

انتشار و نهادینه سازی اصلاحات حسابداری بخش دولتی در کشورهای کمتر توسعه یافته:

یک مطالعه مقایسه ای از دولت های مرکزی سری لانکا و نپال

چکیده

یکی از اصلی ترین موضوعات در دنیای در حال توسعه امروزی، کاهش فقر است و اذعان شده است که حسابداری بخش دولتی از طریق تخصیص موثر منابع، دارای نقشی کلیدی در این موضوع است. پیاده سازی تغییرات حسابداری بخش دولتی در ملت های در حال توسعه، برنامه ای کلیدی در سازمان های بین المللی از دهه 1980 بوده است. این مطالعه، با بیان ایده های بنیادگرایی جدید، به بررسی پیاده سازی اصلاحات حسابداری بخش دولتی در دو کشور کمتر توسعه یافته (LDCها)، سری لانکا و نپال، می پردازد. یافته های تجربی از این مطالعه نشان می دهد، در حالیکه ایده های اصلاحات حسابداری بخش دولتی منتشر شده بین المللی و رای مرحله آزمایش/پیشنهاد در نپال حرکت نکرده است، استعمار، روی سری لانکا در ترویج آموزش و تعلیم حسابداری، تواناسازی کشور برای پیاده سازی برخی از این ایده های اصلاح تاثیر گذاشته است. هرچند، افزایش مقاومت به تغییرات حسابداری در سطح مدیریت پایین تر، در دو کشور، نشان دهنده نیاز به درک زمینه های LCDها و برآورده سازی پیش شرط های اساسی قبل از انتشار/شروع اصلاحات است.

کلمات کلیدی: تئوری بنیادی سازمان های بین المللی کشورهای کمتر توسعه یافته حسابداری بخش دولتی

1. مقدمه

ایده های اصلاح مدیریت دولتی جدید (NPM)، وسیله ای برای خلق مجدد نقش دولت در بسیاری از کشورها در چند دهه اخیر بوده است. (Hood, 1995). تغییرات حسابداری، که عمدتاً گزاری به سمت تعهد ها در دولت های عضو OECD است، یکی از پدیده های NPM تحت عناوین مدیریت مالی دولتی جدید (NFPM) است که به طور گسترده مورد بحث قرار گرفته است (Guthrie, Olson. & Humphrey, 1999). هرچند، برخلاف این اصلاح

مباحثه ای، نوشته های گسترده نشان داده است که هیچ نشانه ای از علاقه کاهش یافته به تعهد در میان کشورهای عضو OECD وجود ندارد (Hyndman & Connolly, 2011, Lapsley, Mussari & Paulsson. 2009; Paulsson, 2006; Pollanen & Loiseau-Lapointe, 2012). اخیراً، پارلمان اروپا، فرآیند یادداشت برداری از قطع نامه های قانونی برای اجبار نمودن دولت های عضو به اعمال اهمیت تعهدی در حسابداری تعهدی را با این فرض پیش بینی نموده است که به ارتقای شفافیت تعهدات دولت ها و تعهدات محتمل کمک شود که به عنوان بخشی از تدابیر ریاضت برای پایداری بازارها، دولت ها متحمل آن می شوند.

بررسی در مورد تغییرات حسابداری به کشورهای در حال توسعه محدود نشده است، بلکه به طور فزاینده در کشورهای کمتر توسعه یافته (LCDها) زمینه سازی شده است. یکی از اصلی ترین موضوعات در دنیای در حال توسعه امروزی، کاهش فقر است و اذعان شده است که حسابداری بخش دولتی از طریق تخصیص موثر منابع، دارای نقشی کلیدی در این موضوع است (Goddard, 2010, Rahaman, 2010). پیاده سازی تغییرات حسابداری، به خصوص حسابداری تعهدی، بودجه بندی برنامه ریزی و عملکرد (PPB)، و استانداردهای حسابداری، در LCDها، بخشی کلیدی از برنامه اصلاح مالی سازمان های بین المللی، خصوص بانک جهانی، صندوق بین المللی پول (IMF) و بانک توسعه آسیایی (ADB)، از دهه 1980 بوده است (Allen, 2009; Dean, 1988). در مقاله دستور جلسه خود، فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) (2010) گزارش داده که تعداد زیادی از ملت های در حال توسعه در حال حاضر، اتخاذ استانداردهای حسابداری بخش دولتی بین المللی (IPSASها) را در نظر می گیرند، به خصوص پایه پول نقد IPSAS، با حمایت فنی و مالی بانک جهانی. ادعا شده است که اتخاذ پایه پول نقد IPSAS به LCSها نه تنها در بالا بردن کیفیت اطلاعات حسابداری آنها، بلکه در ارتقای ظرفیت آنها در پیاده سازی تعهدات در عملکرد طولانی مدت کمک می نماید (بانک جهانی، 2010).

علاوه براین، جریانی از نوشته ها در سال های اخیر، تلاش های سازمان های بین المللی به سمت انتشار ایده های اصلاح بخش دولتی در LCSها، شامل خصوصی سازی بنگاه های اقتصادی دولتی و چگونگی استفاده از حسابداری برای استنباط این اصلاحات را پوشش داده است (Neu, Everett & Rahaman, 2009; Rahaman,)

Everett & Neu, 2007; Rahaman & Lawrence, 2001; Rahaman, Lawrence & Roper, 2004; Udding, Gumb & Kasumba, 2011; Uddin & Hopper, 2001, 2003). این مطالعات، دیدگاهی مشترک را ارائه نموده است که سازمان های بین المللی در اقدامات حسابداری در LCDها اعمال می کنند که در حقیقت به جای تهیه نیازهای واقعی LCDها و فقیرترین در ها دنیای در حال توسعه، برای به کارگیری نیازهای مشروع آنها به کار گرفته می شود. بنابراین این سازمان های بین المللی نهادهای امپریالیست محرک LCDها را به گونه ای ترسیم نموده اند که همپایه استعمار جدید است (Annisette, 2004, Mir & 2001 Rahaman, 2005; Rahaman & Lawrence, 2001). هرچند، هنوز شواهد تجربی ناکافی در مورد پیاده سازی اصلاحات حسابداری پیشنهاد شده توسط سازمان های بین المللی به واسطه دولت های مرکزی LCDها وجود دارد (Neu و همکاران و 2009, 2001 Rahaman & Lawrence, 2007; Neu & Ocampo, 2007). هدف این مقاله، پر نمودن این جای خالی در نوشته ها با مقایسه اصلاحات حسابداری دولت در دو LDCها، نپال و سری لانکا است. مطالعات مقایسه ای به طور فزاینده در حال ترویج حسابداری بخش دولتی هستند تا درکی بهتر از چگونگی و میزان استفاده حسابداری در زمینه های مختلف را برای پیاده سازی ایده های هسته ای اصلاحات بخش دولتی/ NPA فراهم نمایند (Broadbent & Guthrie, 2008; Paisey & Paisey, 2010; Pollanen & 2012 Loiselle-Lapointe). TarjomeFa.Com

به طور خاص، هدف از این مقاله، دو مورد است. اول، این مقاله برای بررسی نقش فاکتورهای محیطی خارجی در انتشار ایده های اصلاح حسابداری دولتی در نپال و سری لانکا تلاش می کند. دوم، در جستجوی آشکارسازی این مورد است که آیا و تا چه حدی این دو کشور در پیاده سازی این ایده های اصلاح موفق بوده اند، و به نقش عوامل انسانی، به خصوص حسابداران دولتی، سیاستمداران و حسابداران حرفه ای در فرآیند پیاده سازی اذعان می کند. ظهور نپال در نقشه سیاست جهانی در 1950 و استقلال سری لانکا در 1948 به ترتیب، نقطه عزیمت را برای این مطالعه مقایسه تشکیل می دهد. این مقاله در مورد ایده های تئوری بنیادی جدید است که از آن به عنوان بنیادگرایی جدید اشاره می شود (Carruthers, 1995; Dimaggio & Powell, 1983)، زمانی که آنها به

توضیح چگونگی و چرایی تعامل سازمان ها با عوامل محیطی خارجی و چگونگی این تاثیر این نقش داخلی در انتخاب های حسابداری و اقدامات آنها کمک می نمایند. نوشته های گسترده استدلال نموده است که تئوری جدید بنیادی دارای دیدگاه نظری کلیدی است که از طریق آن، انتخاب اقدامات حسابداری در بخش دولتی بررسی می شود (Goddard, 2010; Jacobs, 2012). ادعا شده است که منطق اتخاذ حسابداری تعهدی در بخش دولتی روی تئوری جدید سازمانی نهادینه شده است (Pina, Torres & Yetano, 2009; Pollanen & Loiseau, 2012; Lapointe, 2012).

بقیه این مقاله به صورت زیر سازماندهی می شود. دومین بخش به ضروریات انجام مطالعات مقایسه ای در حسابداری بخش دولتی می پردازد. بخش بعدی به توصیف ایده های مورد نظر از تئوری جدید بنیادی می پردازد که تنظیمات نظری را برای این مطالعه فراهم نموده است. چهارمین بخش به ترسیم روش تحقیق می پردازد. پس از آن، اصلاحات حسابداری بخش عمومی در نپال و سری لانکا، از آغاز دهه 1950 تا همین اواخر، بررسی شده است. بخش ماقبل آخر به مقایسه و تجزیه و تحلیل اصلاحات حسابداری بخش دولتی در نپال و سری لانکا در پرتوی تئوری اعمالی می پردازد. بخش نهایی، برخی از تبصره های استنتاج شده را ارائه می دهد.

2. مطالعات مقایسه در مورد حسابداری بخش دولتی: یک روند بین المللی

Carnegie و Napier (2002) بیان نموده اند که تلاش های مداوم برای موقعیت یابی حسابداری در زمینه عملیاتی گسترده تر متشکل از عوامل اقتصادی و اجتماعی-سیاسی منجر به علاقه ای تجدید یافته در مطالعات ملی در مورد حسابداری شده است. با ایجاد شبکه تحقیقات حسابداری دولتی بین المللی مقایسه ای (CIGAR) 1 در 1987، یک خیزش در مقایسه های ملی در حسابداری بخش دولتی وجود داشته است که زمینه های مختلف را پوشش می دهد. نوشته ها نشان داده اند که اصلاحات حسابداری بخش دولتی، ملل مختلف را تغییر داده و نگرش های مختلف برای اصلاح برحسب راهبرد و محتوا دیده می شود (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Broadbent & Guthrie, 2008; Caperchione & Lapsley, 2011; Ellwood & Newberry, 2007; Guthrie et al, 1999; Hyndman & Connolly, 2011; Pina & Torres, 2003).

برای نمونه، (Guthrie et al (199, p.221) که به مقایسه اصلاحات حسابداری بخش دولتی در 11 کشور توسعه یافته پرداختند، نتیجه گرفتند که انواع مختلف اصلاحات در سطوح مختلف دولت توسط طرفین از کران های مختلف طیف سیاسی و در زمینه های اقتصادی و اجتماعی مختلف ترویج یافته است. علاوه بر این آنها بیان نمودند که در حالیکه برخی ملت ها اصلاحاتی ابتدایی در سطوح دولتی محلی خود دارند، دیگر ملت ها برای پیاده سازی اصلاحات در سطحی بسیار متمرکز تلاش می کنند، در حالیکه سنت های ملی متمایز بخش دولتی را مشخص نموده اند. کشورها، برحسب اتخاذ اصلاحات حسابداری بخش دولتی به عنوان توسعه دهندگان سریع، متوسط و کند رده بندی می شوند (Guthrie و همکاران، 1999). به طور مشابه، مطالعات نشان دهنده بسیاری از رویکردها برای اتخاذ تعهدات، در گستره بخش بیطرفی، یعنی اتخاذ IFRها، برای حفظ خاصیت خاص بخش دولتی از طریق اتخاذ IPSAS ها است. (Ellwood & Newberry, 2007: Ryan, Guthrie, & Day, 2007). از آن جالب تر، تجربیات کشورهای مختلف نیز نشاندهنده یک وضعیت جدایی بین چگونگی هدفیابی حسابداری در عملکرد و چگونگی روی آوردن ناشی از تفاوت در باورهای فرهنگی و هنجارها در زمینه های مختلف است (Hyndman & Connolly, 2011).

Broadbent و Guthrie (2008) بیان نمودند که یافته های مطالعات مقایسه ای در تعهدات بخش عمومی، انتقال اقدامات مناسب و را میسر می سازد و از اشتباهات تکراری در هر جایی جلوگیری می کند. هرچند، آنچه مورد توجه است، اکثریت مطالعات مقایسه ای در حسابداری بخش دولتی هنوز به مشخص نمودن تشابهات و تفاوت ها در اصلاحات حسابداری تعهدی در کشورهای OECD محدود شده است (Luder و Jones, 2003). تحقیقات مقایسه کننده اصلاحات حسابداری بخش دولتی در LCDها و کشورها هنوز در میان نشریه ها به خوبی ارائه نشده است (Alawattage, Hopper & Wickramasighe, 2007; Graham, 2009). هدف از این مقاله، کمک به بدنه در حال رشد تحقیقات حسابداری بخش دولتی مقایسه ای توسط ارائه تلاش های دو LDC است (یعنی، نپال و سری لانکا) تا اصلاحات حسابداری بخش دولتی پیاده سازی شود.

همانطور که آنها گروهی از ملل در حال توسعه را نشانمی دهند که تناقضات اخلاقی و سیاسی را در دهه های گذشته تجربه نموده اند، نپال و سری لانکا به درستی در حال بررسی هستند. هر دو کشور، واقع در جنوب آسیا، به حد گسترده ای از وام ها و کمک های بین المللی برای فعالیت های توسعه وابسته هستند. در 2009، بدهی خارجی دولت سری لانکا به 36.5٪ GDP رسید و وابستگی آن به منابع مالی خارجی برای پوشش دادن کمبود بودجه، 5.1٪ GDP بود (بانک مرکزی سری لانکا، 2010). به طور مشابه، نپال، یک متوسط ارزش کمک های بین المللی 5٪ GNI در سال 2009/2008 رسید، در حالیکه کمبودهای مالی آن به حدود 5٪ GDP و بدهی خارجی کلی آن به حدود 29٪ GDP رسید (وزارت امور مالی، 2010). این وابستگی به منابع مالی بدین معنی است که هر دو کشور برای اصلاح بخش های دولتی خود و بهبود بازده و اثربخشی تحویل خدمات دولتی خود از طریق اتخاذ عناصر NPM مختلف، تحت فشار هستند. (Haque, 2010). بر اساس تشابهات آنها، می توان فرض نمود که نهادینه سازی تغییرات حسابداری و دیگر اصلاحات بخش دولتی در نپال و سری لانکا احتمالاً مشابه خواهند بود.

هرچند، همانطور که Paisey و Paisey (2010) خاطر نشان کرده اند، مشخصات ذاتی خاص-کشور نپال و سری لانکا، یکی با تاریخچه استعماری و دیگری با تاریخچه دیکتاتوری، ما را به این انتظار تشابهات در این مورد هدایت می کند که چگونه اصلاحات حسابداری تسهیل می شوند و در این دو کشور نهادینه می شوند. Hooper, Tsamenyi, Uddin و Wickramasinghe (2009) ذکر نموده اند که برخلاف بهره برداری از منابع محلی، استعمارگرایی، به بسیاری از LDCها یک بوروکراسی مرکزی موثر و سیستم قانونی را اختصاص داده است که آنها را از LDCها بدون یک تاریخچه استعماری جدا می کند. به علاوه، مطالعات قبلی نشان داده است که چگونه قدرت های استعماری، سیستم های حسابداری کاپیتالیست را در مستعمره های خود برای استخراج، انبار نمودن و تخصیص مازادهای اقتصادی تحمیل می کنند (Annisette & Neu, 2004; Bakre, 2008). یک مطالعه توسط Wijewardean و Yapa (1998) نشان می دهد که سری لانکا به عنوان مستعمره قبلی بریتانیا، آموزش حسابداری و اقدامات حسابداری خود را به طور کلی از سیستم بریتانیا به ارث بردند. حسابداران بریتانیا در فراهم نمودن آموزش برای افراد محلی برای تسهیل سرمایه گذاری سرمایه برتانیای، عمدتاً در بخش برنامه ریزی درگیر

شدند. یک هیئت حسابداری برای تجویز تنظیمات و تسهیل بررسی ها برای حسابداران ثبت شده در اوایل 1941 وجود داشت؛ این توسط سازمان حسابداران چارتر دار سری لانکا در 1959 (Wijewardena & Yapa, 1998). در مقابل، نپال که نشاندهنده LDCهای غیراستعماری است، فاقد وسایل بنیادی برای مدیریت دولتی بود، زمانی که به نقشه سیاسی دنیای در آغاز دهه 1950 وارد شد، یک دیکتاتوری درازمدت داشت که توسط خانواده های Rana بر آنها تحمیل شده بود. اقدامات حسابداری در نپال قبل از 1950، فئودال بود، که قانونگذاران Rana بدون دموکراسی بین قانونگذاران تهیه نمودند و دارایی دولتی و ذخایر ملی از نخست وزیر و اعضای خانواده او به ارث رسیده بود (Poudyal, 1984). در حقیقت تنها در 1951 بود که وزارت مالی (MoF) و دیگر حرفه ای های حسابداری دولتی از نظر رسمی در نپال با ایجاد موسسه حسابداران چارتر دار (ICAN)، بسیار بعدتر از افتتاح بدنه حسابداری حرفه ای در سری لانکا تحقق یافت.

این تلاش برای ایجاد تمایز بین LDCها با یک تاریخچه استعماری و بدون آنها را می تواند در دوره جهانی سازی و بین المللی گرایی مرتبط دانست. LDCها دوره استعماری جدید که توسط امپریالیسم سازمان های بین المللی مشخص شده است را شروع نمودند. آنها با تکنیک های مختلف NPM مواجه شدند که در غرب شیوع نمود، از جمله اتخاذ بهترین اقدامات حسابداری نامبرده (یعنی حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری) از طریق طرف های تجاری توسعه آنها و سازمان های بین المللی آنها (Ezzamel & Xiao, 2011; Mir & Rahaman, 2005; Sharma & Lawrence, 2005, Uddin et al, 2011). هرچند، می توان استدلال نمود که پیش زمینه های تاریخی مختلف این کشورها (استعماری یا غیراستعماری) دارای تاثیری چشمگیر روی نهادینه سازی بدنه های حسابداری، توسعه حرفه حسابداری و پیاده سازی اصلاحات حسابداری بودند. زیمبابوه به طور مثال، یک مثال از در این منظر است؛ همانطور که Chamsia (2000) ادعا نموده است، حسابداری زیمبابوه و محیط مالی (برخلاف بسیاری از LDCها) برای اتخاذ استانداردهای بین المللی (IASها) مطلوب بود. با مقایسه اصلاحات حسابداری بخش دولتی در نپال و سری لانکا، هدف این مطالعه، کمک به موضوع این بحث است.

3. چارچوب نظری: یک دیدگاه بنیادی جدید برای مطالعه حسابداری بخش دولتی

همانطور که قبلاً بیان شد، این مقاله در مورد گسترش و بیان ایده های بنیادگرایی جدید است از ان به عنوان تئوری سازمانی ارجاع می شود که توسط Meyer و Rowan (1977) و Dimaggio و Powell (1983) منتشر شده است. ایده اصلی بنیادگرایی جدید در مورد دو موضوع اصلی است، تناظر و جداسازی. Powell و Dimaggio (1983)، تناظر را به عنوان فرآیندی تعریف نموده اند که سازمان ها برای اتخاذ هنجارهای اعتباری اجتماعی مشابه، اقدامات و ساختارها از محیط عملیاتی آنها وقف نموده اند. در مرکز تناظر، مشروعیت وجود دارد که سازمان ها را به تطابق با الزامات خارجی بدون توجه به تناسب این پیش نیازها در تنظیمات خاص آنها تقویت می کند (Ball & Craig, 2010, Carpenter & Feroz, 2001; Palmer, Jennings & Zhou, 1993). چون فعالیت های سازمانی قویاً توسط رفتار دنبال کننده مشروعیت تحریک می شوند (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004)، جستجو برای مشروعیت اغلب مهم تر از فرآیندهای تصمیم گیری منطقی اثبات شده است (Connolly, Reeves & Wall, 2009) و Meyer و Rowan (1977) استدلال نموده اند که توسط ترویج مشروعیت، تناظر بنیادی، موفقیت و بقای سازمانها را افزایش می دهد.

Dimaggio و Poweel (1983) بیان نمودند که هنجارها و اقدامات مشروع از طریق مکانیزم های هنجاری، تقلیدی و اجباری به سازمان های منتقل می شوند. به طور قابل توجهی، این سه مکانیزم بنیادی، یک تنظیم نظری را برای تعدادی از مطالعات فراهم نموده اند که تلاش نموده اند تا به بررسی ارتباطات داخلی بین تغییرات بخش دولتی، به خصوص اصلاحات حسابداری و زمینه ای پردازند که در آن تغییرات رخ می دهد (Carpenter & Feroz, 2001; Hyndman & Connolly, 2011). فشار اجباری شامل فشار رسمی تحمیل شده از طریق مشروعیت و فشار غیررسمی اعمال شده توسط کسانی می شود که سازمان، برای منابع، وابسته به آنها است (Carpenter & Feroz, 2001; Hyndman & Connolly, 2011). ایده مورد نظر، اینست که سازمان های فراهم کننده منابع که برای وجود سازمان دیگر حیاتی هستند، فرصت اقدام مجاز یا قدرت بر روی سازمان وابسته را به دست آورند (Dimaggio & Poweell, 1983; Mizruchi & Fein, 1999). این فشار، عنصری کلیدی در

توصیف روابط بین سازمان های بین المللی به نظر می رسد، به خصوص بانک جهانی، IMF و ملل در حال توسعه. دوتای اول، قادر به تاثیرگذاری روی مباحثات اصلاحات و سیاستگذاری در دومی ناشی از داشتن منابع اقتصادی و مورد نیاز هستند (Mir & Rahaman, 2005). فشار تقلیدی حاصل از عدم قطعیت ها، منجر می شود تا سازمان ها به مسیری کشیده شوند که توسط سازمان های مشابه دنبال می شود که به صورت موفقیت آمیز توسط آنها در نظر گرفته شده است (Covaleski & Dirsmith, 1988). عوامل دولتی و بوروکرات های دولتی به احتمال زیاد از اقدامات بخش خصوصی تقلید می کنند که در برخورد با عدم قطعیت، آنها را به صورت موثرتر و کارآمدتر آن را درک می کنند (Hassan, 2005). حجم مطالعات، تبدیلات گسترده سیستم های حسابداری را از پول نقد به تعهدات در بسیاری از کشورها به عنوان بخشی از مکانیزم تقلیدی مرتبط نموده اند (Carpenter & Feroz, 2001). نهایتاً، تناظر هنجاری نشان می دهد که سازمان ها برای اتخاذ سیستم ها، اقدامات و رویه هایی تلاش می کنند که به طور گسترده توسط بدنه های حرفه ای منتشر شده اند. این همچنین بدین معنی است که فشار هنجاری به حرفه ای گرایی، نزاع جمعی بدنه های حرفه ای، مشاوران، و متخصصان مرتبط است تا شرایط و روش های مناسب را برای ارتباط با استانداردهای خود تعیین نمایند (Carpenter & Feroz, 2001, Dimaggio & Powell, 1983). به طور قابل توجه، جمعیت فزاینده IPSASها در دنیای در حال توسعه می تواند به عنوان یک نمایش از چنین حرفه ای گرایی به کار گرفته شود (IFAC, 2010). دیگر بخش ضروری از مطالعات مبتنی بر بنیادگرایی جدید، تلاش آنها برای نشان دادن این مورد است که ساختارهای و اقدامات مشروع منتقل شده از طریق یک یا چند مکانیزم تناظر، در اقدامات سازمانی واقعی تجزیه می شوند (Tsamenyi, Cullen, Gonzalez, 2006). نگرانی در مورد مشروعیت اغلب به واسطه خلق یک نهاد برای اهداف تشریفاتی، سازمان ها را به درگیری در نمایش کالا تشویق می کند. از پاسخ ها به فشار سازمانی، تجزیه شده، یکی از گسترده ترین موارد مورد بحث در نوشته های حسابداری است (Hw & Alawattage, 2012; Oliver, 1991; Siti-Nabiha & Scapens, 2005). مطالعات نشان داده است که چگونه سازمان ها از فناوری های حسابداری برای مشروع نشان خود استفاده می کنند و چگونه این فناوری های حسابداری، به عنوان ابزاری تشریفاتی

یا محصولی از استدلال اجتماعی باقی می ماند (Siti-; Rahaman et al, 2004; Ball & Craig,2010; Nabiha & Scapens, 2005). از آن جالب تر، توجه به حسابداری تجزیه شده تبدیل به پدیده ای کلیدی در LDCها شده است (How & Alawattage,2012).

هرچند، در سال های اخیر، مطالعات بیشتری، محدودیت های بنیادگرایی جدید را در توضیح فرآیند ها مشخص نموده است که به موجب آن ایده های نهادینه سازی شده و اقدامات مرتبط با آن ایجاد، منتشر و در سطوح داخل سازمانی تجزیه می شوند (Dillard et al., 2004, Ezzamel, Hyndman, Johnsen, Lapsley & Pallot, 2007; Ligouri & Steccolini, 2012). نقش دینامیک داخلی، به طور خالص نقش روابط عوامل و قدرت ها در میان عوامل سازمانی در سطوح مختلف، توسط تئوریسین های سازمانی مورد غفلت واقع شده است (Irvine, 2008). در نوشته های اخیر، بنیادگرایی به عنوان فرآیندی بازگشتی با قدرت اعضای سازمان در سطوح مختلف سازمانی اذعان شده مورد توجه قرار گرفته است (Conrad & Uslu,2012; Dillard et al., 2004; Irvine,2011). بنابراین استدلال شده است که بر خلاف روبرو شدن با فشارهای محیطی خارجی مشابه، سازمان ها به طور متفاوت پاسخ می دهند که برای تغییرات پیشنهادی منجر به نتایج مختلفی می شود (Ezzamel, Robson 2012; Stapleto, 2012; Ligouri & Steccolini, 2012). در نتیجه، سازمان ها به طور فزاینده به صورت قطعه قطعه درک می شوند نه نهادهای مونولیتیک (Yang & Modell,2013).

ایده های دیدگاه جدید بنیادی، برای این مطالعه به این علت مرتبط هستند که آنها تجزیه تحلیل تاثیر سازمان های پولی بین المللی را روی اجرای اصلاحات حسابداری بخش دولتی در نپال و سری لانکا میسر می سازند. نوشته های گسترده نشان داده اند که سازمان های بین المللی، مکانیزم های مختلفی را عمدتاً از طریق گزارشات ترسیم کننده بهترین اقدامات و تدارک و تهیه کمک فنی، برای تحریک ایده های اصلاح در دنیای در حال توسعه اعمال نموده اند (Mir, Rahaman, 2005; Uddin et al., 2011; Uddin & Hopper, 2001,2003). علاوه بر این، با در نظر گرفتن نقش عوامل انسانی و روابط قدرت در بخش های دولتی نپال و سری لانکا در سطوح مختلف، ما تلاش

می کنیم که مشخص کنیم که آیا و چگونه ایده های حسابداری در سطوح مدیریت بالاتر که در تنظیمات داخلی خاص در این دو کشور نهادینه شده است، ساخته می شوند.

4. روش تحقیقات: ترکیبی از مصاحبه های بدون ساختار و تجزیه تحلیل اسناد

همانطور که قبلاً بیان شد، هدف ما در این مقاله، بررسی و مقایسه انتشار و نهادینه سازی اصلاحات حسابداری دولت مرکزی در نپال و سری لانکا از زمان ظهور آنها در نقشه سیاسی جهانی به عنوان ملت های مستقل جدید است. این مطالعه می تواند به عنوان مطالعه موردی جمعی یا مقایسه مور ارجاع قرار گیرد (Silverman, 2000, Stake, 2010) همانطور که برای پوشش دادن یک پدیده در دو کشور تلاش می کند (یعنی موارد). اهمیت تعقیب چنین مطالعه موردی جمعی، به خوبی در نوشته ها بر حسب قابلیت آن تاکید شده است که نه تنها درکی بهتر از این زمینه را فراهم می کند، بلکه در ارتباط با پتانسیل آن برای تئوری سازی در مورد زمینه گسترده تر توسط اثبات وضعیت های متضاد است (Berg, 2009; Yin, 2003).

استدلال می شود که رویکرد این مطالعه موردی، برای محققان، انعطاف پذیری در استفاده از انواع گسترده از تکنیک های جمع آوری داده ها، مانند تجزیه و تحلیل اسناد، مصاحبه ها و مشاهدات را برای نامگذاری فراهم می کند (Yin, 2003). شواهد تجربی ارائه شده در این مقاله، با استفاده از دو تکنیک جمع آوری شده است، یعنی مصاحبه های بدون ساختار و تجزیه و تحلیل اسناد. همانطور که توسط Mir و Rahaman (2005) اشاره شده است، دلیل مورد نظر برای انتخاب مصاحبه های بدون ساختار، تسهیل حفاظت های جاری آزاد است. البته انواع اصطلاحات برای ارجاع به مصاحبه بدون ساختار استفاده می شود (Alvesson, 2003; Frankfort-Nachmias & Nachmias, 2008; Silverman, 2007)، بیشتر محققان بر این مورد توافق دارند که علاوه بر این، این انعطاف پذیرترین نوع مصاحبه شخصی است.

در مرکز مصاحبه بدون ساختار، یک دیدگاه قرار دارد که وضعیت مصاحبه یک پدیده پیچیده از نظر سیاسی و اجتماعی است و اینکه مصاحبه کنندگان، بازیگران منطقی هستند که حساب های وضعیتی را ایجاد می کنند (Alvesson, 2003; Qu & Dumay, 2001). حسابداری دولتی، به خصوص در زمینه LDCها، معمولاً به عنوان

یک موضوع حساس سیاسی و حسابداران دولتی به عنوان بازیگران انگیزه مند و آگاه از نظر سیاسی درک می شوند (Adhikari & Mellembvik, 2011). استدلال شده است که آگاهی سیاسی پاسخ دهندگان منجر به ساختارهای فعال مطابق با علاقه های شخصی یا حرکات تدافعی آنان می شود که به واسطه ترس و فقدان اعتماد تحریک می شود (Alvesson, 2003). با شناخت حساسیت سیاسی در این زمینه، مصاحبه های بدون ساختار، برای پاسخ دهندگان، حسابداران اداری و سیاستگذاران، تمرکز روی هر جنبه در موضوع تحقیقات که آنها مهم و مورد نظر می دانستند، میسر ساخت. هرچند، بر اساس بازخورد و درگیری مطلعان در مدت مکالمه، برخی سوالات/ نگرانی ها به آنها القا شد.

چگونه ایده اصلاح حسابداری بخش دولتی ارتقا یافت

چه کسانی در انتشار ایده اصلاحات حسابداری دخیل بودند

آیا مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم مقامات رسمی دولتی، حسابداران حرفه ای و سازمانی های بی المللی در پیاده سازی اصلاحات حسابداری وجود داشت؟

اولویت های برنامه اصلاحات حسابداری معاصر بخش دولتی چیست؟

همانطور که قبلاً توسط Hyndman و Connolly (2011) ذکر شده است، مطلعان از این مطالعه، نیز اطمینان یافتند که نتایج به روشی ارائه می شود که اظهارات نمی تواند به افراد خاصی منسوب شود. علاوه براین، در تلاش برای تدوین نمودن یک محیط مصاحبه دلپذیر، از ضبط نوار اجتناب شد و یادداشت هایی از موضوعات چشمگیر برداشته شد. مصاحبه ها، در چهار بازدید از نپال انجام شدند که بین 2008 و 2012 و چهار بازدید از سری لانکا بین 2006 و 2009 رخ داد. در مدت این بازدیدها، 19 مطلع در سری لانکا و 27 نفر در نپال مورد مصاحبه قرار گرفتند. برخی از پاسخ دهندگان در هر کشور در بیش از یک موقعیت با توجه به نقش کلیدی آنها در فعالیت حسابداری دولتی روز-به-روز و در اصلاحات تسهیل کننده مورد مصاحبه قرار گرفتند. هرچند، ما قادر بودیم تا 51 مصاحبه را در مدت بازدیدهای خود از نپال و سری لانکا انجام دهیم. یک تجزیه از توزیع مصاحبه کنندگان در ضمیمه A فراهم شده است. هر مصاحبه بین یک تا دو ساعت طول کشید. یک طیف وسیع از پاسخ دهندگان برای

مصاحبه ها انتخاب شدند، از جمله حسابداران دولتی ارشد و پایین تر در وزات خزانه، اداری ها در MoF، نمایندگان/اعضای نهادهای حسابداری حرفه ای مانند سازمان حسابداران چارتر دار و هیئت استانداردهای حسابداری/ کمیته ها در این دو کشور. بسیاری از مصاحبه شوندگان به طور مستقیم در تصمیم گیری های مرتبط با اتخاذ و پیاده سازی اصلاحات حسابداری بخش دولتی درگیر شدند.

همراه با مصاحبه ها، اطلاعاتی نیز از طریق تجزیه تحلیل اسناد اداری صادر شده توسط دولت های نپال و سری لانکا و گزارش های صادر شده توسط سازمان های بین المللی، به خصوص بانک جهانی، ADP، و IMF جمع آوری شد. گزارشات اصلی تجزیه تحلیل شده عبارتند از: ارزیابی حسابداری امور مالی کشور بانک جهانی از نپال و سری لانکا که در آغاز قرن جدید منتشر شده است؛ یک مقایسه از حسابداری بخش عمومی و ممیزی در نپال و سری لانکا با استانداردهای بین المللی، صادر شده توسط بانک جهانی در 2007؛ ارزیابی مدیریت امور مالی دولتی نپال 2005 ADB؛ و مطالعه عیب یابی 2002 در مورد اقدامات حسابداری و ممیزی در سری لانکا در میان دیگران.

این داده ها از طریق مصاحبه ها و اسناد جمع آوری شده توسط ترسیم تعداد زمینه ها، مانند تاثیر سازمانی های بین المللی در تحریک اصلاحات حسابداری بخش دولتی، بررسی ها در مورد نیاز به تغییر حسابداری و پیاده سازی و مقاومت به تغییر تجزیه تحلیل شد. نهایتاً، این زمینه ها دسته بندی شدند و برای کشف روابط در میان خود ایجاد شدند. بر اساس این، داستان هایی توسعه یافت و تلاش هایی برای ساخت معانی به واسطه ارتباط داخلی آنها با رویکرد نظری اعمال شده صورت گرفت. (Tsamanyi et al (2006) بیان نمود که ناسازگاریها بین پاسخ های مصاحبه کنندگان و یافته ها در نوشته ها در تنظیمات تحقیقات مشخص شده توسط حضور بازیگران سیاسی جهت یافته مانند کارمندان دولتی و حسابداران بخش دولتی رایج هستند. استدلال ما اینست که مصاحبه های زیر که ما با حسابداران دولتی، کارمندان دولتی و حسابداران حرفه ای سری لانکا و نپال انجام دادیم، به ما کمک نمود تا از عهده ناسازگاری های مشاهده شده بین پاسخ های مصاحبه شوندگان و یافته ها از این نوشته ها برآییم. علاوه براین، این بازبینیها نیز برای مشخص نمودن موضوعاتی که عمدتاً تست شدند و در مدت مصاحبه های اولیه مبهم بودند، مفید بود.

References

- Accounting Standards Board (ASB). (2009). *Nepal public sector accounting standards*. Kathmandu: ASB.
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2009). Nepalese governmental accounting development in the 1950 and early 1960: An attempt to institutionalize expenditure accounting. *Accounting Historians Journal*, 36(1), 112–133.
- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 123–143.
- Adhikari, P., & Sharma, R. (2010). Some challenges in implementing Nepal public sector accounting standards. *Journal of the Institute of Chartered Accountants of Nepal*, 13(1), 26–28.
- Alawattage, C., Hopper, T., & Wickramasinghe, D. (2007). Introduction to management accounting in less developed countries. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 183–191.
- Allen, R. (2009). The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries. *IMF working paper (WP/09/96)*. Washington, DC.
- Alvesson, M. (2003). Beyond neopositivists, romance, and localists: A reflexive approach to interviews in organizational research. *Academy of Management Review*, 28(1), 13–33.
- Annisette, M. (2004). The true nature of the World Bank. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 303–323.
- Annisette, M., & Neu, D. (2004). Accounting and empire: An introduction. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), 1–4.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.
- Asian Development Bank (ADB). (2002). *Diagnostic study of accounting and auditing practices in Sri Lanka*. Manila.
- Asian Development Bank (ADB). (2005). *Nepal: Public finance management assessment*. Manila.
- Asian Development Bank (ADB). (2011). *Nepal country operations business plan*. Manila.
- Athukorala, P., & Jayasuriya, S. (1994). *Macroeconomic policies, crises and growth in Sri Lanka 1969–1990*. Washington, DC: The World Bank.
- Auditor General's Office (AGO). (1989). *Government accounting and auditing improvements project*. Kathmandu, Nepal: Cowater International Inc., Ottawa, Canada in Association with P.P. Pradhan & Co.
- Bakre, O. (2008). Financial reporting as technology that supports and sustains imperial expansion, maintenance and control in the colonial and post-colonial globalisation: The case of the Jamaican economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(4), 487–522.
- Balasingham, C. (1964). Government budgeting and accounting in Ceylon. In L. A. Weerasinghe (Ed.), *The constitution and public finance in Ceylon*. Maharagama: Saman Press.
- Ball, A., & Craig, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 283–293.
- Ball, L., & Pflugrath, G. (2012). Government accounting: Making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 1–18.
- Benett, T. (1998). How to strengthen financial management in the government sector in Sri Lanka. *IPFDA Newsletter*, 2(3), 20–22.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems. The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317.
- Berg, B. (2009). *Qualitative research method* (7th ed.). Boston: Pearson.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129–169.
- Caperchione, E., & Lapsley, I. (2011). Making comparisons in government accounting. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 103–106.
- Carlin, T. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309–336.
- Carnegie, G., & Napier, C. (2002). Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 689–718.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7–8), 565–596.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313–328.
- Central Bank of Sri Lanka. (2010). *Annual report 2010*. Colombo.
- Chamisa, E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 35(2), 267–286.
- Christensen, M. (2005). The 'third hand': Private sector consultants in public sector accounting change. *European Accounting Review*, 14(3), 447–474.
- Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59–75.
- Chwastiak, M. (2001). Taming the untameable: Planning, programming and budgeting and the normalization of war. *Accounting, Organizations and Society*, 26(6), 501–519.
- Collier, P. (2001). The power of accounting: A field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12(4), 465–486.
- Committee on Public Enterprises (COPE). (1983). *Parliament and public corporations: A report by the COPE*. Sri Lanka: State Printing Corporation.
- Connolly, C., Reeves, E., & Wall, A. (2009). Isomorphism: An explanation for the popularity of public-private partnerships? *The Irish Accounting Review*, 16(1), 1–19.
- Conrad, L., & Uslu, P. (2012). UK health sector performance management: Conflict, crisis and unintended consequences. *Accounting Forum*, 36(4), 231–250.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562–587.
- Dean, P. N. (1986). Performance budgeting in Sri Lanka. *Public Budgeting and Finance*, 6(2), 63–75.
- Dean, P. N. (1988). Government financial management systems in developing countries. In J. Chan, & R. Jones (Eds.), *Government accounting and auditing: International comparisons* (pp. 149–174). London: Routledge.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506–542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549–573.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I., & Pallot, J. (2007). Experiencing institutionalization: The development of new budgets in the UK devolved bodies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(1), 11–40.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logic of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting Organizations and Society*, 37(5), 281–303.

- Ezzamel, M., & Xiao, J. (2011). Accounting in transitional and emerging market economies. *European Accounting Review*, 20(4), 625–637.
- Financial Comptroller General Office (FCGO). (1988). *Government accounting and auditing improvements project: Proposal for re-structuring the classification of accounts for budgeting-accounting-reporting (proposal II)*. Kathmandu Cowater International Inc., Ottawa in Association with P.P. Pradhan & Co.
- Financial Comptroller General Office (FCGO). (2011). *Government of Nepal consolidated financial statements: Fiscal year 2009/2010*. Kathmandu.
- Frankfort-Nachmias, C., & Nachmias, D. (2008). *Research methods in the social sciences* (7th ed.). USA: Worth Publishers.
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14(3), 283–307.
- General Treasury. (2000). *Administrative report of the Department of National Budget for the year 2000*. Sri Lanka.
- General Treasury. (2001). *Administrative report of the Department of State Accounts for the year 2000*. Sri Lanka.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75–87.
- Gongal, S. (1973). *Occasional paper no. 4: Foreign experts in the administration of Nepal*. Kathmandu: Centre for Economic Development and Administration, Tribhuvan University Campus.
- Government of Nepal. (2008). *An assessment of the public financial management performance measurement framework (as of FY2005/06)*. Kathmandu: Financial Comptroller General Office.
- Government of Nepal. (2011). *Report of the budget management and public expenditure review committee*. Kathmandu.
- Graham, C. (2009). Accounting and subalternity: Enlarging a research space (guest editorial). *Accounting, Auditing & Accountability*, 22(3), 309–318.
- Guthrie, G. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector – Rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19.
- Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 15(3–4), 209–228.
- Hassan, M. K. (2005). Management accounting and organizational change: An institutional perspective. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 1(2), 125–140.
- Haque, A. S. (2001). Governance and public management: The South Asian context. *International Journal of Public Administration*, 24(12), 1289–1297.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, 23(1), 37–43.
- His Majesty's Government of Nepal (HMG/N). (2005a). *Financial accountability review mission: A joint HMG/N/DFID and World Bank assessment update*. Kathmandu.
- His Majesty's Government of Nepal (HMG/N). (2005b). *High level government expenditure report*. Kathmandu.
- Hood, C. (1995). The new public management in the 1980: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109.
- Hooper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: What is known and needs knowing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(3), 469–514.
- How, S., & Alawattage, C. (2012). Accounting decoupled: A case study of accounting regime change in Malaysian Company. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 403–419.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45.
- International Federation of Accountants (IFAC). (1996). *Perspectives on accrual accounting*. Washington, DC.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). *Review of the cash basis IPSAS-Report of the task force (agenda paper 6.1)*. Vienna, Austria.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities, Study 14* (3rd ed.). New York.
- International Monetary Fund (IMF). (2007). *Nepal: Report on observance of standards and codes-fiscal transparency module*. Washington.
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32(2), 125–142.
- Irvine, H. (2011). From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), 824–847.
- Jacobs, K. (2012). Making sense of social practice: Theoretical pluralism in public sector accounting research. *Financial Accountability & Management*, 28(1), 1–25.
- Joshi, N. (1973). *Evolution of public administration in Nepal: Experiences and lessons*. Kathmandu: Centre for Economic Development and Administration.
- Kuruppu, C. (2010). Development of central government accounting in Sri Lanka. Unpublished PhD thesis. Norway: Bodo Graduate School of Business.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: Explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(1), 27–70.
- Lohani, M. (1964). Current development of accountants training project. In *HMG-USAID/N government budget and accounting systems*. Kathmandu: Significant Developments in HMG/Nepal Financial Administration.
- Lüder, K., & Jones, R. (2003). The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – A cross-country analysis. In K. Lüder, & R. Jones (Eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe* (pp. 13–58). Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Miller, P., & Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting Organizations and Society*, 18(7–8), 631–647.
- Ministry of Finance (MoF). (2010). *Economic survey 2009/10*. Kathmandu: Government of Nepal.
- Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international standards in Bangladesh. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816–841.
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 653–683.
- Nemkul, C. (1998). Emergence of project accounting practices in Nepal. *Journal of Finance and Development (Rajaswa)*, 18(2), 174–176.
- Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2009). Accounting assemblages, desire, and the body without organs: A case study of international development lending in Latin America. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 319–350.
- Neu, D., & Ocampo, E. (2007). Doing missionary work: The World Bank and the diffusion of financial practices? *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 363–389.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145–179.
- Paisey, C., & Paisey, N. (2010). Comparative research: An opportunity for accounting researchers to learn from other professions. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 180–199.
- Palmer, D. A., Jennings, P. D., & Zhou, X. (1993). Late adoption of the multidivisional form by large US corporations: Institutional, political and economic accounts. *Administrative Science Quarterly*, 38(1), 100–131.
- Parry, M., & Wynne, A. (2009). The cash basis IPSAS – An alternative way. *International Journal on Governmental Financial Management*, 19(2), 23–29.
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: Experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47–62.
- Perera, M. H. B. (1975). Accounting and its environment in Sri Lanka. *Abacus*, 11(1), 86–96.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: An international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334–350.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807.
- Pokherel, H. (1996). Classification of the budget expenditures and explanations. *Journal of Finance and Development*. The Budget Special. Kathmandu, Nepal: Revenue Administration Training Centre.

- Pollanen, R., & Loiselle-Lapointe, K. (2012). Accounting reform in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 359–377.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis* (2nd ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Poudyal, M. (1984). *Public administration and nation-building in Nepal*. New Delhi: NBO Publishers' Distributors.
- Public Accounts Committee (PAC). (1981). *Sixth report from the Committee on Public Accounts*. Sri Lanka: Department of Government Printing.
- Qu, S., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3), 238–264.
- Rahaman, A. S. (2010). Critical accounting research in Africa: Whence and whither. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 420–427.
- Rahaman, A. S., Everett, J., & Neu, D. (2007). Accounting and the move to privatize water services in Africa. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 637–670.
- Rahaman, A. S., & Lawrence, S. (2001). Public sector accounting and financial management in a developing country organisational context: A three-dimensional view. *Accounting Forum*, 25(2), 189–210.
- Rahaman, A. S., Lawrence, S., & Roper, J. (2004). Social and environmental reporting at the VRA: Institutionalised legitimacy or legitimization crisis? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), 35–56.
- Ryan, C., Guthrie, J., & Day, R. (2007). Politics of financial reporting and the consequences for the public sector. *Abacus*, 43(4), 474–487.
- Silverman, D. (2007). *Interpreting qualitative data* (3rd ed.). London: Sage.
- Silverman, D. (2010). *Doing qualitative research* (3rd ed.). London: Sage.
- Siti-Nabihah, A. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: An institutional study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44–73.
- Sivagananasuntharam, S. (1997). Financing up to the 21st century. *IPFDA Newsletter*, 1(3), 18–22.
- Sharma, S. P. (1996). The financial comptroller general office and financial information system. *The Nepalese Journal of Public Finance and Development*, 16(2), 53–59.
- Sharma, U., & Lawrence, S. (2005). Public sector reform, global trends vs. local needs: The case of a state rental organization in Fiji. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 141–164.
- Shrestha, M. (1965). *A handbook of public administration in Nepal*. Kathmandu: His Majesty's Government Press.
- Stake, R. (2000). Case studies. In N. Denzin, & Y. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (2nd ed., pp. 435–454). Thousand Oaks, CA: Sage.
- State Accounts Department (SAD). (2003). *Consolidated financial statements for the year ended 31st December 2002*. Sri Lanka: Department of Government Printing.
- State Accounts Department (SAD). (2003). *Consolidated financial statements for the year ended 31st December 2006*. Sri Lanka: Department of Government Printing.
- State Accounts Department (SAD). (2008). *Consolidated financial statements for the year ended 31st December 2007*. Sri Lanka: Department of Government Printing.
- Thirulinganathan, T. (1976). Programme budgeting in Sri Lanka: Development and prospects. *Journal of Development Administration*, 6(2), 1–14.
- Thomas, P. W. (1998). Budgeting and your life. *IPFDA Newsletter*, 2(3), 6–15.
- Treasury. (1973). *Budget estimate for 1974: Explanatory note on the form of the estimates*. Sri Lanka.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & Gonzalez, J. S. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409–432.
- Uddin, S., Gumb, B., & Kasumba, S. (2011). Trying to operationalise typologies of the spectacle: A literature review and a case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(3), 288–314.
- Uddin, S., & Hopper, T. (2001). A Bangladesh soap opera: Privatisation, accounting and regimes of control in a less developed country. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7–8), 643–672.
- Uddin, S., & Hopper, T. (2003). Accounting for privatisation in Bangladesh: Testing World Bank claims. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(7), 739–774.
- Waldman, G. (1970). *Program budgeting in the ministry of food and agriculture of His Majesty's Government of Nepal*. USA: Foreign Economic Development Service, U.S. Department of Agriculture, Cooperation with The U.S. Agency for International Development.
- Warnapala, W. A. W. (1974). *Civil service administration in Ceylon. A study in bureaucratic adaptation*. Sri Lanka: Department of Government Printing.
- Wijayasuriya, P. M. W. (1997a). Public auditing and financial management in the public sector. *IPFDA Newsletter*, 1(12), 3–10.
- Wijayasuriya, P. M. W. (1997b). Financial controls and economic development. *IPFDA Newsletter*, 1(13), 4–7.
- Wijewardena, H., & Yapa, S. (1998). Colonialism and accounting education in developing countries: The experiences of Singapore and Sri Lanka. *The International Journal of Accounting*, 33(2), 269–281.
- World Bank. (2002). *Financial accountability in Nepal: A country assessment*. Washington.
- World Bank. (2003). *Sri Lanka country financial accountability assessment (CFAA) study*. South Asia Region Financial Management Unit.
- World Bank. (2007a). *Nepal public sector accounting and auditing: A comparison of international standard*. Washington, DC.
- World Bank. (2007b). *Sri Lanka public sector accounting and auditing: A comparison of international standard*. Washington, DC.
- World Bank. (2010). *Public sector accounting and auditing in South Asia (report no. 54606-SAS)*. South Asia Region Financial Management Unit.
- Yang, C., & Modell, S. (2013). Power and performance: Institutional embeddedness and performance management in Chinese local government organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 101–132.
- Yin, R. (2003). *Case study research: Design and method* (3rd ed.). Thousand Oaks: Sage.

ترجمہ فا



TarjomeFa.Com