

استناد: ذبیح اله نژاد، وحید؛ (۱۳۹۸). «ضرورت به‌کارگیری و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخ‌گویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش عمومی ایران»، توسعه سازمانی پلیس، شماره ۶۸ صص ۹۷-۱۲۱.

ضرورت به‌کارگیری و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن در سطح پاسخ‌گویی و گزارشگری مالی برای استفاده در بخش عمومی ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۹۹/۰۴/۰۴

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۹/۰۶/۲۵

وحید ذبیح اله نژاد^۱



چکیده:

در بین تمامی عوامل تأثیرگذار بر عملکرد سازمان، روش حسابداری به‌کارگرفته‌شده توسط نظام مالی آن سازمان، جایگاه ویژه‌ای دارد. حسابداری در دنیای پیچیده امروز به‌عنوان اولین لازمه تشکیل هر سازمان، نهاد یا واحد اقتصادی، نقش مهمی در ارائه صحیح اطلاعات، گزارشگری صورت‌های مالی و به‌تبع آن ایفای هر چه بهتر مسئولیت پاسخگویی خواهد داشت. توجه به ایفای نقش صحیح و به‌موقع حسابداری، استفاده از مبنای تعهدی را ضروری نشان می‌دهد و همین دلایل باعث شده که تلاش‌های فراوانی برای به‌کارگیری مبنای مناسب در حسابداری بخش عمومی صورت گیرد. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر نوع پژوهش، توصیفی-تحلیلی است که با استفاده از متون علمی و مطالب موجود در این زمینه و با تحلیل و استدلال‌های نگارنده نگارش یافته است. نتایج پژوهش نشان‌دهنده آن است که بخش عمومی از شرایط لازم برای به‌کارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی برخوردار است؛ به همین دلیل، تغییر نظام مالی و پیاده‌سازی مبنای تعهدی در بخش عمومی بر ارتقاء و اجرای صحیح و مطلوب برنامه‌های موردنظر در تمام مراحل اجرایی، تأثیر بنیادی بسیاری داشته و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی در بخش عمومی می‌شود. با توجه به ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی به نظر می‌رسد که این بخش می‌تواند برای ایجاد تحول در عرصه حسابداری با استفاده از علم و دانش حسابداری و مالی پیش‌قدم باشد تا از این طریق راهی برای گسترش یا تعمیم آن به سایر بخش‌های عمومی گشوده شود.

کلیدواژه‌ها:

حسابداری نقدی و تعهدی، حسابداری بخش عمومی، استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی.

مقدمه

دولت‌ها به واسطه وظایفی که براساس قانون بر عهده دارند، سازمان‌هایی را تشکیل می‌دهند که از جنبه‌های مختلفی از جمله نوع مالکیت، منابع مالی مورد استفاده و قوانین و مقررات حاکم بر آنها، با سازمان‌های بخش خصوصی متفاوت است. در همین راستا، مسئولان دولتی باید تسهیلات لازم به‌منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در زمینه‌های اقتصادی، مالی و نحوه مصرف بهینه منابع محدود را فراهم کنند. بنابراین در بین تمامی عواملی که می‌توانند به‌نحوی بر رفتار و نتایج عملی سازمان تأثیرگذار باشد، «عملکرد مالی سازمان» جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص داده و از جمله مواردی که می‌تواند بر عملکرد و نتایج عملیاتی سازمان، مؤثر واقع شود، «سامانه حسابداری آن سازمان» است. افزون بر این، در طول ادوار گذشته و اوایل قرن بیست‌ویکم، بیشتر کشورهای توسعه‌یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، گام‌هایی در جهت تغییر مبنای نقدی مبنای تعهدی به اشکال مختلف برداشتند. بر همین اساس، نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است. برخی از سازمان‌های دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، از مبنای حسابداری تعهدی کامل بهره‌جسته‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد (آقایی و دیگران، ۱۳۸۵). افزون بر این، در صورت انتخاب مبنای تعهدی حسابداری، به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش چشمگیر هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره، پدید خواهد آمد. از سویی، وجود نظام حسابداری مناسب در کمک به ایفاء پاسخگویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی و ایجاد بستر لازم برای استخراج و محاسبه بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ضروری است، به طوری که شفاف‌سازی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی جامع از طریق محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها و تهیه گزارش‌های عملکرد دوره‌ای می‌تواند از اهداف اصلی فرایند حسابداری تعهدی باشد.

بیان مسئله

امروزه اطلاعات، مهمترین دارایی هر مؤسسه است؛ سامانه اطلاعات حسابداری در هر مؤسسه می‌تواند بخش عمده‌ای از این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد. افزون بر این، کامل،

جامع و مانع‌بودن اطلاعات در بازارهای رقابتی امروز می‌تواند ابزار نیرومندی در اختیار مدیران سازمان برای دستیابی به اهداف و راه‌کارهای سازمانی و استفاده کارآمد و اثربخش از منابع محدود قرار داده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران نیز تلقی شود. بنابراین، مبنای تهیه این اطلاعات می‌تواند تأثیری به‌سزا در مطلوبیت آن داشته باشد و از سویی، اطلاعات حسابداری در قالب گزارشگری مالی به مردم عرضه می‌شود و این گزارش‌ها باید ویژگی‌هایی داشته باشند. باباجانی (۱۳۷۸)، به نقل از بند ۱۷۷ بیانیه مفهومی شماره یک اظهار می‌دارد:

- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که تعیین کند آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت-های سال جاری کافی بوده است؟

- گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن مطابق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

تحقق این دو هدف گزارشگری مالی، صرفاً با استفاده از مبنای تعهدی امکان‌پذیر است. با توجه به اهمیت ویژگی‌های یادشده، مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه‌یافته در دو دهه آخر قرن بیستم به‌صورت چشمگیری تحول یافته است. این قبیل کشورها، قرن بیست و یکم را در شرایطی آغاز کردند که نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی جدیدی متناسب با ویژگی‌های این قرن طراحی و به عرصه اجرا گذاشته‌اند یا خواهند داشت (بداعی و همکاران، ۱۳۹۵). دلایل حرکت بخش عمومی در سطح بین‌المللی از مبنای نقدی به سمت تعهدی را می‌توان به عوامل زیر نسبت داد (فدراسیون کارشناسان اروپا، ۲۰۰۷):

- کاهش تنوع نظام‌های حسابداری بر اثر به‌کارگیری صرف روش نقدی در ادوار گذشته؛

- اهمیت کیفیت گزارش‌های بخش عمومی؛

- تمایل و تأکید استفاده‌کنندگان از اطلاعات به استفاده از حسابداری تعهدی از جمله هیئت استانداردهای حسابداری مالی.

با توجه به توضیحات پیش‌گفته، مبنای تعهدی، یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمان یا بخش عمومی است. بند ۱۹۷ بیانیه مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در دولت فدرال تأکید و مقرر کرده است با مبنای تعهدی به‌طور کلی اطلاعات بهتری از بهای تمام‌شده مربوط به تولید کالا و خدمات ارائه می‌دهد؛ اما استفاده و کاربرد آن برای هدف معین باید

به‌دقت ارزیابی شود (رایسنسون^۳، ۲۰۰۲). از این‌رو به‌نظر می‌رسد که در ایران نیز، همانند سایر کشورهای که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی موانع و مشکلات به‌کارگیری مبنای تعهدی ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات اثر چشمگیری گذاشته و در صورت گزینش آن به‌عنوان مبنای پیش‌بینی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود (رفیعی، ۱۳۸۷).

پیشینه پژوهش

کاپرچینو^۴ (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای به بررسی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخته است. یافته‌ها حاکی از آن است که اثربخشی این نظام در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های نظام حسابداری و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به‌خطرافتادن سرمایه داخلی، کمتر مشاهده است.

برنز^۵ (۲۰۱۴)، در پژوهشی مداخله‌ای با به‌کارستن نظام حسابداری تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی نشان داد که اجرای نظام حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذی‌نفعان می‌شود.

هاندمن^۶ (۲۰۱۱) در پژوهش خود با استفاده از اطلاعات به‌دست‌آمده به بررسی تأثیر دو نظام حسابداری تعهدی و حسابداری نقدی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی پرداخت؛ که نتیجه پژوهش بیانگر این بود که ارزش اطلاعات به‌دست‌آمده از حسابداری تعهدی در مقایسه با ارزش اطلاعات به‌دست‌آمده از حسابداری نقدی بیشتر است.

امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، با مطالعه موردی در دانشگاه خوارزمی تهران به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. همچنین حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. افزون‌بر این، نتایج نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام‌شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

3. Robinson
4. Caperchione
5. Bruns
6. Hyndman

حسنى (۱۳۹۴)، طى پژوهشى با بررسى الزامات اجراى حسابدارى تعهدى در بخش عمومى و شناسايى چالش‌هاى پيش‌رو، به اين نتيجه رسيدند كه نظام مبنائى حسابدارى مورد استفاده در آن زمان (نقدى تعديل شده)، امكان محاسبه بهاي تمام شده به نحو مطلوب و قابل اتكاء را فراهم نكرده و از سطح شفافيت موردانتظار مالى نيز فاصله بسيارى دارد. بنا بر اين به منظور دستيابى به اهداف اصلى، بازنگرى در نظام حسابدارى دولتى فعلى و استقرار مبنائى تعهدى براى تحقق اهداف اصلى بخش عمومى يعنى پاسخگويى دولت به ملت در قبال منابعى كه از محل بودجه عمومى در اختيار دارد، ضرورى است. اما به دليل گستردگى تغيير نظام حسابدارى و وجود موانع اجرايى و چالش‌هاى پيش‌رو، اصرار به استقرار مبنائى تعهدى در بخش عمومى در کوتاه‌مدت ناممكن است. همان‌طور كه اين موضوع در تبصره ذيل ماده ۳۶ قانون تنظيم بخشى از مقررات مالى دولت پيش‌بيني يك دوره زمانى سه ساله براى تغيير مبنائى نقدى تعديل شده به تعهدى پيش‌بيني شده است.

موسوى شيرى و همكاران (۱۳۹۳)، در پژوهشى به بررسى سطح كيفى اطلاعات ارائه شده در گزارش‌هاى مالى دانشگاه‌هاى علوم پزشكى كشور به صورت مقايسه‌اى بين مبنائى تعهدى و مبنائى نقدى پرداخته‌اند. نتايج نشان مى‌دهد كه بين اطلاعات ارائه شده در گزارش‌هاى مالى براساس مبنائى حسابدارى تعهدى و گزارش‌هاى مالى بر مبنائى حسابدارى نقدى، از لحاظ ويژگي‌هاى كيفى اطلاعات مالى تفاوت معنادارى وجود دارد.

وكيلى فر و نظرى (۱۳۹۱)، طى پژوهشى به بررسى عوامل مؤثر بر پياده‌سازى نظام حسابدارى تعهدى در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشكى به روش پرسشنامه‌اى پرداخته و نتايج حاصل نشانگر اين است كه عوامل متعددى بر پياده‌سازى نظام حسابدارى تعهدى مؤثر است. مواردى از جمله؛ قوانين و مقررات، نيروى انساني، مديريت چارچوب نظرى و فرهنگ پاسخگويى و پاسخ‌خواهى به عنوان عوامل مؤثر بر پياده‌سازى نظام حسابدارى تعهدى بررسى شده كه هر پنج عامل به عنوان عوامل تأثيرگذار شناسايى شده است. پاسخ-دهندگان متشكل از جامعه نخبگان، براى پاسخ به پرسش‌ها در بيشتر موارد، گزينه‌هاى متوسط و پس از آن (عدد ۳ و بالاتر) را انتخاب كردند. بنا بر اين مى‌توان گفت به نظر آنها، ميزان تأثير عوامل يادشده در پياده‌سازى نظام حسابدارى تعهدى در سطح بالايى قرار دارد.

مبنائى حسابدارى و تأثير آنها در تحقق اهداف گزارشگرى مالى

امروزه حسابدارى لازمه تشكيل هر سازمان، نهاد و واحد اقتصادى در هر اندازه و شكل است و هيچ واحدى نمى‌تواند، بدون بررسى دقيق و همه‌جانبه مسائل مالى، براى آينده برنامه‌ريزى كند. در واقع، گزارش‌هاى مالى محصول نهايى فرايند حسابدارى است و اطلاعات لازم درباره هر واحد اقتصادى را در

اختیار اشخاص و نهادهای ذی‌نفع قرار می‌دهد. از آنجایی‌که، مبانی حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است، بر همین مبنا، انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها نوعی مبانی حسابداری به‌شمار می‌آید که برحسب مورد در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی استفاده می‌شود.

- **مبنای نقدی (کامل):** در نظام حسابداری نقدی (کامل)، درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه‌ها به هنگام پرداخت وجه نقد مربوط به آنها شناسایی و ثبت می‌شود. در این نظام، هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه نیازمند مبادله وجه نقد است. از سوی دیگر، استفاده از مبنای نقدی (کامل) توانایی پاسخ‌خواهان را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار به‌شدت تضعیف می‌کند؛ زیرا این نظام هیچ‌گونه اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها عرضه نمی‌کند. این ویژگی بزرگ‌ترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به‌شمار می‌آید.
- **مبنای تعهدی (کامل):** در این مبنا درآمدها، در هنگام تحصیل یا تحقق، شناسایی و ثبت می‌شود. زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی شناسایی می‌شود یا بر اثر عرضه خدمات حاصل می‌شود. از این رو به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی‌شود؛ بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد شناسایی و ثبت درآمدها اهمیت دارد و زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها زمان ایجاد یا تحقق هزینه‌هاست (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸).
- **مبنای نیمه‌تعهدی:** در این مبنا، که در واقع ترکیبی از دو مبنای نقدی (کامل) و تعهدی (کامل) است، هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود. تعدادی از کشورها مبنای نیمه‌تعهدی را، به لحاظ سهولت و امکان اجرا، پذیرفته‌اند. بنابراین، در مبنای نیمه‌تعهدی، شناسایی هزینه‌ها بر مبنای تعهدی (کامل) موجب تحقق یکی از محاسن مبنای مزبور، که همانا انعکاس واقعی هزینه‌های یک دوره مالی است، می‌شود.
- **مبنای نقدی تعدیل‌شده:** مبنای نقدی تعدیل‌شده با مبنای نقدی (کامل) شباهتی بسیار دارد و فقط در شیوه شناسایی و ثبت هزینه‌ها با آن متفاوت است. این بدان معناست که درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل‌شده به هنگام وصول وجه ثبت می‌شود. در واقع، استفاده از مبنای نقدی تعدیل‌شده باعث می‌شود هزینه، که یکی از پرداخت‌های قطعی است و در قبال تحویل کالا یا انجام دادن خدمت پرداخت می‌شود، از سایر پرداخت‌ها نظیر نتخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و علی‌الحساب، کاملاً متمایز شود.

- مبنای تعهدی تعدیل‌شده: در مبنای تعهدی تعدیل‌شده که یکی از مناسب‌ترین مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی بخش عمومی به‌شمار می‌آید، هزینه‌ها مانند مبنای تعهدی (کامل) و نیمه‌تعهدی، در هنگام تحمل یا ایجاد، شناسایی می‌شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸).

جدول ۱. تأثیر مبنای حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۷

اهداف		مبنای حسابداری نقدی		مبنای حسابداری تعهدی	
گزارشگری مالی		مبنای نقدی	مبنای نقدی تعدیل‌شده	مبنای تعهدی تعدیل‌شده	مبنای تعهدی
رعایت بودجه مصوب		بلی	بلی	بلی	بلی
رعایت الزامات قانونی و محدودیت‌های مالی وضع‌شده		الزامات و محدودیت‌های وجوه نقد دارد	الزامات و محدودیت‌های وجوه نقد و شبه‌نقد	الزامات و محدودیت‌های وجوه نقد و منابع مالی	الزامات و محدودیت‌های وجوه نقد و منابع اقتصادی
چگونگی تأمین، تخصیص و مصرف منابع مالی		منابع نقد	منابع نقد و شبه‌نقد	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی
چگونگی تأمین مالی فعالیت‌ها و تحقق الزامات مالی تعیین‌شده		منابع نقد	منابع نقد و شبه‌نقد	منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و سایر الزامات مالی
ارزیابی توان تأمین مالی، پرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات		از محل وجوه نقد	از محل وجوه نقد و شبه‌نقد	از محل منابع مالی	از محل منابع اقتصادی
وضعیت مالی و تغییرات آن		وضعیت نقدینگی	وضعیت نقد و شبه‌نقد	منابع مالی	منابع مالی و اقتصادی
ارزیابی عملکرد برحسب بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده		اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	اطلاعات محدودی گزارش می‌شود	اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد گزارش می‌شود

با توجه به جدول ارائه‌شده می‌توان چنین استنباط کرد که در حسابداری تعهدی، آثار مالی مبادلات و رویدادها، به هنگام وقوع و بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجوه نقد، شناسایی می‌شود. به عبارت دیگر، درآمدها در موقع تحقق و هزینه‌ها در مقطع دریافت کالا و خدمات موردنظر و بدون توجه به زمان ارسال صورتحساب یا پرداخت وجوه مربوط، شناسایی و ثبت می‌شوند. همچنین، برخلاف حسابداری نقدی، گزارشگری در حسابداری تعهدی شامل افشای اطلاعات مربوط به تمام دارایی‌ها (مالی و فیزیکی)، تمام بدهی‌ها (کوتاه‌مدت و بلندمدت)، خالص دارایی‌ها، حقوق صاحبان سهام، ارزش ویژه، هزینه‌ها و درآمدهاست (آیفک، ۲۰۰۶). باید توجه داشت که تفاوت اصلی میان مبنای حسابداری نقدی و تعهدی، در

7. International Federation of Accountants (IFAC)

زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و مقطع زمانی پیش گفته، نقش حیاتی در ادای مسئولیت پاسخگویی مدیریت و تصمیم‌های آن دارد. از این رو، درآمدندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای فرایند تصمیم‌گیری در بخش عمومی بیش از درآمدندی اطلاعات حسابداری نقدی در بخش مزبور است.

مفهوم مسئولیت پاسخگویی در چارچوب‌های نظری حسابداری تعهدی و اهداف گزارشگری مالی

• ماهیت و مفهوم مسئولیت پاسخگویی

با توجه به تغییرات روزافزون رشد فکری جوامع بشری و آگاهی بیشتر افراد از حقوق عمومی و اجتماعی خود، همواره سطح انتظارات در رابطه با مسئولیت پاسخگویی رو به افزایش است و برای دستیابی به این انتظارات، بخش عمومی برای ایفای این مسئولیت نیازمند یک نظام اطلاعاتی مناسب است. با توجه به آنچه که تبیین شد، در دو دهه گذشته، متناسب با تغییر و تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات درباره پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولت‌مردان کشورهای دارای نظام سیاسی مردم‌سالار، به چاره‌جویی درباره یافتن ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت^۸ پاسخگویی^۹ عمومی پرداخته‌اند. توجه به اینکه ایفای صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط مستقیم دارد، به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شیوه ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی، به‌ویژه در تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی، بسیار مؤثر می‌سازد. با وجود این، مفهوم مسئولیت^{۱۰} پاسخگویی^{۱۱} براساس فرهنگ لغات عبارت است از الزام به توضیح در قبال اعمال مشخص به‌منظور عرضه دلایل منطقی برای آنچه انجام داده است. براساس بند ۱۵۶ بیانیه مفهومی شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، مسئولیت پاسخگویی را این گونه تعریف می‌کند: «مسئولیت پاسخگویی سنگ‌بنای همه گزارش‌های مالی دولتی است و مفهوم مسئولیت پاسخگویی در همه مفاد این بیانیه استفاده شده است» (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳). آنچه مسلم

8. Responsibility

9. Accountability

۱۰. مراد از مسئولیت؛ الزام به انجام‌دادن عمل یا وظیفه‌ای مشخص است.

۱۱. مراد از پاسخگویی؛ الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام‌دادن مسئولیت از طریق دادن گزارش‌های لازم مبتنی بر دلایل منطقی می‌باشد.

است مسئولیت پاسخگویی در ادبیات حسابداری، مفهومی گسترده دارد؛ به‌نحوی که در حیطه حسابداری، مسئولیت پاسخگویی، وظیفه‌ای است که اشخاص باید برای ایفای صحیح نقش‌ها و مسئولیت‌هایی که بر عهده آنهاست، دلایل و گزارش‌هایی قانع‌کننده فراهم و عرضه کنند.

• مسئولیت پاسخگویی از دیدگاه پروفیسور یوجی ایجیری^{۱۲}

از اوایل دهه ۸۰ موضوع تأکید بر سودمندی اطلاعات یا مسئولیت پاسخگویی عمومی بیش‌ازپیش مورد بحث قرار گرفت و نتایج این قبیل مباحث در سخنرانی ایجیری (۱۹۸۳) در کنفرانس چارچوب نظری دانشگاه هاروارد مطرح شد. ایجیری در مقاله‌ای که در این کنفرانس با عنوان «چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی» ارائه داد، اعلام کرد که چارچوب نظری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری یا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. او اعتقاد داشت که انتخاب هر یک از این گزینه‌ها بر نتایج کار تأثیر فراوانی خواهد داشت. از آن زمان تاکنون بحث بر سر اولویت دادن به مفهوم مسئولیت پاسخگویی به جای تصمیم‌گیری یا برعکس ادامه دارد. با این تفاوت که محوریت مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبنای نظری و ساختار حسابداری و گزارشگری مالی، به‌ویژه در مورد نهادهای بزرگ بخش عمومی به یک دیدگاه غالب تبدیل شده و هدف چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است. ایجیری در مورد چارچوبی که خود معرفی و آن را چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی نامگذاری می‌کند، توضیح می‌دهد و می‌گوید در این چارچوب، هدف حسابداری، ایجاد یک نظام مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است.

• تجارب و استانداردهای برخی کشورها در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی

شیلی^{۱۳} اولین کشوری است که در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی حسابداری تعهدی را برای نهادهای بخش عمومی معرفی کرد و نیوزلند در سال ۱۹۹۰ میلادی از این الگو پیروی کرد. در ایالات‌متحده و استرالیا تغییر مبنای حسابداری در سال ۱۹۹۷ صورت گرفته و این تغییر فقط در سطح دولت‌های مرکزی رخ داده و به‌تازگی در سطح دولت‌های محلی نیز تغییراتی ایجاد شده است. کانادا نیز گذار از مبنای حسابداری عمومی به سمت تعهدی کامل را در سال ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ آغاز کرد و از اوایل آوریل ۲۰۰۵

12. Yuji Ijiri

13. Chile

استفاده از حسابداری تعهدی کامل را برای تهیه صورت‌های مالی دولت‌های فدرال، ایالتی و محلی الزامی کرد. پس از آنکه در جولای ۲۰۰۲ میلادی مقرر شد اتحادیه اروپا از سال ۲۰۰۵ میلادی مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر دهد، فقط سه کشور عضو اتحادیه اروپا موفق به اجرای کامل این مهم شدند. امروزه، نه فقط پذیرش حسابداری تعهدی در برنامه تغییرات دولت‌ها قرار دارد، بلکه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز مدنظر قرار دارد. از سوی دیگر، فدراسیون بین‌المللی حسابداری^{۱۴} در سال ۱۹۷۷ تأسیس شد و از همان ابتدا تأکیدی ویژه بر حسابداری بخش عمومی داشت. به طوری که در سال ۱۹۸۶، با هدف تقویت حسابداری و پاسخگویی، کارگروه بخش عمومی را تأسیس کرد. این کارگروه در نوامبر سال ۲۰۰۴ به «هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» تغییر نام داد و استانداردهای خود را بر مبنای حسابداری تعهدی تدوین می‌کند و کشورها را در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تشویق و یاری می‌کند؛ زیرا معتقد است اعمال استانداردهای یکسان در حسابداری بخش عمومی، از طریق دستیابی به یکنواختی، باعث ارتقای کیفی هدف‌های گزارشگری و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی می‌شود و استانداردهای بین‌المللی نقشی کلیدی برای تحقق این یکنواختی و دستیابی به مزایای حاصل از آن بر عهده دارد (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶). از سوی دیگر، کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۲۰۰۰ مطالعه پژوهشی شماره ۱۱ را منتشر کرد. هیئت در این مطالعه جامع، به بررسی مبانی نقدی و تعهدی و مزایا، معایب و محدودیت‌های ناشی از به‌کارگیری هر یک از این مبانی و تجربه کشورهای مختلف پرداخته است. افزایش کیفیت گزارشگری مالی دولت، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، تعیین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورت اتکاپذیر، تطابق بهتر هزینه‌ها با درآمد، افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، بهبود اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، پاسخگویی و تصمیم‌گیری و ارتقای شفافیت در بخش عمومی از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی است که با وجود هزینه‌بر و زمان‌بر بودن تغییر مبنای حسابداری، به حرکت به سوی این مبنا در بخش عمومی این کشورها منجر شد (کانجینو^{۱۵}، ۱۹۹۶؛ بیوندی و لپسلی^{۱۶}، ۲۰۱۴). در اینجا به‌طور مختصر برخی از سودمندی‌های به‌کارگیری مبنای تعهدی در کشورهای استرالیا، نیوزلند، کشورهای اتحادیه اروپا، سوئیس، سریلانکا، مالزی و کانادا بررسی شده است.

14. International Federation of Accounting

15. Cangiano

16. Biondi&Lapsley

• تجربه ولز جنوبی نو^{۱۷}

این شهر اولین بخش و پیشرو در گزینش و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی استرالیا بود که هم در بخش عمومی ایالتی و هم در بخش بودجه، گزارش‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی منتشر کرد. بخش‌های دیگر نیز تاکنون از این ناحیه پیروی کرده‌اند. براساس قانون حذف بدهی‌های عمومی دولت مصوب ۱۹۹۶، در کنار نیوزلند، ولز جنوبی نو نیز الزام‌های قانونی‌ای را معرفی کرد که به واسطه آن، به‌کارگیری اصول و اهداف مالی خاصی اجباری شد. این اصول و اهداف در جهت دستیابی به وضعیت باثبات و قدرتمند بودجه‌ای، نظام مالیاتی پایدار، حذف تدریجی بدهی‌ها و هزینه‌های ارائه خدمات و نیز افزایش ثروت بخش عمومی دولت تدوین شده‌اند. بر مبنای مصوبات کمیته بخش عمومی در سال ۲۰۰۰، استفاده از مبنای تعهدی اطلاعات مربوط به دست‌یافتن به هر یک از این اهداف و اصول را فراهم کرده است و استرالیا موفق شد خالص بدهی‌های خود را از ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی در اواسط دهه ۱۹۹۰ به نزدیک صفر در سال ۲۰۰۵ کاهش دهد. همچنین، بدهی‌های مالی ناخالص کشور از ۴۳ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۵، به ۱۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است (چم‌پاکس^{۱۸}، ۲۰۰۶).

• تجربه نیوزلند

نیوزلند هم منافع حاصل از به‌کارگیری حسابداری تعهدی را تجربه کرده است. به‌کارگیری مبنای تعهدی در این کشور هم در سطح یکپارچه دولت و در محدوده مدیریت مالی و هم در سطح واحدهای گزارشگر زیرمجموعه دولت، امکان مدیریت بهتر بر اطلاعات و عملکرد بهتر نسبت به گذشته را فراهم کرد. نیوزلند تا پیش از انجام اصلاحات مدیریت مالی، با بحران اقتصادی و در اواخر دهه ۱۹۸۰، با وضعیت وخیم مالی مواجه شده بود. دولت نگران بود تا کسری بودجه به افزایش شدید بدهی‌های عمومی منجر شود و صدمات ناشی از آن چشم‌انداز رشد اقتصادی و درآمدی کشور را خدشه‌دار کند. اگر نرخ بهره افزایش می‌یافت و نرخ برابری ارز سقوط می‌کرد، ممکن بود نگرانی عمیقی درباره توانایی نیوزلند در ارائه خدمات و توان بازپرداخت بدهی‌های خارجی به وجود آید. ریشه چنین مشکل مالی، رشد مستمر هزینه‌های دولت در مقابل نرخ تولید ناخالص داخلی بود. این نگرانی‌ها از وضعیت مالی و اقتصادی، دولت نیوزلند را مجبور کرد تا مجموعه‌ای از اصلاحات بنیادی^{۱۹}

17. New South Wales

18. Champoux

۱۹. هدف‌های اصلی برنامه اصلاحات بنیادی عبارت بودند از: بهبود پاسخگویی و شفافیت در فعالیت‌های دولت، کاهش نفوذ دولت در اقتصاد و ارائه خدمات عمومی مناسب.

از جمله به‌کارگیری مبنای تعهدی حسابداری را اجرا کند و به‌کارگیری مبنای تعهدی برای سازمان‌های دولتی و تمامی ساختار دولت که مشمول قانون مالیه عمومی ۱۹۸۹ می‌شدند، الزامی و اصلاحات بعدی و جامع‌تر آن نیز در سال ۱۹۹۴ انجام گرفت. چم‌پاکس در پژوهش خود نشان داد که پس از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیوزلند بدهی‌های مالی ناخالص این کشور از ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۳، به ۲۳ درصد آن در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است؛ این در حالی است که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمان مشابه، از ۶۶ درصد به ۷۶ درصد افزایش یافته بود. همچنین، این کشور تا اواخر دهه ۹۰، هر سال مازاد بودجه گزارش کرده است. در نتیجه، خالص بدهی‌های دولت نیوزلند به‌طور چشمگیری از ۵۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲، به حدود ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است (چم‌پاکس، ۲۰۰۶).

• تجربه اتحادیه اروپا

در سال‌های اخیر اتحادیه اروپا نیز مزایای استفاده از حسابداری تعهدی را به رسمیت شناخته است. این فرایند از سال ۲۰۰۰ و با پیشنهاد طرح مقررات مالی نوین توسط کمیسیون پرودی^{۲۰} مبنی بر بهبود عملکرد و اثربخشی سامانه حساب‌های اروپا^{۲۱} مطرح و آغاز شد. در ژوئن سال ۲۰۰۲، مقررات مالی جدید توسط اعضای پارلمان اروپا تصویب شد. به موجب این مقررات، کمیسیون اروپا ملزم شد تا به‌طور کامل فرایند گذار به حسابداری تعهدی را تا سال ۲۰۰۵ تکمیل و استانداردهای حسابداری بخش عمومی را نیز با توجه به محدودیت‌ها و الزام‌های تغییرات اجزای حساب‌های عمومی روزآمد کند. تدوین یک چارچوب یکپارچه حسابداری بر مبنای استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و دربرگیرنده نقشه‌راهی سه ساله برای دستیابی به اهداف اصلی از جمله؛ تدوین چارچوب نوین حسابداری، یکپارچه‌سازی داده‌های حسابداری، سازماندهی کنترل‌های داخلی بر داده‌های حسابداری و افزایش آموزش و آگاهی بود. هم‌زمان با این تصمیم‌ها، نتیجه‌ای مبنی بر اینکه «نظام فناوری اطلاعات و معماری کنونی آن، الزام‌های نظام نوین حسابداری را پوشش نمی‌دهد»، حاصل شد. یک پژوهش مستقل خارجی توصیه کرده بود که هیئت اروپایی باید میان دو گزینه «مجموعه‌ای واحد از استانداردها» یا «نظام یکپارچه نوین»، یکی را انتخاب کند (مکندریک^{۲۲}، ۲۰۰۷).

20. Prodi Commission

21. European System of Accounts (ESA95)

22. McKendrik

● تجربه سوئیس

در سوئیس با درخواست روزافزون پارلمان و جامعه برای اطلاعات جامع‌تر، دولت در سال ۲۰۰۱ با هدف شفاف‌کردن هزینه‌ها و بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین نیاز به تجدید ساختار و توسعه دولت الکترونیک، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تا سال ۲۰۰۷ را در دستور کار قرار داد. در سال ۲۰۰۲ دولت فدرال الگوی حسابداری تعهدی تهیه کرد. در سال ۲۰۰۴ دولت یک نظام حسابداری یکپارچه در تمام سطوح بخش عمومی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را تعریف کرد و توسعه داد. همزمان قانون بودجه فدرال نیز مورد بازنگری و اولین صورت مالی دولت که مربوط به سال مالی ۲۰۰۷ و در مارس ۲۰۰۸ منتشر شده بود، در ژوئیه همان سال به تصویب مجلس رسید (اداره مالی فدرال^{۲۳}، ۲۰۰۸). اگرچه پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی به دلیل معرفی همزمان یک سیستم نرم‌افزاری جدید با احتمال خطای بالا چالش برانگیز بود، ولی در کل سودمندی آن نسبت به مشکلاتش بیشتر بود و در سال‌های بعد فرایند بهبود مستمر کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان یک فرایند مهم در دستور کار قرار گرفت و یک طرح جدید برای ارتقای نظام حسابداری و رفع انحرافات باقیمانده از استانداردها آغاز شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^{۲۴}، ۲۰۱۴). براساس الگوی جدید، تهیه گزارش مالی تلفیقی دولت شامل تمامی واحدهای تحت کنترل نیز در دستور کار قرار گرفت، به طوری که بتوان جزئیات اضافی، حاوی اطلاعات مفید درباره مالیه فدرال به صورت یک کل ارائه کرد (اداره مالی فدرال، ۲۰۰۸). در نتیجه، دولت فدرال سوئیس اولین صورت مالی تلفیقی فدرال برای سال مالی ۲۰۰۹ تهیه کرد (آرجنتو^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۲).

● تجربه سریلانکا

در سریلانکا از سال ۲۰۰۴ حرکت به سوی حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی آغاز شد. در ابتدا در سال ۲۰۰۵ شک اصلاح‌شده‌ای از صورت‌های مالی اساسی الزامی شده به وسیله استانداردهای بین‌المللی (صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد مالی، صورت جریان وجوه نقد و صورت تغییر در ارزش خالص) توسط دولت این کشور پذیرفته و صورت حساب عملکرد بودجه در پیوست صورت‌های مالی اساسی ارائه شد. تمامی این گزارش‌ها براساس مبنای نقدی تعدیل شده و با استفاده از بهای

23. Federal Finance Administration

24. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

25. Argento

تمام شده تاریخی تهیه شد. صورت وضعیت مالی تهیه شده شامل دارایی‌ها و بدهی‌های مالی بود. دولت سریلانکا قصد دارد تا حد امکان به صورت گام به گام به سمت مبنای تعهدی کامل حرکت کند. در حال حاضر، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی دولت این کشور شامل جدولی از دارایی‌های منقول کسب شده از سال ۲۰۰۴ می‌باشد. در مورد زمین و ساختمان در حال حاضر فرایند ارزشیابی یا تجدید ارزشیابی در جریان است. اطلاعات به دست آمده از تکمیل فرایند یاد شده به همراه اطلاعات مربوط به دارایی‌های منقول، امکان افزایش دارایی‌های ثابت بر مبنای تعهدی را فراهم خواهد کرد (کوانا^{۲۶} و همکاران، ۲۰۱۶).

• تجربه مالزی

مالزی در سال ۲۰۱۱ به صورت رسمی اجرای حسابداری تعهدی را به منظور ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی پذیرفت. این کشور در سال ۲۰۰۵ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی را انجام داد که نقش بسیاری در انضباط مالی دولت داشت. در ابتدای سال ۲۰۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه خزانه‌داری در زمینه چگونگی حرکت به سوی حسابداری تعهدی را منتشر کرد. در این بخشنامه مزایای ذاتی حسابداری تعهدی به ویژه ارائه تصویری جامع و دقیق از وضعیت مالی دولت و نقش آن در ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی تشریح شد. افزون بر این، در بخشنامه خزانه‌داری مسئولیت هر یک از وزرا در زمینه اجرای حسابداری تعهدی به جزئیات مشخص شد که این موضوع به تعهد بالای وزارتخانه‌ها منجر شد. از سوی دیگر کارگروه‌هایی برای اداره و نظارت بر طرح اجرای حسابداری تعهدی زیر نظر دبیر کل خزانه و حسابدار کل مالزی تشکیل و برنامه زمانی حاوی فعالیت‌های اساسی، زمان اتمام آنها و وظایف جزئی زیرمجموعه هر اقدام اساسی تهیه شد. همچنین با توجه به زمان بندی و توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول یک نقشه راه طراحی شد. بر اساس این نقشه راه، تا پایان سال ۲۰۱۵ تمام وزارتخانه‌ها و دوایر دولت فدرال مالزی، حسابداری تعهدی را به صورت کامل اجرا می‌نمایند. همچنین مبنای حسابداری دولت‌های ایالتی مالزی نیز تا پایان سال ۲۰۱۶ به تعهدی اصلاح می‌شود. البته، بر اساس نقشه راه یاد شده، دارایی‌ها و بدهی‌های سند افتتاحیه به تدریج طی سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ شناسایی خواهد شد و درآمدهای مالیاتی نیز طی چند مرحله از سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ بر مبنای تعهدی شناسایی می‌شوند (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، ۲۰۱۳).

• تجربه کانادا

کانادا در مطالعه‌ای برای یافتن بهترین رویه‌های سازماندهی برنامه گذار به حسابداری تعهدی با استفاده از روش بهینه‌کاو^{۲۷}، به بررسی حوزه‌های پُرچالش سیاست‌گذاری پرداخته است. آنان در بررسی‌های خود دریافتند که برای گذار به حسابداری تعهدی، مسائل زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

۱. اثربخشی سیاست‌گذاری حسابداری تعهدی برای بیان شفاف ارزش افزوده واقعی استفاده از آن؛
۲. ثبات و اعتبار رویکردهای به‌کارگرفته‌شده در روش‌های شناسایی، طبقه‌بندی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها؛
۳. تبیین رویکردهای راهبردی، روش‌شناسی و رویه‌های سازگاری محیط قانونی نوین برای سازگاری با حسابداری تعهدی؛
۴. ثبات تعریف آستانه اهمیت برای سرمایه‌ای کردن دارایی‌ها و گروه‌بندی آنها در صورت‌های مالی اساسی؛
۵. سازگاری دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی با فرایندها و رویه‌های کسب‌وکار موجود؛
۶. کفایت دستورالعمل‌ها و مستندات در دسترس برای سازگاری رویه‌های حسابداری تعهدی با فعالیت‌های علمی؛
۷. نظارت کافی حساب‌رسان برون‌سازمانی با توجه به دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی و الزام‌های پیاده‌سازی آن (آیفک، ۲۰۰۶).

• استفاده از مبنای تعهدی در سطح بین‌المللی

براساس مطالعه تطبیقی انجام‌شده درباره نظام حسابداری دولتی برخی از کشورها توسط سازمان حسابرسی کشور، در حال حاضر این کشورها از مبنای حسابداری به شرح زیر استفاده می‌کنند:

جدول ۲. مبنای حسابداری مورد استفاده کشورهای ایالات متحده، استرالیا، نیوزلند و کانادا

مؤلفه‌ها			نام کشور
در سطح صورت‌های مالی جامعه دولت	در سطح حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای و امانی	مبنای حسابداری در سطح حساب‌های مستقل دولتی	
مبنای تعهدی کامل با تأکید بر جریان منابع اقتصادی	مبنای تعهدی کامل با تأکید بر جریان منابع اقتصادی	مبنای تعهدی تعدیل‌شده با تأکید بر معیار جریان منابع مالی جاری	ایالات متحده
مبنای تعهدی با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی			استرالیا
مبنای تعهدی با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی			نیوزلند
مبنای تعهدی کامل با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی			کانادا

همچنین، خان و میس^{۲۸} (۲۰۰۹) به نقل از آمارهای بانک جهانی و سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، وضعیت به کارگیری مبنای تعهدی در کشورهای مختلف را به شرح جدول زیر بیان کردند:

جدول ۳. مبنای حسابداری مورد استفاده در برخی کشورهای جهان (به نقل از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی)

نام کشور	آرژانتین	ایرانی	کلمبیا	جمهوری چک	فنلاند	فرانسه	آلمان	یونان	مجارستان	ایسلند	انگلیز
مبنای تعهدی کامل	*	*		*			*	*	*		
مبنای نیمه تعهدی			*		*					*	*
مبنای تعهدی کامل			*			*					

نام کشور	آرژانتین	ایران	کوبا	مکزیک	مراکش	هند	نیوزیلند	اسلواکی	اسپانیا	سوئد	ترکیه	انگلیس
مبنای تعهدی کامل			*		*	*	*	*	*		*	
مبنای نیمه تعهدی	*	*		*						*		
مبنای تعهدی کامل												*

بررسی و اهمیت نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

در سطح ملی، اهمیت حسابداری تعهدی برای سیاست‌های اقتصاد کلان از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌هایی با وضعیت کلی سیاست‌ها و ثبات مالی در ارتباط است، اما این اطلاعات را نمی‌توان با استفاده از مبنای نقدی به دست آورد (خان و میس، ۲۰۰۹). از سوی دیگر با توجه به بیانیه فدراسیون حسابداران جنوب آسیا^{۲۹}، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی باعث می‌شود کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و در نتیجه تصمیم‌های بهتر گرفته شود. همچنین، استفاده از مبنای یاد شده موجب می‌شود اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر در دسترس قرار گیرد، ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورتی اتکا پذیر تعیین و هزینه‌ها با درآمد بهتر تطابق یابد و از همه مهم‌تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶). حسابداری نقدی، دریافت‌ها، پرداخت‌ها و مانده‌های نقدی را در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌کند، بنابراین صورت‌های مالی مبتنی بر حسابداری

28. Khan&Mayes

29. South Asian Federation of Accountants (SAFA)

نقدی به صورت سنتی، منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه‌شده مقایسه می‌کند. اما ماهیت حسابداری تعهدی، انتقال زمان ثبت مبادلات و شناسایی هزینه‌ها به دوره‌ای است که روی داده‌اند. هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفید آن با بهای تمام‌شده خرید یا هزینه‌های جایگزینی آن برابر است.

- گزارش‌های مالی تعهدی: گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از نظام سنتی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورت‌های مالی تعهدی برای هر بخش شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها، صورت جریان‌های نقدی، صورت مبادلات حساب‌های مستقل و یادداشت‌های همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است. با وجود این هم‌اکنون، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به‌عنوان ابزاری برای اندازه‌گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.
- سامانه‌های مدیریتی تعهدی: معرفی حسابداری تعهدی در ادارات دولتی، برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در ادارات دولتی، الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سامانه‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. به‌منظور پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، سرمایه‌گذاری جدی در سامانه‌های اطلاعاتی مدیریت برای حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام می‌شود. این امر، ایجاد تغییر فرهنگی توسط مدیران، از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی از اقدام‌های موردنیاز در این زمینه عبارت‌اند از: تعدیل سامانه‌های اطلاعاتی یا اجرای سامانه جدید در ادارات، الزام برای آموزش، نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخگویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر، مدیریت بدهی، مدیریت موجودی کالا و اندازه‌گیری بهای تمام‌شده کامل خدمات، برخی از مزایای بالقوه ایجاد یک سامانه مدیریتی تعهدی هستند. یک استدلال برای برگزیدن سامانه مدیریتی تعهدی آن است که امکان محاسبه هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی را فراهم می‌کند.
- بودجه‌بندی تعهدی: بودجه‌بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه‌ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقم‌های نقدی و تعهدی می‌تواند

مهم باشد و الگوی بودجه تعهد برای تخصیص منابع نقدی انتخاب شود. به نظر می‌رسد ناسازگاری ویژه‌ای در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد.

- گزارشگری جامع دولت: همانند گزارش‌های سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیت‌های مالی جامع دولت، نظام حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. به نظر می‌رسد نظام حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش‌ویژه را با رویه‌های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه‌گیری می‌کند. گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه‌ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورت‌های مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت نظارت حوزه‌های دولتی تهیه می‌شود.

الزامها و استدلال‌های اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

منطق زیربنای تغییرات این است که سامانه حسابداری سنتی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریان‌های نقدی و مانده‌ها تأکید اندکی داشت. طرح سنجش عملکرد شامل «خروجی‌ها»، «اثربخشی» و «نتایج فعالیت‌ها» است و با بررسی تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را مسئول «هزینه‌یابی کامل» عملیات می‌کند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی نگرش دقیق‌تری از خدمات دولت ارائه می‌کند.

بارت^{۳۰} نظریه‌پرداز نظام‌های حسابداری، در پژوهش خود به هفت دسته از پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می‌کند که باید به موارد زیر توجه ویژه شود: نخست، عرضه تعریفی جامع‌تر از هزینه برنامه‌های دولت که به پیامد دوم، یعنی تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی، منجر می‌شود. سوم، ارقام تعهدی اثری مهم بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای استفاده‌کنندگان دارد. پیامد چهارم نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری است. اثر پنجم ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است. درحالی‌که ششمین پیامد ایجاد پاسخگویی برای آثار روبه‌پایین سیاست‌های بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه‌های اشاره دارد. سرانجام، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد (بارت، ۱۹۹۳).

30. Barrett

هیلمن و کولونی^{۳۱} (۲۰۱۱) استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی، اطلاعاتی مناسب‌تر برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی فراهم می‌کند و درنهایت به بخش عمومی کارآمدتر و مؤثرتر منجر می‌شود. سگوین^{۳۲} (۲۰۰۸) در مطالعه خود به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی، الگویی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد. مک‌فی^{۳۳} (۲۰۰۶) بیان می‌دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

تودور و موتیو^{۳۴} (۲۰۰۵) در پژوهشی به بررسی فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی نیازمند گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به‌منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به‌موقع و صحیح عرضه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین اجرای حسابداری تعهدی به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید نیاز دارد. کان^{۳۵} (۲۰۰۳) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود.

سرانجام، حسابداری نیازمند یک نظریه و چارچوب نظری است و این نظریه باید در عین جامعیت و استحکام کافی، امکان پیشرفت و تعالی حسابداری را فراهم آورده؛ به‌طوری که انعطاف کافی برای تفسیرهای متفاوت در شرایط متفاوت سازمانی از جمله سازمان‌های دولتی را داشته باشد. این انعطاف-پذیری، در مورد بخش عمومی ضروری‌تر است. با وجودی که مفاهیم کلی در هر دو حوزه حسابداری مالی و عمومی یکسان است، لیکن ویژگی‌های خاص واحدهای عمومی موجب می‌شود تا هنگام استفاده از مدل حسابداری مالی در دولت‌ها، برخی مفاهیم به‌طور متفاوت تفسیر و به‌کار گرفته شود. بنابراین هدف

31. Hillman & Collony

32. Seguin

33. McPhee

34. Tudor & Mutiu

35. Chan

اصلی از حسابداری تعهدی کمک به استفاده کنندگان برای ارزیابی عملکرد اقتصادی سازمان در طی دوره زمانی مشخص است (دچاو و اسکینر، ۲۰۰۰).

نتیجه‌گیری

اهمیت و ضرورت دسترسی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان، همواره مهم بوده و برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی برای مدیران را با دقت تسهیل می‌کند. بدیهی است که لازمه تصمیم‌گیری درست و به‌موقع، در اختیار داشتن اطلاعات و آمار دقیق و کافی است و برنامه‌ریزی و تقسیم بهینه منابع نیز بدون اطلاعات صحیح امکان‌پذیر نخواهد بود. با توجه به یافته‌های این پژوهش، وجود نظام حسابداری مناسب در کمک به ایفاء پاسخگویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی و ایجاد بستر لازم برای استخراج و محاسبه بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ضروری است، به طوری که شفاف-سازی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی جامع از طریق محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها و تهیه گزارش‌های عملکرد دوره‌ای می‌تواند از اهداف اصلی فرایند حسابداری تعهدی باشد. نظر به اینکه، نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد. چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد. افزون بر این، در صورت انتخاب مبنای تعهدی حسابداری، به‌عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش چشمگیر هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره، پدید خواهد آمد. در دو دهه اخیر، کشورهای بسیاری در جهت تغییر مبنای نقدی به تعهدی در سازمان‌های دولتی گام برداشته‌اند و توانسته‌اند نظام تعهدی را در بخش عمومی اجرا کنند. از این رو به نظر می‌رسد که در ایران نیز همانند سایر کشورهایی که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی موانع و مشکلات به‌کارگیری مبنای تعهدی ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات اثر چشمگیری داشته و در صورت گزینش آن به‌عنوان مبنای پیش‌بینی، موجب

تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود؛ از سویی، با توجه به ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی به نظر می‌رسد که این بخش می‌تواند برای ایجاد تحول در عرصه حسابداری با استفاده از علم و دانش حسابداری و مالی پیش‌قدم باشد، تا از این طریق راهی برای عمومیت‌بخشی آن به سایر دستگاه‌های اجرایی گشوده شود. با توجه به مسائل پیش‌گفته، باید اذعان کرد که نظام‌های حسابداری و مالی نقشی اساسی و مهم در تولید گزارش‌ها و اطلاعات موردنیاز مدیران ایفا می‌کند و اگر بر پایه اصول علمی بنا شده باشد، همچون چراغی روشن فراروی مدیران در مسیر اجرای وظایف خواهد بود.

منابع:

منابع فارسی

- آقایی، کامران، حسین اعتمادی و شعبان الهی (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ش ۴۳. صص ۲-۳.
- امینی‌مهر، اکبر، رضوان حجازی و ضیال‌الدین شهیم‌پیرمهر (۱۳۹۴). بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران). دوفصلنامه حسابداری دولتی. سال دوم. ش ۲. صص ۵۵-۶۶.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۸). بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. سال ۸، ش ۲۸. صص ۵۶-۸۰.
- بدایعی، حمید، حمیدرضا رضایی و مصطفی قناد (۱۳۹۵). تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی). دوفصلنامه حسابداری دولتی. سال دوم. ش ۴. صص ۸۱-۹۶.
- حسینی، امید (۱۳۹۴). بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش‌رو. همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت. تهران.
- رفیعی، افسانه (۱۳۸۷). کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری دولتی. ماهنامه حسابرس. ش ۴۰. صص ۸۶-۹۱.
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۸). مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی. تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- طالب‌نیا، قدرت‌الله، محمود کرمی (۱۳۹۳). تأثیر نظام حسابداری تعهدی بر میزان تحقق مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ایران از طریق اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی. دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد. صص ۱-۱۳.
- موسوی‌شیری، محمود، محمدحسین صادقی و حسین فاتح (۱۳۹۳). بررسی ویژگی‌های مالی تهیه شده براساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. دوفصلنامه حسابداری دولتی. دوره ۱. ش ۱. صص ۲۹-۳۸.

وکیلی‌فرد، حمیدرضا، فرزانه نظری (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. فصلنامه حسابداری سلامت. دوره اول. شماره اول. شماره پیاپی ۱. صص ۱۱۱-۱۲۵.

منابع لاتین

- Aegenti, D., Grossi, G. & Vollenweider, P. (2012). *Explaining the consolidation of financial statements in the Swiss Federal Government*. Yearbook of Swiss Administrative Sciences, Winterthur: Swiss Society of Administrative Sciences SSAS, 11-22.
- Barrett, P. (1993). Managing in an Accrual Accounting Environment. *Paper Presented to RIPA. Conference (Conberra, 26 February)*.
- Biondi, L. & Lapsley, I. (2014). Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Asset Problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.
- Bruns, H.j. (2014). HR Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?. *Business Research*, 7 (1), 1-49.
- Canavagh, j., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). Implementing Accrual Accounting in Public Sector. *International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department)*.
- Cangiano, M. (1996). Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience. *International Monetary Fund Working Paper*.
- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, Palgrave Macmillan UK, 1-11.
- Champoux, Mark. (2006). Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions. Paper Presented at Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No.27.
- Chan, L. J. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 20(1), 19-26.
- Dechow, P. M. & Skinner, D. J. (2000). Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators, *Accounting Horizons*, 14(2), 235-250.
- FAC. (2000). Government Financial Reporting: Issues and Practices, Public Sector Study 11, New York: Public Sector Committee.
- Federation Experts Comptables Europeens (FEE). (2007). Accrual Accounting in the Public Sector. *Paper of the FEE Public Sector Committee*.

- Hillman, N. & Collony, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- Hyndman, N. (2011). " Accrual Accounting in The Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accrual Research* 22: PP 36-45.
- IFAC. (2006). Government Financial Reporting: Issues and Practices. *Public Sector Committee*.
- Ijiri, Yuji. (1983). The Accounting Based on Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, 2.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2013). A closer look at: Malaysia, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Malaysia-2013.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). A closer look at: Switzerland, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Malaysia-2013.pdf>.
- Khan, Abdul and Stephen Mayes. (2009). Transition to Accrual Accounting, International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department), September 2009.
- McKendrik, Jim. (2007). Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania, *International Public Management Review*, Vol. 8, Issue. 1, 2007.
- McPhee, L. (2006). Financial Management in the Public Sector: How Accrual.
- Robinson, M. (2002). Accrual accounting and the efficiency of the core public sector. *Financial Accountability & Management* 14.1: PP 21-37.
- Seguin, K.L. (2008). Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government. *A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business Administration, Sprott School of Business, Carleton University, Ottawa, Ontario*.
- South Asian Federation of Accountants. (2006). *A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries*. Available at: <http://esafa.icaai.org>. [Online][11 December 2014].
- Tudor, T. & Mutiu, A. (2005). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.