

## بررسی تاثیر تغییر رویه حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه

نعمت اله محمود پور

کارشناس حسابداری شهرداری پیرانشهر

### چکیده

بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد. مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و واحدهای تابعه آن‌ها تأکید داشته و نظام‌های حسابداری اغلب دولت‌های کشورهای توسعه‌یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به موردا اجرا گذاشته شده است. هدف اصلی این پژوهش ارزیابی، نظارت و کنترل مالی با تأکید بر حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه و واحدهای تابعه است. در ابتدا نمونه‌ای به حجم ۱۱۰ نفر با سطح خطای ۵ درصد انتخاب و پرسشنامه به‌طور تصادفی و با نسبت نمونه به جامعه بین گروه‌ها توزیع شد. نتایج حاصل از پژوهش مؤند آن بود که حسابداری تعهدی، منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها شده و موجب بهبود نظارت و انضباط مالی می‌گردد و طبق بررسی‌های انجام شده مبنای بهتر و مناسب‌تری نسبت به حسابداری نقدی بوده و بستری مناسب برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. در نتیجه حسابداری تعهدی گزارش و عملکرد مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** روش حسابداری نقدی، روش حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی عملیاتی

**۱. مقدمه**

حسابداری اولین لازمه تشکیل هر سازمان، نهاد و واحد اقتصادی در هر اندازه و شکل می‌باشد، امروزه هیچ واحد اقتصادی نمی‌تواند بدون بررسی دقیق و همه‌جانبه مسائل مالی، برای آینده برنامه‌ریزی کند، در واقع گزارش‌های مالی که محصول نهایی فرایند حسابداری می‌باشد، اطلاعات لازم را درباره هر واحد اقتصادی در اختیار اشخاص و نهادهای ذینفع قرار می‌دهد، بدین ترتیب منظور از حسابداری فراهم آوردن گزارش‌های مالی درباره انواع مؤسسات است. از سوی دیگر دولت بزرگ‌ترین استفاده‌کننده از اطلاعاتی است که توسط سیستم‌های حسابداری فراهم می‌آید به طوری که لزوم نگهداری حساب درآمدها و هزینه‌های دولت منجر به ایجاد رشته و گرایش خاصی در علم حسابداری گردیده است.

با توجه به گزارشات حاصل از سیستم فعلی حسابداری دولتی می‌توان گفت که این سیستم جهت برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل دارای چارچوب از پیش طراحی شده است. در این سیستم، مدیران دولتی مسئول مخارج، به منظور نشان دادن اینکه وجوه طبق مجوز دریافتی قانونگذار هزینه شده است، گزارش‌هایی درباره وظیفه مباشرتی خود، تهیه و تنظیم می‌کنند. به نظر می‌رسد که سیستم فعلی حسابداری در بخش عمومی، نگرانی‌های پاسخگویی سنتی را برطرف می‌سازد، اما برای اهداف برنامه ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیستند و زمینه لازم برای پاسخگویی مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه متبوعشان را فراهم نمی‌کنند. همچنین کنترل اثربخش برنامه‌های دولت و ارزیابی آن ناممکن است. در واقع اطلاعات دریافتی از سیستم فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای دستیابی به اهداف کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶).

مسئولان دولتی عملاً باید تسهیلات لازم برای پاسخگویی در زمینه مسائل اقتصادی و مالی و نحوه مصرف کارای منابع محدود را فراهم سازند. با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخگویی، برنامه‌ریزی کنترل امور اقتصادی توسط دولت، جزئی از مسائل استراتژیک مملکت است و غفلت در این امور ممکن است صدمات مخرب و جبران‌ناپذیر اجتماعی به دنبال داشته باشد (باباجانی، ۱۳۸۵).

از مزایای حسابداری تعهدی که از روش‌های نوین در سطح جهانی است، افزایش نظارت و کنترل بر امور مالی و ثبت به موقع اعتبارات واریزی و هزینه‌ای، تعیین دقیق سرمایه و اموال و استهلاک آن‌ها و محاسبه قیمت تمام‌شده خدمات را می‌توان ذکر کرد. در این مقاله، شهرداری شهر تبریز و واحدهای تابعه آن به‌عنوان نمونه موردی انتخاب و سعی شده است ارزیابی و نظارت و کنترل مالی با تأکید بر حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن به سایر شهرداری‌های کشور، تعمیم داده شود.

**۱.۱. بیان مسئله**

روش حسابداری مورد استفاده در شهرداری ارومیه و واحدهای تابعه از حسابداری نقدی تعدیل شده می‌باشد که بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که در اغلب موارد اطلاعات مربوط به حساب موجودی‌ها، اموال و دارایی‌های ثابت و حساب درآمدها مطابق الزامات استانداردهای حسابداری تهیه و نگهداری نمی‌شود، به طوری که درآمدها تا زمان وصول، شناسایی و در دفاتر ثبت نمی‌شوند، یعنی بخش عمده‌ای از درآمدهای عوارض و ماده ۱۰۰ که به صورت مطالبات از عموم مردم می‌باشد، هیچ ثبتی بابت آن‌ها در دفاتر تا هنگام وصول صورت نمی‌گیرد و همچنین در خصوص پرداخت‌های اداره تنها پرداخت‌هایی که بابت آن‌ها وجه نقد پرداخت می‌شود که به چهار صورت پیش پرداخت، علی‌الحساب، تنخواه‌گردان و هزینه‌های نقدی می‌باشد و در خصوص هزینه‌هایی که تحمل شده ولی بابت آن‌ها وجهی پرداخت نشده، ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد. تمام معایب ذکر شده، برگرفته از به‌کارگیری روش حسابداری نقدی تعدیل شده می‌باشد. در اینجا با توجه به اینکه شهرداری ارومیه را به‌عنوان نمونه مورد بررسی قرار دادیم، دلایل و ضرورت‌های تأکید بر روش حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه می‌پردازیم. موجب تقویت ساختار کنترل‌های داخلی در جهت حفاظت از موجودی‌ها و همچنین دسترسی به اسناد حسابداری مصرف موجودی‌ها و به طبع آن محاسبه سود و زیان واحدها را تسهیل و منجر به ارائه صورت‌های مالی اساسی و تسهیل فرایند حسابرسی می‌شود.

اصلاح حساب دارایی‌های ثابت موجب ارائه‌ی صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری به‌ویژه ترازنامه‌ی صحیح‌تر می‌شود و همچنین اطلاعاتی واقعی‌تر و قابل‌اتکا تر در برآورد نیازها و سنجش امکانات و اتخاذ تصمیمات و سیاست و خطمشی به مدیریت را تسهیل می‌نماید. فرایند محاسبه‌ی استهلاک و انعکاس مناسب‌تر سود و زیان واحدها را مناسب‌تر می‌کند.

در به‌کارگیری روش حسابداری تعهدی منجر به ارائه‌ی اطلاعات واقعی‌تر مربوط به عملکرد و مدیریت در اتخاذ تصمیمات مناسب و سیاست و خطمشی یاری می‌کند. اعمال این روش در شناسایی درآمدها موجب ارائه‌ی صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری شده و همچنین مقایسه‌ی نتایج عملکرد دوره‌های مختلف را امکان‌پذیر می‌کند. رویکرد شناسایی درآمد به روش تعهدی موجب بازنگری در روش‌های اجرایی و فرایند کسب درآمد و به‌خصوص در بخش مالی شده و ضمن تقویت کنترل‌های داخلی در بخش‌های مختلف موجب افزایش کارایی و اثربخشی و بهره‌وری می‌شود.

### ۲.۱. برخی از مزایای حسابداری تعهدی

- ۱- امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آن‌ها و در نتیجه مدیریت بودجه عملیاتی .
- ۲- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده یا مطالبات مشکوک الوصول در هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها .
- ۳- دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره ( اعم از نقدی و غیر نقدی )

### ۳.۱. مشکلات و نارسایی‌های سیستم مالی حسابداری نقدی

عدم امکان ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان‌ها عدم رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه و عدم ثبت کامل مطالبات و تعهدات عدم وجود ارتباط منطقی بین منافع حاصل از به‌کارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام‌شده با هزینه‌ها. طبقه‌بندی برخی از دریافت‌ها و پرداخت‌های خاص، بر اساس نوع رویداد واقع‌شده به‌عوض ماهیت دریافت و پرداخت انجام شده. اشکالات ساختار سازمانی و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع مالی، اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی. ممانعت از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و عدم امکان انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد شهرداری، به دلیل عدم انعکاس بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها.

ارجحیت‌های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

- ۱- قابلیت اعتماد مطلوب‌تر اطلاعات.
- ۲- برخورداری از کارایی و کیفیت مناسب تر و قابلیت فهم بهتر.
- ۳- انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسب‌تر برای تصمیم‌گیری‌های زمانی.
- ۴- صورتهای مالی تهیه‌شده قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولین و خصوصاً دست‌اندرکاران امور مالی و حسابداری سازمان روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید.

### ۴.۱. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

در بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که توجه به ایفای نقش صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد مدیران ، به‌کارگیری مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی را بسیار مؤثر می‌سازد. از این‌رو، بررسی مزایا و معایب این مبنای حسابداری و عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی آن ضروری به نظر می‌رسد، نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده این است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی

متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است (وکیلی فرد و نظری، ۱۳۹۱).

سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، مطالعه‌ای را درباره استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سال ۱۹۹۳ انجام داد و اشاره کرد که استفاده از این مبنا در بخش عمومی می‌تواند منجر به انعکاس و ارائه مبنایی برای پاسخگویی مدیران بخش عمومی، تسهیل مدیریت مؤثرتر و کارا تر منابع، بهبود پاسخگویی از طریق توسعه تفکر مبتنی بر عملکرد و ایجاد تمرکز بیشتر بر روی تأثیر دولت و تصمیمات مدیریتی شود (مک فی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶).

ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران که توسط باباجانی گزارش شد چنین بیان داشت که نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی که نقش آن به دلیل افزایش مطالبات شهروندان، مبنی بر حق پاسخ‌خواهی، روزبه‌روز پررنگ‌تر می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد. می‌توان گفت که شالوده نظام مذکور بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی دیگر، ملاحظه شد که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل مبنای تعهدی تعدیل شده است اما، به‌رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. بدین ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است (جعفر باباجانی، ۱۳۸۵).

## ۵.۱. فرضیه پژوهش

بررسی اثرات تغییر رویه حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه موجب بهبود عملکرد میشود.

## ۲. روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی - میدانی می‌باشد و انجام آن با استدلال‌های استقرایی-میدانی صورت پذیرفته است، به این معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها به صورت استدلال استقرایی بوده است. این پژوهش از نوع تحلیلی کاربردی هم می‌باشد که نتایج می‌تواند جهت ارائه به مدیریت شهرداری ارومیه فراهم گردد.

جامعه آماری این پژوهش را ۱۵۴ نفر تشکیل می‌دهد که شامل کلیه مدیران شهرداری ارومیه و واحدهای تابعه (شهرداری‌های مناطق شهری ارومیه) هستند. نمونه به حجم ۱۱۰ نفر از طریق فرمول کوکران با سطح خطای ۵ درصد انتخاب و پرسشنامه به‌طور تصادفی و با نسبت نمونه به جامعه بین گروه‌ها توزیع گردید.

جمع‌آوری داده‌ها از راه پرسشنامه حاوی ۲۵ پرسش به صورت نمره دهی به صورت (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) انجام پذیرفت و تجزیه و تحلیل، محاسبه پارامترها و انجام آزمون‌های آماری به صورت کمی محاسبه شد.

جهت بررسی نمونه‌ها از آزمون t-student استفاده می‌کنیم، به منظور آزمون کردن فرض برابری میانگین جامعه با یک مقدار عددی از این آزمون بهره برده می‌شود.

$$t = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{S}{\sqrt{n}}}$$

$$H_0: \mu = \alpha$$

$$H_1: \mu \neq \alpha$$

<sup>1</sup> McPhee

که در آن  $\alpha$  یک مقدار عددی می باشد، آماره آزمون عبارت است از:  
نحوه استنباط در مورد رد یا پذیرش  $H_0$  به شرح زیر است:  
روش تصمیم گیری:  $H_0$  در سطح معناداری  $\alpha$  رد می شود اگر:

$$t \geq t(df, \alpha/2)$$

و یا سطح معناداری محاسبه شده (sig) کوچکتر از ۵ درصد باشد.

### ۳. نتایج

#### ۱.۳. بررسی همبستگی داده ها

برای بررسی همبستگی داده ها از روش های متفاوتی انجام می شود، یکی از این تکنیک ها، آلفای کرونباخ می باشد که بر اساس سنجش سازگاری درونی پرسشنامه شکل گرفته است. در این تحقیق از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است.

جدول ۱: مقدار ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک مؤلفه های پرسشنامه

میزان آلفای کرونباخ	مقادیر استاندارد شده	مؤلفه های پرسشنامه
۰/۸۵۳	۰/۹۱۲	۲۵

با توجه به بررسی مقادیر موجود در جدول درمی یابیم که میزان آلفای کرونباخ ارائه شده از نظر مقدار مناسب می باشد، به عبارتی دیگر پرسش ها دارای همبستگی متقابل نسبتاً مناسبی می باشند و می توان اظهار داشت که پرسش های مورد نظر همگی یک متغیر یا یک صفت را اندازه گیری می کنند.

#### آمار توصیفی داده ها

جدول ۲: بررسی سمت پاسخگویان در نمونه مورد بررسی

آمار توصیفی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمعی
کارشناسان مالی	۵۳	۰/۴۸	۰/۴۸
حسابداران	۳۱	۰/۲۸	۰/۷۶
حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی	۲۶	۰/۲۴	۰/۱۰۰
مجموع	۱۱۰	۰/۱۰۰	

#### فرضیه تحقیق

بررسی اثرات تغییر رویه حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه موجب بهبود عملکرد می شود.  
با توجه به اینکه میزان اطلاعات مبنی بر کمی بودن پرسش ها بدست آمده است، لذا میزان امتیازات مقداری بین ۱ تا ۵ می باشد. با آزمون کردن فرض تساوی جامعه با مقدار ۳ (مقدار میانی امتیازات کسب شده) می توان ابعاد فرضیه را روشن کرد.

در تحلیل آماری بر مبنای تنظیم فرض  $H_0$  و  $H_1$  توضیحات لازم ارائه می‌گردد. در جدول ۳ آماره توصیفی در خصوص متغیر فرضیه مزبور ذکر شده است. میانگین متغیر مورد بررسی برابر با ۵/۸۲ و انحراف معیار برابر با ۱/۷۲۳ حاصل شده است.

جدول ۳: آماره توصیفی در خصوص متغیر فرضیه

فرضیه پژوهش	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین
بررسی اثرات تغییر رویه حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه موجب بهبود عملکرد میشود.	۱۱۰	۵/۸۲	۱/۷۲۳	۰/۱۹۰

در جدول ۴ آماره  $t$  مقدار Sig (سطح معناداری) و درجه آزادی و بازه اطمینان تفاضل مشاهدات از میانگین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ارائه شده است:

جدول ۴: آماره آزمون فرضیه  $t$ 

آمار استنباطی	آماره آزمون $t$	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین تفاضل مشاهدات از میانگین	بازه اطمینان ۹۵ درصد برای تفاضل مشاهدات از میانگین	
					حد پایین	حد بالا
بررسی اثرات تغییر رویه حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه موجب بهبود عملکرد میشود.	۶/۷۱	۱۰۹	۰/۰۰۰	۱/۳۳	۰/۷۶	۱/۶۷

فرض آماری مورد بررسی این متغیر به شرح زیر است:

$H_0$ : میانگین متغیر مورد بررسی کوچک‌تر مساوی عدد ۳ (میان) می‌باشد:

$H_1$ : میانگین متغیر مورد بررسی بزرگ‌تر از عدد ۳ (میان) می‌باشد:

$$H_0 : \mu \leq 3$$

$$H_1 : \mu > 3$$

مقدار آماره آزمون  $t$  برابر با ۶/۷۱ با درجه آزادی ۱۰۹ محاسبه شده است. رد فرضیه  $H_0$  در سطح معناداری ۵ درصد نشان می‌دهد که میانگین امتیاز متغیر در جامعه مورد بررسی بزرگ‌تر از ۳ است. بنابراین حسابداری تعهدی در سطح معناداری ۵ درصد موجب بهبود کنترل و بهبود عملکرد عملیاتی آن می‌شود.

#### ۴. بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش نشان داد: برقراری سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه و واحدهای تابعه منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد

و به کارگیری حسابداری تعهدی که مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرح‌ها و فعالیت‌های هر سازمان می‌باشد منجر به بهبود عملکرد و به تبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد چون حسابداری تعهدی بستری مناسب برای بودجه‌ریزی عملیاتی به شمار می‌رود.

به‌طور کلی برقراری حسابداری تعهدی کامل و بودجه‌بندی عملیاتی می‌تواند نقش بسزایی در ارتقای عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی داشته باشد که نهایتاً منجر به افزایش کمیت و نیز بهبود کیفیت خدمات‌رسانی شهرداری به عموم مردم از طریق ارائه گزارش‌های مالی دقیق و صحیح به مدیران جهت تصمیم‌گیری بهینه گردد.

## منابع

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دوم.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور، سال پنجم، شماره چهارم.
۳. رفیعی، افسانه. (۱۳۹۲). کاربرد مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی، سایت انجمن تخصصی حسابداری.
۴. صبوری، مصطفی. (۱۳۸۶). شفافیت بودج‌های، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷.
۵. مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، مجله حسابرس، سال دوم، شماره ۷.
۶. نمازی، محمد. (۱۳۸۷). بررسی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، دانشکده
۷. وکیلی فرد، نظری. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، فصلنامه حسابداری سلامت.
۸. یآوری و همکاران. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی به ویژه دانشگاه علوم انتظامی امین، فصلنامه توسعه.
9. Barrett, P. (1993). Managing in an Accrual Accounting Environment, paper presented to RIPA. Conference (Canberra, 26 February).
10. Fedration Experts Comtables Europeens (FEE). (2007). "Accrual Accounting in the Public Sector", paper of the FEE Public Sector Committee.
11. Hepworth N. (2003). "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in local government councils in Fiji, The Fourth Accounting History International.
12. McPhee Ian. (2006). Financial Management in the Public Sector-How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability, August, 2006.
13. Singh R. (2005). Accrual accounting in the public sector: a case study of the nancial reporting.
14. Thomas H. Beechy. (2007). "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?" The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Volume 12(3), article 4.
15. Todor Tiron, A. Mutiu. (2005). "Cash versus Accrual Accounting in Public Sector", Studia Oeconomica, nr. 1, 2006, 3651.