

## اجرای حسابداری تعهدی: مروری بر میزان آمادگی و مشکلات بالقوه

### چکیده

قرار بود از 1 ژانویه 2015، همه نمایندگی‌های دولتی، مبنای تعهدی را اجرا کنند. هدف این پژوهش این است که میزان آمادگی و مشکلاتی را که بر سر راه معرفی حسابداری تعهدی در واحد دولت محلی وجود دارد بررسی کند. داده‌های این پژوهش به صورت کیفی بدست آمدند. یافته‌ها نشان داد که فقط 68.8٪ از 25 بخشی که در پالمبانگ وجود دارند، حسابداری تعهدی را در بیانیه‌های مالی خود اجرا می‌کنند. نتایج مصاحبه‌های کیفی نیز حاکی از آن است که مشکلاتی در این مسیر وجود دارد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابداری تعهدی، حسابداری، بیانیه‌های مالی، واحد دولت محلی، سیستم حسابداری، تنظیم دولت

### 1. مقدمه

پاسخگویی شفاف و عموم در حوزه استقلال منطقه‌ای، مهم‌ترین هدف اصلاحات بخش دولتی در اندونزی بوده است. UU No. 17/2300 می‌گوید بیانیه‌های مالی باید توسط دولت محلی و مرکزی و طبق "استانداردهای حسابداری دولتی" (SAP) آماده شود. SAP در ضمن صدور قانون تنظیم دولت (PP) No. 71/2010 پاسخی است به درخواست مردم اندونزی در قبال اینکه باید دولت خوبی خلق شود تا پاسخگویی دولت ب ملت، به خصوص در بخش

مالی، شفاف باشد. از این رو، گزارش APBN/APBD اطلاعات خیلی کامل تر و مفصل تری در مورد دارایی‌ها و بدهی‌ها تنظیم کرد.

از سال 2015 قرار بود که تمام نمایندگی‌های دولتی هم در مرکز و هم در منطقه، بیانیه‌های مالی خود را به تعهد محور تهیه کنند. از این رو، دولت تصمیم گرفت تا مراحل رسیدن به اجرای فنی این رویکرد را آموزش دهد. هدف این است که مهارت‌های اجرایی آموخته شود، آگاهی ایجاد گردد، و همه حزب‌ها در این امر مشارکت کنند. یافته‌های هارون (2008) نشان می‌دهد که نمایندگی‌های دولتی نتوانستند SAP را بدون کمک از دیگران به طور کامل اجرا کنند. علاوه بر این، هارون (2008) برخی مشکلات این مسیر را نیز شناسایی کرد: پیچیدگی‌های فنی در حوزه گزارش نویسی مالی، فقدان تجربه شرکت کنندگان، و عدم تناسب زمینه آموزشی کارکنان. تاکنون چند پژوهش در مورد میزان آمادگ منطقه در اجرای حسابداری تعهدی در چندین منطقه اندونزی صورت گرفته است. نتایج حاکی از آنند که هنوز برخی مناطق این آمادگی را ندارند، و ادراک انسانی در این مورد هنوز ضعیف است. اما همین پژوهش‌ها نشان می‌دهند که مناطق آماده‌ای نیز برای اجرای این قانون وجود دارد. یافته‌های تحقیق اف. استیونز ردبارون (1993) نشان داد بهترین مورد استفاده از حسابداری تعهدی، در کنترل میزان هزینه‌هاست. همچنین، شیلا الوود و سوزان نیوبری (2006) دریافتند که همزمان با افزایش خصوصی سازی برای کاهش بدهی‌های دولتی نسبت به شرکت‌های دولتی، بخش دولتی حسابداری تعهدی در انگلستان و نیوزلند راه اندازی شده، و حتما باید حسابداری تعهدی در بیانیه مالی به کار گرفته شود تا امکان مقایسه با بخش خصوصی ایجاد شود. مارک کریستنسن (2007) موقعیت نارضایت بخشی را که کاراموزان و دانشجویان در بخش دولتی حسابداری تعهدی<sup>2</sup> (PSAA) با آن روبرو بودند بررسی کرد. این امر به خاطر فقدان پژوهش‌هایی است که تاثیر اجرای حسابداری تعهدی را بر بخش دولتی (بخش دولتی دولتی) تحلیل کنند. در مورد اجرای حسابداری تعهدی در سایر کشورها نیز پژوهش‌هایی انجام شده است: در استرالیا (آلان بارتون، 2007)، در ترکیه (دکتر اکرم کارا و جونا کیلیک، 2011) در ایران (سامان محمدی، محمد ماهر، و سحر زارع، 2012) در بلژیک (آر. جان کریستینز، 2013) و در برزیل (روسانا گورا دو

<sup>2</sup>Public Sector Accrual Accounting

سوسا و همکاران، 2013). این پژوهش‌ها مزایای اجرای حسابداری تعهدی و مطالب مقایسه‌ای برای پژوهش‌های بعدی را ذکر کرده‌اند. برخی مشکلات شناسایی شده در حوزه اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عبارتند از: کمبود منابع انسانی، منابع مالی، ظرفیت IT، و ناکافی بودن زمان و پیچیدگی فرایند اجرای این رویکرد/ از این رو، این سؤال مطرح می‌شود که «دولت‌های محلی تا چه حد برای اجرای حسابداری تعهدی در بیانیه‌های مالی در دولت محلی آمادگی دارند؟»

## 2. مرور ادبیات پژوهشی

### 2.1 مبناى نظری

نظریه‌های مختلفی مانند نظریه مدیریت دولتی جدید<sup>3</sup>، نظریه هویت، و نظریه نمایندگی، که از این پژوهش حمایت می‌کنند شرح داده می‌شوند. همچنین، اصلاحات بخش دولتی و اجرای حسابداری تعهدی در دولت اندونزی توضیح داده می‌شوند. چارچوب این پژوهش را نظریه‌های زیر تشکیل می‌دهند.

#### نظریه مدیریت دولتی جدید

در ابتدای دهه 1990، علک اجرای دولتی، پارادایم جدیدی را معرفی کرد که امروزه به نام نظریه مدیریت دولتی جدید (NPM) شناخته می‌شود. اگرچه این نظریه نام‌های دیگری نیز دارد، مانند پارادایم پس-بروکارتیک (بارزلی، 1992)، و دولت ابتکار مجدد (اوسبورن و گابلر، 1992) اما معمولاً NPM نامیده می‌شود، و به گفته کریستفور هود، یک پارادایم جایگزین جدید به شمار می‌آید. تاکید این پارادایم جدی این است که تغییرات رفتاری در دولت ایجاد شود تا اصول به طور کارآمدتری و موثری اجرا شوند. هود در کتاب خود با عنوان «دست نامرئی آدام اسمیت» می‌گوید نقش دولت باید کمرنگ شود، و نقش‌های بخش خصوصی و دولتی باید بیشتر روی منابع عموم مردم

---

<sup>3</sup>New public Management Theory

متمرکز گردد. وقتی در حسابداری تغییر بخش دولتی ایجاد شود، حسابداری بخش خصوصی نیز تغییر می‌کند؛ و به این ترتیب، سیستم حسابداری جریان نقدی نیز تغییر کرده و راه برای اجرای حسابداری تعهدی بازمی‌شود.

### نظریه هویت (ها)

نظریه هویت که توسط پاتون (سواردژونو، 2005) مطرح شده است می‌گوید سازمان یک واحد اقتصادی مستقل است که به نفع خودش کار می‌کند، و نسبت به مالک یا سایر حزب‌هایی که در آن سرمایه‌گذاری کرده اند، جایگاه جداگانه ای دارد، و می‌توان آن را از نظر حسابداری یا اقتصادی مرکز توجه قرار داد. از دیدگاه این نظریه، حسابداری بیشتر به هویت گزارش مالی مربوط است نه مالک. چنین سازمانی به صورت یک کل عمل می‌کند و از مدیریت بودجه می‌گیرد یا مسائل را مدیریت می‌کند. در این سازمان، واحدها باید حسابداری مالی و هویتی روشنی داشته باشند، و به صورت دوره ای، بیانیه‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری دولتی آماده سازند.

### نظریه نمایندگی

جنسن و مک کلینگ (1976) در نظریه نمایندگی، رابطه نمایندگی را قراردادی تعریف می‌کنند که در آن یک یا بیش از یک شخص، شخص (نماینده) دیگری را استخدام می‌کند تا به نفع آن‌ها کارهایی انجام دهد، و از این رو، قدرت تصمیم‌گیری در برخی امور را به این نمایندگان تفویض می‌کنند. به گفته لان (2003) می‌توان نظریه نمایندگی را در سازمان‌های دولتی به کار گرفت زیرا وضعیت دموکراتیک مدرن بر مبنای مجموعه‌ای از روابط مبدا-نماینده می‌باشد. مشکلاتی که در زمینه گزارش مالی ظهور می‌کنند اغلب ناشی از این است که منافع مدیریت با منافع سهامداران در تعارض است. انتظار می‌رود استفاده از حسابداری تعهدی به عنوان شکلی از رابطه میان مبدا و نماینده، پاسخگویی به بیانیه‌های مالی را شفاف‌تر سازد.

## 2.2 اصلاحات بخش دولتی

ویژگی اصلاحات بخش دولتی، وجود مدیریت دولتی جدید (NPM) است. در واقع، NPM تکنیک‌های مدیریت بخش خصوصی را در بخش دولتی به کار می‌گیرد (کریستینز، جی، رینیرز بی، و رول سی، 2010؛ لاپسلی آی، موساری، آر، و پالسون جی، 2009؛ هوود، 1995). کارنگی و وست (2005) اظهار می‌کنند استفاده از مدل مالی بخش خصوصی در بخش دولتی ناشی از فقدان مسئولیت و پاسخگویی در این بخش است. کریستنسن (2002) می‌گوید مهم‌ترین اصلاحی که در بخش دولتی در ولز جنوبی جدید (NSW) به وجود آمده است، افزایش میزان مسئولیت است که سبب شده نقش سازمانی‌ها بخش خصوصی کمتر شود، دارایی‌ها بیشتر کنترل شود، و روی بازده و اقتصاد این بخش بیشتر تاکید گردد. در اندونزی، اصلاحات بخش دولتی عبارت است از بهبود کارکردهای اقتصادی و سیاسی دولت مرکزی نسبت به دولت‌های محلی، همکاری بخش‌های دولتی و خصوصی در ارائه خدمات دولتی، و بازسازی شرکت‌های ایالت-مالک برای اصلاح سیستم حسابداری دولت. علاوه بر این، دارایی‌های ایالتی که قبلاً ثبت شده بودند اکنون طبقه‌بندی شده‌اند، سیستم بودجه بندی بهبود یافته است، و بعد از اجرای فعالیت‌های حسابداری دنیای کسب و کار، مسئولیت‌پذیری ایالت در قبال میزان هزینه‌هایی که می‌کند بیشتر شده است (آرون، 2009).

## 2.3 توسعه حسابداری تعهدی در دولت اندونزی

اصلاحات حسابداری دولت با تصویب ماده UU No. 17/2003 در مورد امور مالی ایالت آغاز شد؛ طبق این ماده، آماده سازی بیانیه‌های مالی نمایندگی‌های دولتی باید طبق این ماده آماده شوند. همچنین، تصویب ماده UU No. 15/2004 در مورد مدیریت و مسئولیت‌پذیری دارایی‌های ایالت، این اصلاحات را تقویت کرد. این قانون سبب شد تا فوراً استانداردهای حسابداری به عنوان مبنایی برای آماده سازی و حسابرسی بیانیه‌های مالی نمایندگی‌های دولت طبق CPC تدوین شوند. بدون داشتن یک استاندارد، CPC نمی‌تواند یک نظر حسابرسی را تصویب کند. فرم پاسخگویی APBAN/APBD یک بیانیه مالی است که باید با استانداردهای حسابداری دولت همراستا باشد. ماده UU No. 17/2003 در مورد امور مالی ایالت در بند 32 درخولست می‌کند که شکل و محتوای گزارش پاسخگویی

APBN/APBD بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی آماده و ارائه گردد. این استانداردها توسط کمیته استانداردهای حسابداری دولتی تدوین می‌شوند. حسابداری مبتنی بر تعهدی یکی از ابزارهایی است که از شفافیت و پاسخگویی دولت حمایت می‌کند (KSAP، 2006). همچنین، استراتژی SAP در بیانیه‌های مالیدولت را می‌توان به دو صورت اجرا کرد: الف) اجرای فوری آن (بیگ بنگ) که در این روش، SAP تعهدی محور همزمان در همه وزارت خانه‌ها یا نمایندگی‌ها اجرا می‌شود؛ و ب) اجرای تدریجی SAP؛ در این روش SAP متناسب با آمادگی منابع انسانی (HR) و زمانی که ابزارهای لازم در هر نمایندگی و وزارت خانه فراهم شده باشد اجرا می‌شود، و همه این سازمان‌ها نیز به اجرای SAP تعهدی محور موظف می‌باشند. این رویکرد در سال 2015 به طور کامل اجرا خواهد شد.

#### جدول 1. راهبردهای اجرای حسابداری تعهدی در درجات SAP

سال	فعالیت
2010	1. انتشار استانداردهای حسابداری دولتی بر مبنای تعهد
	2. تدوین چارچوب حسابداری تعهدی
	3. اجتماعی‌سازی SAP تعهد محور
2011	1. آماده‌سازی برای اجرای قوانین و سیاست‌های حسابداری
	2. توسعه سیستم‌های حسابداری و IT در بخش اول (فرایند کسب و کار و الزامات مفصل)
	3. ظرفیت ساخت منابع انسانی
2012	1. طرح‌ریزی چند KL و BUN
	2. مرور، ارزیابی و ادغام کل LK
	3. ظرفیت ساخت منابع انسانی
2013	1. اجرای موازی و ادغام کل LK
	2. مرور، ارزیابی و ادغام کل LK
	3. ظرفیت ساخت منابع انسانی
2014	1. اجرای کامل
	2. ظرفیت ساخت منابع انسانی (در حال ادامه)

### 3. روش پژوهش

در این پژوهش استراتژی تبیین متوالی به کار برده شد؛ به عبارت دیگر، در مرحله اول، داده‌ها به صورت کیفی جمع آوری و تحلیل شدند، و در مرحله دوم، از تحلیل این داده‌ها، نتایج کمی اولیه بدست آمدند. این طرح پژوهش زمانی که ظاهراً از یک پژوهش کمی نتایج مورد انتظار حاصل نمی‌شود، طرح مفیدی است (مورس، 1991). در برخی منابع ذکر شده است که این ترکیب پژوهشی از ماتریس روش سه‌گانه-چندگانه کمپل و فیسک (1959) برگرفته شده است؛ این دو به منابع تبدیلی و سه‌گانه و داده‌های کیفی علاقمند بودند (جیکس، 1979 به نقل از کراسول، 2010). البته، برخی نیز عقیده دارند که هدف از ابداع روش ترکیبی، رسیدن به یک روش‌شناسی متفاوت در پژوهش بوده است (کراسول و پلانو کلارک، 2007؛ تشکری و تدلی، 1998). هدف ما از بکار بردن این روش ترکیبی این بوده است که به یک رویکرد یک جامع دست یابیم تا بهتر دریابیم که چطور آمادگی دولت‌های محلی برای اجرای حسابداری تعهدی بر بیانیه‌های مالی دولت‌های محلی تاثیر می‌گذارد، و موانعی را که بر سر راه اجرای PP 71 در سال 2010 در حوزه تتهای حسابداری دولتی وجود دارد شناسایی کنیم.

#### 3.1 جامعه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش را واحدهای کار-کار در یک حوزه کاری در اداره خدمات خزانه‌داری<sup>4</sup> (KPPN) پالمبانگ، و نمونه را اعضای بخش تخصیص بودجه (KPA) هر یک از این واحدها تشکیل می‌دادند. دلیل انتخاب اعضای KPA به عنوان نمونه پاسخ‌دهنده در این پژوهش این بود که آن‌ها با اجرای سیستم جدید حسابداری تعهدی در سازمان آشنا هستند، و از این رو، پاسخدهی آن‌ها به پرسشنامه ما، قابل اعتماد می‌باشد. نویسندگان این پژوهش، کل جمعیت واحدهای کاری در اداره خزانه‌داری پالمبانگ را مورد هدف قرار داده بودند.

---

<sup>4</sup>Treasury Services Office

## 3.2 داده‌های پژوهش

داده‌های بکار برده شده در این پژوهش، داده‌های اولیه هستند، یعنی داده‌هایی که به طور مستقیم از منبع اصلی بدست آمده‌اند. این داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و مصاحبه‌هایی که با کارمندان بخش تخصیص بودجه در اداره خزانه‌داری پالمبانگ کار می‌کنند جمع‌آوری شدند. همچنین، این یک پژوهش زمینه‌یابی بود، یعنی روشی که در آن داده‌ها با کمک پرسشنامه بدست می‌آیند.

## 3.3 تحلیل داده‌ها

داده‌هایی که در مورد آمادگی و اجرای بیانیه‌های مالی بر اساس حسابداری تعهدی بدست آمده بودند، مورد تحلیل قرار گرفتند. به 57 واحد کاری، و برای هر واحد، 5 پرسشنامه ارسال، و داده‌ها جمع‌آوری شد. نتایج کمی این پژوهش بعداً توسط داده‌های کیفی تایید شد. از 5 واحد کاری انتخاب شده، در هر واحد با 5 نفر از کارمندان مصاحبه‌های عمیق صورت گرفت و به این ترتیب، داده‌های کیفی جمع شدند. باز یابی داده‌های کیفی بر مبنای داده‌هایی بود که از نتایج تست فراوانی قبلی بدست آمده بود. سپس، داده‌هایی جمع‌آوری می‌شوند که بتوانند نتایج داده‌های کمی قبلی را تایید کنند، تا بتوان یک نتیجه‌گیری انجام داد. تحلیل داده‌های کیفی مطابق با مدل میلز و هوبرمان (1992)، به نقل از سوگیونو (91: 2010) انجام گرفت، که با عنوانیم چون جمع‌آوری داده، کاهش داده، ارائه داده، و تصمیم‌گیری یا تایید ذکر شده است.

## 4. یافته‌های تحلیلی

بر اساس نتایج 64 پرسشنامه مربوط به SKPD 25، 68.8% از واحدها حسابداری تعهدی را در بیانیه‌های مالی خود اجرا می‌کردند. میزان آمادگی در هر یک از عوامل سنجیده شده به این صورت بود: دانش 21.9%؛ آموزش 40.6%؛ سیستم 95.3%؛ وجود سیستم‌های اجرایی 84.4%؛ کمک مشاوران 18.8%، و نظارت مشاوران 14.1%. نتایج آزمون میزان آمادگی در جدول 4 آورده شده است.



جدول 2. نتایج بررسی میزان آمادگی برای اجرای حسابداری تعهدی

متغیر	فراوانی	درصد
اجرا	44	68.8
آمادگی:		
دانش	14	12.9
آموزش	26	40.6
سیستم اطلاعات حسابداری	61	95.3
برنامه اجرای حسابداری تعهدی	54	84.4
هدایت	12	18.8
نظارت کردن	9	14.1
جمع	64	100

وقتی PP 71/2010 می‌گوید چهار سال بعد از 2010 بیانیه‌های مالی بر مبنای حسابداری تعهدی آماده‌سازی می‌شوند، یعنی اینکه در سال 2015 تمام مراکز دولتی و محلی باید به طور همزمان چنین کنند. اجرای حسابداری تعهدی در بیانیه‌های مالی باید به طور 100٪ اجرا گردد، اما نتایج نشان داد که فقط 68.8٪ چنین می‌کنند و داده‌های اضافی بیشتری برای تایید این نتایج نیاز داریم. این داده‌ها به صورت کیفی و توسط مصاحبه‌های عمیق با سه شخص آگاه در SKPD که در نمونه قبلی بودند بدست آمده‌اند. در این پژوهش، نام پاسخ‌دهندگان در نمونه ای که داده‌های کیفی (با استفاده از مصاحبه‌های عمیق) از آن‌ها بدست آمد ذکر نشده است زیرا هدف این پژوهش، تایید نتایج داده‌های کیفی است نه اینکه بخواهیم هویتی را در نمونه، که در اینجا SKPD می‌باشد، تایید کنیم. سه شخص آگاهی که انتخاب شدند عبارت بودند از آقای الف به عنوان KPP (مدیر رسمی اجرای مالی) در SKPD X، خانم ب به عنوان کارمند بخش مالی در SKPD Y، و آقای ج به عنوان KPP SKPD Z. هدف مصاحبه نیز این بود که موانع اجرای حسابداری تعهدی در بیانیه‌های مالی SKPD شناسایی شوند.

مصاحبه با آقای «الف» نشان داد که عامل آموزش کارمندان و اجتماعی سازی ضعیف، مانع از اجرای حسابداری تعهدی در بیانیه‌های مالی در SKPD X شده است. در واقع، از 10 کارمندی که در دپارتمان مالی کار می‌کردند فقط 2

نفر حسابداری را آموزش دیده بودند. اجتماعی سازی با قدرت نبوده است و هیچ یک از کارمندان دپارتمان مالی با این رویکرد آشنا نشده اند. مصاحبه با خانم «ب» نیز حاکی از این بود که عدم آموزش کارمندان یک عامل مهم برای اجرا نکردن حسابداری تعهدی در دپارتمان مالی SKPD Y است، و کارمندان هنوز این رویکرد را درک نکرده اند. در نهایت، مصاحبه با آقای «ج» نیز نشان داد که کارمندان دپارتمان مالی در SKPD Z از یک برنامه نرم افزاری که توسط BPKP (بدنه های نظارت و توسعه مالی<sup>5</sup>) تهیه شده و Saiba (سیستم حسابداری تعهدی و اطلاعات) نامیده می شود استفاده می کنند. علاوه بر این، SKPD Z از یک مشاور که مربی حسابداری دانشگاه استیت در شهر پالمبانگ، و عضو IAI (گروه حسابداران اندونزی) می باشد بهره می گیرد.

## 5. نتیجه گیری

علیرغم ماده PP 71/2010 مبنی بر اینکه تمام SKPDها در دولت های محلی و مرکزی باید حسابداری تعهدی را در بیانیه های مالی خود به کار گیرند، این کار هنوز به طور 100٪ موفقیت آمیز اجرا نشده است. این امر تا حدی به دلیل عدم آشنایی کارمندان بخش مالی با اجرای بیانیه های مالی تعهدی محورست. یکی دیگر از عوامل نیز این است که اجتماعی سازی این رویکرد ضعیف بوده و آموزش کارمندان متناسب با حرفه نمی باشد. اگرچه دولت یک سیستم اطلاعات و حسابداری تعهدی ایجاد کرده است، اما این کار تضمین نمی کند که اجرای بیانیه های مالی بر اساس حسابداری تعهدی موفقیت آمیز باشد. از این رو، باید آموزش به کارمندان دپارتمان مالی در اولویت قرار گیرد. همچنین، شاید لازم باشد جا به جایی در کارمندان صورت گیرد و کارمندانی که آموزش حسابداری مالی دیده اند در راس قرار گیرند.

---

<sup>5</sup> Financial supervisory bodies and developments

## References

- Barton, A.(2007). Accrual Accounting and Budgeting system Issues in Australian Government - A Rejoint. *Australian Accounting Review* Vol. 17 No. 3 2007. Australia.
- Barton, A. (1999). Public and Private Sector Accounting – The non-identical twins, *Australian Accounting Review*. Vol. 9 no. 2, 22-31.
- Bryman, A. & Bell, E. (2003). *Business research methods*. New York: Oxford University Press Inc.
- Cabrera, A. Cabrera, E. F. & Barajas, S. (2001). The key role of organizational culture in a multi-system view of technology-driven change. *International Journal of Information Management*, 21, 245-261.
- Chan, J.L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money & Management*, Vol. 23, no. 1, 13-20.
- Caridad, M. (2005). *The system and the use of accrual accounting in the local authorities of the United Kingdom, Sweden and Spain*, Proceedings of the 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Gotheborg.
- Christensen, M. (2002). Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales government, *Accounting History*, Vol. 7, no. 2, 93-124.
- Christiaens, J., Reyniers, B., Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 3., 537-554.
- Christiaens, J.R. (2003). Accrual Accounting Reforms In Belgian local Governements: A Comparative Examination, *Journal Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management: Spring 2003*; 15, 1, pg.92-109, Belgian.
- Christensen, M. (2007). What We Might Know (But Aren't Sure) About Public Sector Accrual Accounting, *Australian Accounting Review: Mar Vol 17 No.1 2007*, Australia.
- Cresswell, J.W. & Plano Clark, V.I. (2007). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Connolly, C. and Hyndman, N. (2006). "The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector", *Accounting, Auditing & Accountability*
- Guerra de Sousa, R., et al. (2013). Accrual Basis Accounting in The Brazilian Public Sector: Empirical Research on The Usefulness of Accounting Information, *R. Cont. Fin-USP. Sao Paulo*, v.24, n.63.p.219-230, set/out/nov/dez.2013, Brasilia
- Grant, G. (2003). Strategic alignment and enterprise systems implementation: The case of Metalco. *Journal of Information Technology*, 18, 159-175.
- Guthrie, J. (1998) Application of accrual accounting in the Australian public sector rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- Greene, J.C., Carecelli, V.J., & Graham, W.F. (1989). "Toward a Conceptual Framework for Mixed-Method Evaluation Design."
- Hood, C. (1995). The „New Public Management“ in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20, no. 2-3, 93-109.
- Harun, H., Van Peurseem, K., Eggleton, I. (2012). Institutionalization Of Accrual Accounting in The Indonesian Public Sector, *Journal Of Accounting & Organizational Change* Vo. 8 No. 3, 2012 pp. 257-285, New Zealand.
- IFAC (2011). *Transition to the Accrual Basis of Accounting*. [online] available at: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>, accessed on February 10, 2012.
- J. Moleong. Lexy. (2006). *Metodologi Penelitian Kualitatif*, PT. Remaja Rosda Karya, Bandung.
- Kara, E., Kilic, Y. (2011). Accounting Recording System On Accrual Basis At Local Authorities In Turkey: An Application In Gaziantep Local Municipality, *International Journal Of Business and Social Science* Vol. 2 No. 15: August 2011, Turkey.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, no. 3, pp. 201-207.
- Mohammadi, S., Maher, M., Zare, S. (2012). Implementation Of Full Accrual Basis In Governmental Organizations (Case Study: Shiraz University Of Technology, Iran), *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research in Business* June 2012 Vol. 4 No.2., Iran.
- Neuman, W. Laurence. (2003). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches* 5th Edition, Boston: Allyn and Bacon.
- Plano Clark, V.I., & Cresswell, J.W. (2008). *The Mixed Methods Reader*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.