریانس یک‌راهه برای مدل ۱

مدل	منابع تغییر	مجموع مجدورات	درجه آزادی	میانگین مجدورات	آماره F	سطح معنی‌داری
۱	رگرسیون	۱۳۶۹/۱۲۵	۱	۲۶۵/۰۹۶	۱۵/۹۶۳	۰/۱۲۹
	باقیمانده	۲۰۱۴/۰۶۳	۲۶۴	۴۲/۰۶۵	-	
	جمع	۳۳۸۳/۱۸۸	۲۶۵	-	-	

جدول ۱۵ نشان می‌دهد که نسبت F محاسبه شده برای متغیر کمبود نیروی انسانی (۱۵/۹۶۳) در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار نمی‌باشد. بنابراین می‌توان گفت مدل رگرسیون برای پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از طریق کمبود نیروی انسانی معنی‌دار نمی‌باشد.

جدول ۱۵ خلاصه ضرایب رگرسیون کمبود نیروی انسانی در پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی

ضرایب استاندارد نشده			ضرایب استاندارد شده بتا		
مدل	B	خطای معیار	β	T	سطح معنی‌داری
۱	ثابت	۲۰۹/۱۹۶	۱۸/۲۰۵	۲/۹۶۳	۰/۱۲۹
	کمبود نیروی انسانی	۰/۱۴۵	۰/۱۴۷	۲/۱۲۹	۰/۱۱۰

در جدول ۱۵ مقدار آماره t و سطح معنی‌داری نشان می‌دهد که متغیر کمبود نیروی انسانی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی معنی‌دار نمی‌باشد.

فرضیه چهارم پژوهش

$[H_0]$: استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

$[H_1]$: استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

به منظور بررسی این فرضیه پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد که نتایج آن در جدول ۷-۴

ارائه شده است.

جدول ۱۶ آزمون همبستگی پیرسون فرضیه چهارم

متغیر	تعداد	ضریب همبستگی	Sig. (2-tailed)
رویکرد تعهدی	۲۶۵	۰/۳۱۶**	۰/۰۰۵

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۱۶ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای رویکرد تعهدی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۳۱۶) و Sig. (۰/۰۰۵) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی مثبت و معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 پذیرفته می‌شود بنابراین استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

*** آزمون رگرسیون فرضیه چهارم**

جدول ۱۷ خلاصه مدل مورد استفاده (استفاده از رگرسیون برای پیش‌بینی)

مدل	ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی	مجذور ضریب همبستگی تعدیل شده	خطای معیار	شاخص دوربین واتسون
۱	۰/۲۳۶	۰/۱۵۲	۰/۱۲۶	۶/۱۵۲۴	۱/۶۶

به منظور بررسی میزان تأثیر رویکرد تعهدی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از آزمون رگرسیون بهره گرفته شده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جدول ۱۷ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۱۷ مشاهده می‌شود که بین میزان رویکرد تعهدی بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی همبستگی معنی‌داری وجود دارد. مجذور ضریب همبستگی به دست آمده (۰/۱۵۲) نشان داد که ۱۵/۲ درصد از پراکندگی‌های مشاهده شده در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی را رویکرد تعهدی تبیین می‌کند.

جدول ۱۸ خلاصه تحلیل واریانس یک‌راهه برای مدل ۱

مدل	منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معنی‌داری
۱	رگرسیون	۳۶۲۵/۱۰۹	۱	۳۸۵/۰۲۳	۲۶/۹۶۸	۰/۰۰۹
	باقیمانده	۱۰۲۴/۰۸۷	۲۶۴	۴۱/۲۴۱	-	-
	جمع	۴۶۴۹/۱۹۶	۲۶۵	-	-	-

جدول ۱۸ نشان می‌دهد که نسبت F محاسبه شده برای متغیر رویکرد تعهدی (۲۶/۹۶۸) در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت مدل رگرسیون برای پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی از طریق رویکرد تعهدی معنی‌دار می‌باشد.

جدول ۱۹ خلاصه ضرایب رگرسیون رویکرد تعهدی در پیش‌بینی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی

ضرایب استاندارد نشده			ضرایب استاندارد شده بتا		
مدل	B	خطای معیار	β	T	سطح معنی‌داری
۱	ثابت	۴۵۲/۰۸۹		۴/۱۴۰	۰/۰۱۱
	رویکرد تعهدی	۰/۴۲۵	۰/۲۹۶	۰/۲۱۴	۳/۳۲۶

در جدول ۱۹ مقدار آماره t و سطح معنی‌داری نشان می‌دهد که متغیر رویکرد تعهدی پیش‌بینی‌کننده پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی می‌باشد.

خلاصه نتایج پژوهش

ارتباط مثبت و معنادار	۱- استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
عدم ارتباط	۲- استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
عدم ارتباط	۳- کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.
ارتباط مثبت و معنادار	۴- استفاده رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

نتایج پژوهش

نتایج فرضیه اول

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۴ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای ارزش منصفانه و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۴۸۵) و Sig (۰/۰۰۰) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی مثبت و معنادار است. بنابراین با

اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 پذیرفته می‌شود بنابراین استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

نتایج فرضیه دوم

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۸ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای رویکرد نقدی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۱۶۹) و Sig. (۰/۲۱۳) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی معنادار نیست. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود بنابراین استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

نتایج فرضیه سوم

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۱۲ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای کمبود نیروی انسانی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۰۹۷) و Sig. (۰/۱۴۶) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی معنادار نیست. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 تایید و فرضیه H_1 رد می‌شود بنابراین استفاده از کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار ندارد.

نتایج فرضیه چهارم

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۱۶ مقدار ضریب همبستگی بین متغیرهای رویکرد تعهدی و استانداردهای حسابداری دولتی (۰/۳۱۶) و Sig. (۰/۰۰۵) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی مثبت و معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 پذیرفته می‌شود بنابراین استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.

نتیجه‌گیری کلی

نیاز به یکنواخت‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی از مدت‌ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه‌حلهایی که برای این مشکل اندیشیده شده استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. در نگاه اول، استفاده از این استانداردها، مزایا و تسهیلات زیادی را برای حسابداران، شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به ارمغان خواهد آورد. استانداردهای بین‌المللی با شعارهایی از قبیل «استانداردهای باکیفیت» و «در جهت منافع عموم» طرفداران زیادی را جذب کرده است و تاکنون حدود ۱۰۰ کشور را نیز تحت نفوذ خود قرار داده است. در این مطالعه، با وجود نقاط مثبت زیادی که برای این استانداردها برشمرده می‌شود، استفاده از ارزش

منصفانه در بسیاری از موارد امکان برآورد دقیق و قابل استناد ارزش منصفانه وجود ندارد و به این وسیله قضاوت‌های شخصی افراد به حیطه‌ی گزارشگری مالی وارد می‌شود.

ایران از جمله معدود کشورهایی است که انجام اصلاحات در بخش عمومی خود را آغاز نکرده است. از سوی دیگر، با تجزیه و تحلیل نظام حسابداری بخش عمومی کشور می‌توان نقاط ضعف فراوانی را در آن شناسایی کرد. نظام حسابداری فعلی ایران مبتنی بر رویکرد نقدی است که به دلیل محدودیت‌های ذاتی آن، گزارش‌های مالی استخراج شده از شفافیت کمتری برخوردار است.

بررسی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور می‌تواند به این نتیجه رسید که پیاده‌سازی آن به آسانی میسر نیست و مستلزم مطالعه و پژوهش و همچنین برنامه‌ریزی‌های دقیقی است.

مقایسه نتایج با پژوهش‌های پیشین

۱- استفاده از ارزش منصفانه با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.	پنمان (۲۰۰۶) در پژوهش به این نتیجه رسید که ارزش منصفانه نقشی در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی ندارد.
۲- استفاده از رویکرد نقدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.	بنستون و دیگران (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که رویکرد نقدی ارتباطی با استانداردهای حسابداری دولتی ندارد.
۳- کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.	نتایج مشابه یافت نشد.
۴- استفاده از رویکرد تعهدی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی رابطه معنی‌دار دارد.	بنستون و دیگران (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که رویکرد تعهدی ارتباط مثبتی با استانداردهای حسابداری دولتی دارد.

پیشنهادات کاربردی

در راستای انجام اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی در ایران و با توجه به شرایط کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته و تجارب آنها در انجام اصلاحات و همچنین پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، می‌توان پیشنهادهای زیر را ارائه داد:

پیشنهاد برای فرضیه اول دوم و سوم:

۱- با توجه به نتایج پژوهش و عدم ارتباط رویکرد نقدی و کمبود نیروی انسانی با پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی و ارتباط مثبت ارزش منصفانه و رویکرد تعهدی پیشنهاد می‌شود به این دو رویکرد یعنی ارزش منصفانه و رویکرد تعهدی توجه بیشتری داشته باشند. و از رویکرد نقدی و کمبود نیروی انسانی کمتر توجه شود.

۲- در کشورهای در حال توسعه مانند ایران که وضعیت اقتصادی و اجتماعی آنها به طور کلی با وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشورهای دیگر تفاوت دارد، ضروری است منابعی صرف انجام مطالعات پژوهشی و نگارش و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی شود؛ لذا اگر قرار است روزی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در ایران لازم‌الاجرا شود، بهتر است این استانداردها همراه با تعدیل‌هایی متناسب با شرایط بخش عمومی کشور پذیرفته و اجرا شود.

پیشنهاد برای فرضیه چهارم

۱- در فرایند پیاده‌سازی مبنای تعهدی بهتر است از رویکرد مرحله‌ای استفاده شود. برای مثال، مبنای تعهدی ابتدا در شهرداری‌ها پیاده شود و در ادامه محدوده دیگری از بخش عمومی را شامل شود. رویکرد مرحله‌ای در کشورهای مختلفی مانند چین نیز پیاده شده و در عمل موفقیت‌آمیز بوده است. با توجه به شرایط فعلی حسابداری بخش عمومی در ایران و محدودیت‌های فراوان موجود از جمله ضعف‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و کمبود حسابداران متخصص در بخش عمومی، استفاده از رویکرد سریع (جهش یکباره) که در کشوری همچون زلاندنو پیاده شده است، پیشنهاد نمی‌شود.

پیشنهادات آتی

- ۱- بررسی مزایای به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی
- ۲- بررسی آسیب‌شناسی اجرای رویکرد نقدی در حسابداری دولتی توسط بخش عمومی و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن
- ۳- نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

محدودیت‌های پژوهش

- ۱- نارسایی مرتبط با روش پژوهش درباره استفاده از پرسشنامه کتبی که دلیل آن محدودیت‌های ذاتی این ابزار اندازه‌گیری و اتکای نتایج پژوهش به نظرات افراد می‌باشد.
- ۲- احتمال عدم تعمیم‌پذیری نتایج حاصل از پژوهش به سایر دستگاه‌های نظارتی که جزء نمونه نبودند.

منابع

۱. اکرمی، رحمت‌الله، محمدرضا مهدی‌فرد، مهدی بنانی، محسن برزوزاده‌زواره. بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت، مجله اقتصادی شماره‌های ۱ و ۲، ۱۳۹۳.
۲. انصاری عبدالمهدی و مهدی زینالی، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷.
۳. باباجانی، جعفر، "بررسی تطبیقی فرازوفروود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۶، ۱۳۹۰.
۴. باباجانی، جعفر، "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران"، فصلنامه پیک نور، سال پنجم، شماره ۴، ۱۳۸۶.
۵. باباجانی، جعفر، "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی"، ماهنامه حسابداری، شماره‌های ۳ و ۴، ۱۳۷۱.
۶. دامغانیان جمال، راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی، ماهنامه بانک ملی ایران، شماره ۱۵۷، ۱۳۸۸.
۷. رحمانی، علی و مهدی رضایی، "حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی"، فصلنامه اقتصادی، سیاسی، سال بیست و پنجم، شماره ۷ پیاپی ۲۸۳، ۱۳۹۰.
۸. رفیعی افسانه، کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی، فصلنامه حسابرسی، شماره ۴۰، ۱۳۸۷.
۹. زارعی، بتول و رضا غلامی، "استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی"، حسابرسی، شماره ۵۵، ۱۳۹۰.
۱۰. قدیم‌پور، جواد و علی طریقی، بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸، ۱۳۸۸.

۱۱. کردستانی غلامرضا و علی‌اکبر ایران‌شاهی، بررسی عوامل موثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸، ۱۳۸۸.
۱۲. مهدوی غلامحسین، نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، فصلنامه حسابرسی، شماره ۷، ۱۳۷۹.
۱۳. فروغی، داریوش، اشرفی، مجید (۱۳۸۹). استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها، حسابداری رسمی، ص ۹۷-۱۰۳
۱۴. باغومیان، رافیک، نقدی، سجادی (۱۳۹۴). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه، حسابرسی، شماره ۷۷، ص ۱۱۵-۱۲۲
15. Azrina Hani Azmi*, Nafsiah Mohamed , Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE) , Social and Behavioral Sciences 164 (2014) 106 – 111
16. Adhemar P., The Standards Project, International Federation of Accountants, The Public Sector Committee, VIII CIGAR Conference, Valencia, 2001
17. Benito B., I. Brusca, V. Montesinos, The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs, International Review of Administrative Sciences, Vol. 73, No. 2, 2007, pp. 293-317
18. Carvalho J., P. J. Cames, S. M. Jorge, M.J. Fernandes, Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government, Canadian Journal of Administrative Sciences, Vol. 24, issue 1, 2007, pp. 2-14
19. Chan J. L., Global Government Accounting Principles, University of Illinois at Chicago, 2001
20. Christiaens J., B. Reyniers, C. Rollé, Impact of IPSASs on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study, International Review of Administrative Sciences, Vol. 76, 2010, pp. 537-554
21. Emil C., On The Road To Managing For Results: Introduction To IPSASs, Organization Of American States (OAS), SAF, 2007
22. Granof M. H., Government and Not-For-Profit Accounting. Concept and Practices, 4th Edition, John Wiley & Sons Inc., 2007
23. Hepworth N., The European experience of and attitudes to Public Sector International Accounting Standards, presented at the VIII CIGAR Conference, Valencia, 2001
24. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Preface to International Public Sector Accounting Standards, IFAC, NewYork, December, 2006

25. Jones R. H., A Critique of International Public Sector Accounting Standards, ICAI Journal of Accounting Research, III (2), 2004, pp. 49-57
26. Jorge S., Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective, Ph.D. thesis, University of Birmingham, 2003
27. Permanent Council Of The Organization Of American States, First Progress Report On The Adoption Of International Public Sector Accounting Standards at the Organization Of American States, 2011