

بررسی و شناسایی مولفه‌های حسابداری تعهدی

عارف خوشرومعینی

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

چکیده

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی در دهه‌ی ۱۹۹۰ میلادی آغاز شد. این حرکت به دلیل اثبات سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به واسطه‌ی مطالعات علمی و تجربه‌های عملی انجام گرفت. صورت‌های مالی و گزارش‌هایی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، اطلاعات سودمندتری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورند. استفاده از مبنای تعهدی باعث افزایش توان ارزیابی عملکرد دولت توسط مردم می‌شود. هدف از این تحقیق بررسی و شناسایی مؤلفه‌های حسابداری تعهدی در سازمان می‌باشد. روش تحقیق به صورت توصیفی و تحلیلی و استدلالی می‌باشد و از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز استفاده شده است. همچنین از نظرات ۱۰ نفر از متخصصان و کارشناسان خبره در این حوزه و اساتید دانشگاهی نیز برای تأیید و افزایش غنای نتایج کمک گرفته شده است. نتیجه بررسی‌ها نشان می‌دهد مدل دارای ۵ مؤلفه زیر می‌باشد که مدیران سازمان‌ها، با استفاده از این مؤلفه‌ها می‌توانند در سازمان خود حسابداری تعهدی به شیوه علمی و صحیح را داشته باشند و از نتایج آن بهره‌مند شوند. ۱. تعهد شغلی ۲. عوامل فرهنگی ۳. تصمیم‌گیری مدیران ۴. مدیریت هزینه ۵. شفافیت گزارشگری

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، تعهد شغلی، مدیریت هزینه، گزارشگری.

مقدمه

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی ویژگی‌هایی از اطلاعات است که موجب سودمندی آن می‌شود. این قبیل ویژگی‌ها بر همه اطلاعات مالی اعم از آن که مربوط به نهادهای بخش عمومی یا خصوصی باشد، حاکم است. در صورتی که اطلاعات این ویژگی‌ها را نداشته باشد، نمی‌تواند با ذینفعان ارتباط برقرار کند و بنابراین سودمند نخواهد بود. در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت مردان کمک خواهد کرد و یکی از پیش‌شرط‌های تهیه اطلاعات با کیفیت، نظام حسابداری تعهدی است (محمدی و همکاران، ۱۳۹۸). حسابداری تعهدی تلاش می‌کند تا تأثیرهای مالی معاملات، وقایع و شرایطی را که دارای پیامدهای نقدی است در دوره‌ای ثبت کند که آن معاملات، وقایع و شرایط رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که وجه نقد مربوط به آن به وسیله بنگاه دریافت یا پرداخت شده است (ازهار^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). حسابداری تعهدی به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی نهادهای عمومی کمک می‌کند تا همه ابعاد مسئولیت پاسخگویی شامل عملکرد مالی و عملکرد اقتصادی دولت را گزارش کنند. بنابراین هدف اصلی حسابداری تعهدی کمک به سرمایه‌گذاران در جهت ارزیابی عملکرد اقتصادی واحد تجاری در طول یک دوره خاص و با بهره گرفتن از یک سری اصول حسابداری پایه مانند شناسایی درآمد و تطابق است. همچنین در حسابداری تعهدی، سودها نسبت به جریان‌های نقدی، اطلاعات بهتری در مورد عملکرد اقتصادی ارائه می‌کنند (یولیاتی^۲ و همکاران، ۲۰۱۹).

بیان مساله

بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارسایی‌های نظام حسابداری دولتی در ارائه اطلاعات دقیق و به موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌خواهی شهروندان سبب شده است تا تحقیقات گسترده‌ای در زمینه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی صورت گیرد. گذاری به حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ میلادی آغاز شد. این حرکت به دلیل اثبات سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به واسطه مطالعات علمی و تجربه‌های عملی انجام گرفت (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). صورت‌های مالی و گزارش‌هایی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، اطلاعات سودمندتری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورند. استفاده از مبنای تعهدی باعث افزایش توان ارزیابی عملکرد دولت توسط مردم می‌شود. جمهوری اسلامی ایران از جمله کشورهای در حال توسعه است که این ضرورت تغییر را درک کرده و تلاش‌هایی در این زمینه انجام داده است (کوشافر، ۱۴۰۱). بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو، نتایج حاصل‌حاکمی از آن است که سیستم مبنای حسابداری مورد استفاده در آن زمان امکان محاسبه بهای تمام‌شده به نحو مطلوب و قابل اتکا را فراهم ننموده و از سطح شفافیت مورد انتظار مالی نیز فاصله‌ی زیاد دارد. لذا به منظور دستیابی به این اهداف اصلی بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. به دلیل گستردگی عظیم این تغییر سیستم حسابداری و وجود موانع اجرایی و چالش‌هایی در پیش رو، لذا اصرار به استقرار مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کوتاه مدت بیهوده و ناممکن است (ناصری نیا و توکلی نژاد، ۱۳۹۵). تا قرن شانزدهم در تمام بخش‌های دولتی، حسابداری نقدی مورد عمل بود، اما رفته رفته با توجه به فشارهای اقتصادی حسابداری تعهدی (حسابداری دولتی) تدوین شد. دولت‌ها نیز در قبال شهروندان در مورد تحویل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند (النر و والدبایر^۳، ۲۰۲۲). علاوه بر این، استفاده از حسابداری نقدی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس صحیح درآمدهای مالیاتی هر سال مالی نمی‌شود بلکه مدیران سطوح مختلف را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات محروم خواهد نمود. لذا استفاده از حسابداری تعهدی علاوه بر انعکاس صحیح درآمدهای حاصل از مالیات، موجبات ایفای مسئولیت

^۱ - Azhar

^۲ - Yuliaty

^۳-Eulner & Waldbauer

پاسخگویی عمومی در قبال چگونگی مصرف منابع حاصل از مالیات را نیز برای دولت فراهم می‌آورد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به حرکت جهانی حسابداری بخش عمومی به سمت حسابداری تعهدی و ثبت تمامی عملکردهای مالی و حرکت به سمت پاسخگویی و شفاف‌سازی مالی دولت‌ها و بخش عمومی در تمام جهان و ضرورت اجرای آن در ایران با توجه به مصوبات قانونی و اجرای آن توسط تمامی سازمان‌های دولتی لازم است تا نسبت به نحوه اجرا و تحقق این امر، پژوهش‌هایی توسط متخصصان صورت گیرد.

مبانی نظری

کیفیت گزارشگری مالی، ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات منفک کرده و سودمندی اطلاعات را افزایش می‌دهد. به موقع بودن گزارش‌های مالی، یکی از مهمترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی است. چرا که به هنگام بودن اطلاعات است که میتواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده‌کنندگان اطلاعاتی منجر شود که به عنوان محصول نهایی این نظام حسابداری مخابره می‌شود (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). اگرچه ویژگی‌های کیفی اطلاعات مانند مربوط بودن و قابل اتکاء بودن هم مربوط به اطلاعات در بخش خصوصی و هم در بخش عمومی است، اما با توجه به اینکه در بخش عمومی اطلاعات با کیفیت افزون بر سودمندی در تصمیم‌گیری منجر به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نیز می‌شود، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در حسابداری بخش دولتی ایران به‌طور سنتی از مبنای نقدی تعدیل‌شده استفاده شده و بیشتر تأکید بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی دولت بوده است. پاسخگویی به انتظارات شهروندان منوط به تحصیل و مصرف کارای منابع محدود و دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین‌شده دولت‌ها است (رحمتی و پورزمانی، ۱۴۰۰). برای ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دولت اطلاعاتی نیاز است که از توان نظام حسابداری نقدی یا تعهدی تعدیل‌شده خارج است. بنابراین، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت باید امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدهای دولت فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام شده خدمات دولتی و تهیه بودجه عملیاتی پرداخت و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیت‌های بیشتر با منابع کمتر بهره‌مند شد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷). رویکرد تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی و یا از حسابداری مبتنی بر قواعد به سوی حسابداری مبتنی بر اصول به وسیله دولت‌های بسیاری اتخاذ شده و هدف اصلی آن تمرکز بر عملکرد در بخش عمومی و پیوند تجاری است. در اجرای حسابداری تعهدی پذیرش و آمادگی گروه‌های مختلف مالی در بدنه دولت امری ضروری است و در غیر این صورت نمی‌توان به هدف‌های کامل نظام پاسخگویی مبتنی بر عملکرد مالی و عملیاتی دست یافت (گامایانی^۴، ۲۰۲۱). بسیاری از دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را اجرا کرده‌اند، مبنای تعهدی را به نحو یکسانی در مورد این سازوکارها به کار نبرده‌اند. به عنوان مثال، ممکن است بودجه براساس حسابداری تعهدی تعدیل شده، تخصیص‌ها براساس حسابداری نقدی و گزارش‌ها براساس حسابداری تعهدی ارائه شود. با پیروی از نظام حسابداری مبتنی بر اصول در بخش عمومی کیفیت اطلاعات گزارش شده به وسیله دولت‌های ایالتی و محلی افزایش یافته و نسبت به مبنای نقدی اطلاعات مفیدتری برای تصمیم‌گیری به نمایندگان مردم و سایر ذینفعان دارای حق دانستن ارائه خواهد شد. از اینرو، با پیروی از حسابداری تعهدی می‌توان اطلاعات مربوط و قابل اتکاءتری نیز ارائه داد (برگمن^۵ و همکاران، ۲۰۱۹). حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در زمانی که تمام اجزای آن رویداد مالی اتفاق افتاده است (در همان دوره مالی مربوط) ثبت می‌کند. به صورتی که تمام دارایی‌های تملک‌شده به وسیله سازمان تا پایان دوره و نیز تمام بدهی‌هایی که تا آن لحظه ایجاد شده، در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. بنابراین، استقرار حسابداری تعهدی و گزارشگری بر مبنای آن، مستلزم اجرای عناصر حسابداری تعهدی است (لمپ^۶ و همکاران، ۲۰۱۵). حسابداری تعهدی وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. به کارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر

^۴ - Gamayuni

^۵ - Bergmann

^۶ - Lampe

برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسب به اثرات اقتصادی می‌شود. گذشته از آن، به‌کارگیری حسابداری تعهدی هزینه، زمان و تخصص ویژه می‌طلبد که باید مورد ملاحظه قرار گیرد (رحمتی و پورزمانی، ۱۴۰۰). طبق مبنای تعهدی، معاملات برمبنای رویداد اقتصادی آنها بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و پرداخت وجه نقد، شناسایی می‌شوند. طبق این روش، درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها در زمانی شناسایی می‌شوند که بدهی‌ها متحمل شده و یا منابع مصرف شده باشند (شاه رستم بیگ و همکاران، ۱۳۹۳). منظور از عوامل محتوایی کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد مانند انگیزش، روحیه کار و رضایت شغلی. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر اجزای داخلی سازمان که بدنه آن را می‌سازند مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات می‌باشد. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که مسبب عوامل محتوایی و ساختاری هستند. گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است؛ زیرا این تغییر، بر کل مجموعه‌ی بخش عمومی تأثیر می‌گذارد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به‌طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه‌ی عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد؛ بنابراین، دامنه‌ی گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله‌ی این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد (فری^۷ و همکاران، ۲۰۱۸). دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذار به حسابداری تعهدی، نیازمند تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات هستند. تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیشتر به‌شدت به حسابداری تعهدی توجه دارند (نواک^۸، ۲۰۱۷). براین اساس این پژوهش درصدد بررسی شناسایی مولفه‌های حسابداری تعهدی است.

روش تحقیق

به صورت توصیفی و تحلیلی و استدلالی می‌باشد و از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز استفاده شده است. همچنین از نظرات ۱۰ نفر از متخصصان و کارشناسان خبره در این حوزه اساتید دانشگاهی نیز برای تأیید و افزایش غنای نتایج کمک گرفته شده است.

نتیجه‌گیری

از آن روی که حسابداری تعهدی اطلاعات جامع‌تری نسبت به حسابداری نقدی فراهم می‌کند و همچنین به دلیل این که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی‌های بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد؛ پس، طیف گسترده‌تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت‌ها باید آن‌ها را پیگیری کنند. این مسائل به‌طور عمده معطوف به شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها است. بعضی از این مسائل تقریباً با مشکلات حسابداری بخش خصوصی یکسان است؛ اما بعضی دیگر، از مسائلی مانند تعیین زمان شناسایی درآمدهای حاصل از مالیات و پرداخت‌های تامین اجتماعی مختص بخش عمومی هستند. مبنای تعهدی اطلاعاتی درباره اموری مانند منابع کنترل شده توسط واحد گزارشگر، هزینه عملیات واحد، دیگر اطلاعات مفید برای ارزیابی وضعیت مالی و تغییر در آن، و ارزیابی واحد گزارش درباره صرفه اقتصادی و کارایی عملیات آن را فراهم می‌کند. حسابداری تعهدی، در تصمیمات مدیریتی در خصوص اقلام ترازنامه نقش داشته و سبب مدیریت بهتر هزینه می‌شود. همچنین، امکان بودجه‌بندی تعهدی، رسیدن به مشتری‌مداری، تخصیص بهتر منابع، عملکرد و پاسخگویی بیشتر را

7Ferry

8 - Nowak

فراهم می‌نماید. با بررسی مشکلات به‌کارگیری مبنای حسابداری نقدی با توجه به ضرورت به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی بخش عمومی به صورت مطالعه موردی شهرداری شهرستان سبزوار پرداخته و با طرح اینکه سیستم حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منافع اقتصادی است بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر تأکید دارد که از توان حسابداری بر مبنای نقدی یا تعهدی تعدیل شده خارج است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت می‌بایست امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها را فراهم نماید. نتایج بیانگر این موضوع است که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها به انعکاس هزینه‌ها و درآمدهای واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی به میزان پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت، فراهم نمودن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و توجه به جریان منافع اقتصادی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران در بخش عمومی می‌شود. عدم وجود نیروی انسانی متخصص، فقدان نرم‌افزار مناسب و ایده‌آل، عدم حمایت مدیران مالی، عدم آشنایی مدیریت عالی، حسابداری تعهدی، عدم وجود قوانین و مقررات، عدم هماهنگی با دستگاه‌های نظارتی از مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی می‌باشد. بررسی‌ها نشان می‌دهد مدل دارای ۵ مؤلفه زیر می‌باشد که مدیران سازمان‌ها، با استفاده از این مؤلفه‌ها می‌توانند در سازمان خود حسابداری تعهدی به شیوه علمی و صحیح را داشته باشند و از نتایج آن بهره‌مند شوند. تعهد شغلی ۲. عوامل فرهنگی ۳. تصمیم‌گیری مدیران ۴. مدیریت هزینه ۵. شفافیت گزارشگری.

منابع

۱. باباجانی، جعفر، شکرخواه، جواد و ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴)، ۲۰-۱
۲. پیری، پرویز، دیدار، حمزه، خدایاریگانه، سیما. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۱۱۸-۹۹.
۳. داداشی، ایمان، کارنم، ایمان، سادات سلماسی، میر حمید. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۴۰)، ۲۱۴-۱۸۷.
۴. رحمتی، وجیهه، و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، ۱۱۸-۸۳.
۵. کردستانی غلامرضا، رحیمیان نظام الدین، شهرابی شاهرخ. شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی). ۱۳۹۵؛ ۱۶ (۶۵): ۴۷-۷۶
۶. کوشانفر، فروزنده، ۱۴۰۱، شناسایی عوامل محدود کننده پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بررسی پژوهش‌های ایرانی)، پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری، بانکداری و اقتصاد ایران، مشهد.
۷. محمدی، علی و محمدزاده سالطه، حیدر و دیانتی دیلمی، زهرا و اقدام مزرعه، یعقوب، ۱۳۹۸، ارائه مدل تبیین کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان
۸. ناصری نیا، سمانه و توکلی نژاد، بابک، ۱۳۹۵، چالش‌های الزام جایگزینی سیستم حسابداری تعهدی در دستگاه‌های دولتی و وزارتخانه‌ها، سومین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، شیراز
9. Azhar, Z., Alfani, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2022). Accrual accounting at different levels of the public sector: A systematic literature review. *Australian Accounting Review*, 32(1), 36-62.

10. Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560-570.
11. Eulner, V., & Waldbauer, G. (2022). Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money & Management*, 42(6), 463-466.
12. Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2018, June). Framing public governance in Malaysia: Rhetorical appeals through accrual accounting. In *Accounting Forum* (Vol. 42, No. 2, pp. 170-183). No longer published by Elsevier.
13. Gamayuni, R. R. (2021, April). Accrual Accounting at Government: a Bibliometric Study. In *ICEBE 2020: Proceedings of the First International Conference of Economics, Business & Entrepreneurship, ICEBE 2020, 1st October 2020, Tangerang, Indonesia* (p. 124). European Alliance for Innovation.
14. Lampe, H. W., Hilgers, D., & Ihl, C. (2015). Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics*, 47(41), 4349-4363.
15. Nowak W. A. (2017), The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland, [in:] S. Jorge (ed.), *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Imprensa Da Universidade De Coimbra, Coimbra, Portugal, s. 151-164
16. Yuliati, R., Yuliansyah, Y., & Adelina, Y. E. (2019). The implementation of accrual basis accounting by Indonesia's local governments. *International Review of Public Administration*, 24(2), 67-80.