

تاریخ وصول: ۸۵/۸/۵

تاریخ تأیید: ۸۵/۱۱/۱



ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی*

مبنای تعهدی و دلایل و مزایای کاربرد آن در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ارزیابی شود. سپس، موانع موجود و شرایط لازم در زمینه به‌کارگیری آن بیان گردد. در پایان نیز ارزیابی مؤلفان از وضعیت استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران آمده و راهکارهای لازم برای انتقال از مبنای نقدی تعدیل‌شده، به تعهدی تعدیل‌شده؛ در چارچوب الگویی پیشنهادی مبتنی بر رویکرد تغییر تدریجی، مطرح و نحوه استقرار آن تشریح شده است.

کلیدواژه: حسابداری بخش عمومی، گزارشگری مالی بخش عمومی، مبنای حسابداری، حسابداری تعهدی، مسئولیت پاسخگویی.

چکیده: در بخش عمومی کشورهای متعددی نظیر زلاند نو، انگلستان، استرالیا و ایالات متحده تحولات بسیاری در قالب اصلاحاتی در زمینه نقش دولت و تأثیر آن در مدیریت بخش عمومی، روابط میان بخش عمومی و بخش خصوصی، ارتباط بین مصرف منابع و سطح کارایی عملیات و برنامه‌ریزی غیرمتمرکز امور و فعالیت‌ها، نمود یافته است.

بخشی از تحولات مذکور به تغییرات در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مربوط است؛ یعنی، در حقیقت، به‌کارگیری مبنای نقدی برای حسابداری فعالیتهایی از نوع حاکمیتی و غیربازرگانی در بخش عمومی به استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده برای انجام این کار انتقال یافته است. اما در بخش عمومی ایران به این مهم توجه شایسته‌ای نشده است.

در مقاله حاضر، ابتدا کوشش شده تا ضمن تشریح اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی و ذکر نقش

مبنای حسابداری در تحقق این اهداف، جایگاه ویژه

* دانشیار دانشگاه علامه طباطبائی.

مقدمه

در دو دهه گذشته، متناسب با تغییر و تحولاتی که در

با اهمیت اصلاحات مورد بحث، تحولات در حوزه حسابداری بخش عمومی است و معرفی و به کارگیری حسابداری واحدهای انتفاعی در بخش عمومی از نوآوریهای مهم تلقی می‌شود [۴۷]. از سوی دیگر، عده‌ای از پژوهشگران نیز بر این باورند که تغییرات پیش‌آمده نتیجه تبدیل معنای مسئولیت پاسخگویی از مفهوم رعایت روالها^۲، به مفهوم کارایی و اثربخشی نتایج^۳ است [۴۹]. ایفای مسئولیت پاسخگویی در مفهوم اخیر مستلزم دو شرط است: اهدافی که به صورت مشخص و قابل اندازه‌گیری بیان شده باشند و بودجه‌ای که حداقل نتایج قابل دستیابی و پذیرفتنی را نشان دهد. علاوه بر این، نظامهای حسابداری و حسابرسی که به اندازه‌گیری، گزارشگری و اعتباردهی نتایج واقعی عملیات می‌پردازند و، همچنین، ارقامی که سقف محدودیتهای مالی و مجاز مخارج و هزینه‌ها تعیین شده‌اند از عناصر اساسی و لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به‌شمار می‌آیند. چنانکه از شواهد برمی‌آید استفاده از حسابداری تعهدی، در مقایسه با حسابداری نقدی سستی، مطلوب‌تر است، زیرا در حسابداری تعهدی مخارج با اهداف عملکرد مقایسه می‌شود، نه با بودجه‌هایی که از قبل درباره آنها توافق شده [۲۷].

بنابراین، می‌توان ادعا کرد که نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند. نظام اخیر دو کارکرد دارد: فراهم آوردن اطلاعات

زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات ایشان در خصوص پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب خود روی داده است، دولتمردان کشورهای که دارای نظام سیاسی مردم‌سالارند، به چاره‌جویی درباره یافتن ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی^۱ پرداخته‌اند [۵]. کوششهایی را در این زمینه به عمل آورده‌اند. گفتنی است که مسئولیت پاسخگویی مرکز ثقل و سنگ زیربنای تمام گزارشهای مالی قابل استخراج از نظام گزارشگری مالی دولت را تشکیل می‌دهد و دولت‌ها را وامی‌دارد که در مقابل شهروندان خود پاسخگو باشند و برای افزایش منابع مالی عمومی و اهدافی که این منابع برای تحقق آنها مصرف می‌شود دلایل منطقی بیاورند [۲، ۳، ۷، ۱۰، ۱۲، ۱۳، ۱۷، ۱۸].

در بیست سال اخیر تغییرات بسیاری در بخش عمومی کشورهای متعددی نظیر زلاند نو، انگلستان، استرالیا و ایالات متحده رخ داده [۲۱] به گونه‌ای که امواج این تغییرات حتی کشورهای جنوب شرقی آسیا، از قبیل مالزی، سنگاپور، تایلند و فیلیپین، را نیز درنوردیده است. تحولات مذکور در قالب اصلاحاتی در زمینه نقش دولت و تأثیر آن در مدیریت بخش عمومی، روابط میان بخش عمومی و بخش خصوصی، ارتباط بین مصرف منابع و سطح کارایی عملیات و برنامه‌ریزی غیرمتمرکز امور و فعالیتهای نمود یافته است [۴۹]. اهداف اصلی این اصلاحات عبارت بوده از فرهنگ‌سازی در زمینه ارتقای سطح عملکرد و افزایش سرعت پاسخگویی بخش عمومی در واکنش به نیازهای دولت [۲۲]. بنابراین، می‌توان ادعا کرد که کلیه تغییر و تحولات یادشده به منظور واداشتن سازمانها و نهادهای بخش عمومی به عملکردی مطلوب‌تر صورت گرفته است [۵۱].

برخی صاحب‌نظران معتقدند که یکی از جنبه‌های

1. Public Accountability

2. Procedural Compliance

3. Efficiency and Effectiveness of Results

جامع و قابل‌اتکا در زمینه دارایی عمومی و ایجاد زمینه لازم برای نظارت مالی بهتر و مؤثرتر بر فعالیتهای دولت]

به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی نیز بیان شده است.

در اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه در زمینه انتقال از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده تحولات بسیاری پدید آمده است. اما وضعیت در ایران متفاوت است و حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی آن کماکان با به‌کارگیری مبنای نقدی و بی‌اطلاع از تحولات جهانی به راه خود ادامه می‌دهد. و چشم‌انداز روشنی نیز از بابت تحول در این زمینه مشاهده نمی‌شود. برای برون‌رفت از این وضعیت، مؤلفان راهکارهای لازم را ارائه کرده‌اند.

مفهوم مسئولیت پاسخگویی و رابطه آن با حسابداری تعهدی
مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی، که سابقه آن همپای حیات نظام‌های سیاسی مردم‌سالار و ریشه آن در فلسفه سیاسی است، بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم استوار است. مسئولیت پاسخگویی عبارت است از الزام شخص به توضیح همراه با دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است. برنامه توسعه سازمان ملل^۴ نیز مسئولیت پاسخگویی را التزام مسئولان به پاسخگویی به انتقادات و ادای توضیح به شهروندان درباره اعمال قدرت، انجام دادن وظایف، عمل به تعهدات در برابر شهروندان و قبول مسئولیت فریبکاریها، قصور و بی‌کفایتیها تعریف کرده است. در جوامعی که نظام‌های حاکم در آنها مردم‌سالارند، مردم با شرکت در انتخابات قدرت قانونی خویش را به

از سوی دیگر، با وجود آنکه پژوهشگران بسیاری از پیامدهای احتمالی استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی بحث و نقش آن را در تغییر و تحولات سازمانی و اجتماعی بررسی کرده‌اند [۳۱، ۳۴، ۵۲]؛ به نظر می‌رسد که تعداد تحقیقات در زمینه حسابداری تعهدی بسیار محدود است و هنوز هم جنبه‌های متعدد دیگری وجود دارد که پژوهشهای بیشتری را می‌طلبد. این در حالی است که بخش بزرگی از آثار موجود، بدون اینکه به مسائل و مشکلات احتمالی استفاده از حسابداری تعهدی اشاره نماید، فقط به تشویق و ترغیب کاربرد نظام مزبور پرداخته است [۳۲]. بدین ترتیب، با وجود اهمیت دامنه و پیامدهای تحولات در زمینه حسابداری بخش عمومی، هنوز پژوهشهای منسجمی درباره بسیاری از موضوعات، از قبیل بررسی روشهای استقرار و اجرای موفقیت‌آمیز نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و مشکلات مربوط انجام نشده است [۵۰].

در دو دهه اخیر، مفهوم مسئولیت پاسخگویی نقش و جایگاه ویژه‌ای را در چارچوب‌های نظری و اصول و معیارهای حسابداری و گزارشگری مالی به خود اختصاص داده است و هیئتهای تدوین معیار، آن را محور و سنگ‌بنای گزارشگری مالی دانسته‌اند. از آنجا که به‌کارگیری حسابداری تعهدی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و تحقق اهداف گزارشگری مالی سهم مهمی دارد، لذا در این مقاله، ابتدا مفهوم و اهداف موردنظر به اختصار آمده و سپس تأثیر مبنای تعهدی در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و اهداف گزارشگری مالی و ارتباط این مبنا با مفاهیم و اصول حسابداری تشریح شده است. تجارب کشورها و موانع و مشکلات

4. United Nations Development Program (UNDP)

نمایندگان خود تفویض می‌کنند. در عین حال، حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند. در

کالا و خدمات) و موجودی پایان دوره منابع مالی تأکید دارد مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده را به خدمت می‌گیرد. پس ملاحظه می‌شود که، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی که تأکید آن بر ارزیابی چگونگی تحصیل منابع و مصرف آنها در برنامه‌های مصوب است، می‌توان از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده کرد [۸].

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت را به گزارشهایی ملزم می‌کند که صاحبان حق را در مورد دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده در زمینه کارایی مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط متقاعد می‌کند. همچنین اطلاعاتی را درباره اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است، عرضه می‌دارد [۶، ۹]. تأکید معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی^۵ که معیار دوم از دو معیار رایج در نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه‌گیری فعالیتهای بازرگانی این بخش به کار می‌رود بر اندازه‌گیری و گزارش جریانهای اقتصادی (اعم از مالی و سرمایه‌ای) استوار است. در این معیار از مبنای حسابداری تعهدی استفاده می‌شود. بدین ترتیب، می‌توان مشاهده کرد که ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی که تأکید آن بر ارزیابی تأثیر احتمالی فعالیتهای دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت در تداوم عرضه خدمات و تأمین تعهدات مالی یا به عبارتی بر تحقق اهداف، یکنواختی و عرضه اطلاعات قابل مقایسه درباره بهای تمام شده عملیات قرار دارد، مستلزم به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است [۸].

5. Financial Accountability

6. Operational Accountability

7. Flow of Financial Resources

8. Flow of Economic Resources

می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از مبنای تعهدی در

نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، علاوه

این گونه جوامع، مقامات منتخب برای اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند. یعنی در مورد افزایش منابع (درآمدها)، مصارف آن (هزینه‌ها) و نتایج عملیات حاصل از مصرف منابع مالی باید دلایلی قانع‌کننده و منطقی برای شهروندان و یا نمایندگان قانونی آنها بیاورند. در مقابل، شهروندان نیز، در مقام صاحبان حق، حقایق را درباره اعمال مسئولان به صورت علنی و مستقیم، یا از طریق نمایندگان خود، پیگیری و مطالبه می‌کنند [۳، ۵، ۷، ۹، ۱۰، ۱۲، ۱۴، ۱۷].

گفتنی است که تحقق مسئولیت پاسخگویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیتهای دولت، ساده به شمار نمی‌آید. برخی از فعالیتهای دولت جنبه مالی دارد، لذا فراهم آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به این نوع فعالیتهای از طریق گزارشگری مالی امکان‌پذیر خواهد بود. این در حالی است که تأمین اطلاعات کافی برای ادای مسئولیت پاسخگویی برخی دیگر از فعالیتهای دولت، از طریق گزارشهای مالی سستی میسر نیست. بنابراین، می‌توان چنین نتیجه گرفت که مسئولیت پاسخگویی عمومی شامل دو جنبه مسئولیت پاسخگویی مالی^۵ و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی^۶ است که هر کدام ویژگیهای خاص خود را دارد [۶].

مسئولیت پاسخگویی مالی دولت را به عرضه دلایل و گزارشهایی ملزم می‌کند که شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که اعمال و فعالیتهای دولت در دوره جاری (مثلاً، یک سال مالی و بودجه‌ای) درباره تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم‌هایی بوده است که نمایندگان منتخب مردم اتخاذ کرده‌اند [۶، ۹]. معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی^۷ نیز، که یکی از دو معیار رایج در نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه‌گیری فعالیتهای غیربازرگانی آن به کار می‌رود، صرفاً بر اندازه‌گیری و گزارش ورود (تحصیل)، خروج (خرید

دلیل، از جمله اهداف کمیته بخش عمومی^۹ آیفک، تعیین کردن هدفهای گزارشگری مالی قابل قبول است. این اهداف برای مقاصد زیر به کار می‌رود:

- مشخص کردن اینکه آیا تحصیل و مصرف منابع با رعایت بودجه قانونی و مصوب انجام شده است یا خیر.
- تعیین اینکه آیا تحصیل منابع و مصرف آنها با رعایت الزامات قانونی و از پیش توافق شده، شامل رعایت محدودیتهای قانونی مالی تصویب شده صورت گرفته است یا خیر.
- دادن اطلاعاتی درباره منابع مالی تحصیل شده، نحوه تخصیص و چگونگی مصرف آنها.
- فراهم آوردن اطلاعاتی درباره چگونگی تحصیل منابع مالی و وجوه نقد نیاز دولت یا واحدهای تابعه.
- عرضه اطلاعات مفیدی در زمینه ارزیابی توان تأمین مالی فعالیتها به دست دولت یا واحدهای تابع آن، بازپرداخت بدهیها و ایفای تعهدات و شرایط حاکم بر آنها.
- فراهم آوردن اطلاعاتی درباره شرایط مالی دولت یا واحدهای تابع آن و تغییرات ایجاد شده در آنها.
- آماده‌سازی اطلاعات جامع و درآمدندی در زمینه ارزیابی عملکرد دولت یا واحدهای تابعه، در قالب بهای تمام شده خدمات عرضه شده، کارایی و اجرای عملیات.

گفتنی است که برای تعیین اهداف گزارشگری مالی، باید منافع و مخارج تهیه اطلاعاتی که موجب تحقق اهداف مذکور می‌شود در نظر گرفته شود. در حقیقت، باید منافع حاصل از اطلاعات صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان

9. International Federation of Accountants (IFAC)

10. Public Sector Committee (PSC)

بیش از مخارج مربوط به ثبت، تلخیص، گزارشگری و حسابرسی آن اطلاعات باشد.

بر کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و رعایت حقوق بین نسلیها می‌شود. این امر از طریق حصول اطمینان از ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دوره مربوط صورت می‌پذیرد. بنابراین، در مبنای نظری جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، بر استفاده از مبنای تعهدی (شامل مبنای تعهدی کامل و مبنای تعهدی تعدیل شده) تأکید شده است [۲، ۵، ۶].

اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی

گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست، بلکه برای اهداف متعدد موجود، اطلاعاتی را فراهم می‌آورد. گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را ادا کند و نیازهای استفاده‌کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند یا به گزارشهای مالی همچون منبع مهم اطلاعاتی اتکا می‌کنند، برآورد [۱۰، ۱۱].

ویژگیهای محیط فعالیتهای غیربازرگانی یا فعالیتهای حاکمیتی مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت‌ها، موجب شده است تا اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی براساس مفهوم مسئولیت پاسخگویی تعیین شود؛ به گونه‌ای که مفهوم مذکور جزء جدایی‌ناپذیر کلیه اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی به شمار می‌آید [۱۰].

پژوهشها نشان می‌دهد که هدف کلی صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعات مربوط به منظور برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان در زمینه مسئولیت پاسخگویی دولتها و تصمیم‌گیریهای مقتضی است. در حقیقت، می‌توان مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری را دو هدف فراگیر، که کلیه اهداف دیگر را تحت تأثیر قرار می‌دهند، در نظر گرفت [۳۸].

از سوی دیگر، چون مطالبی که آیفک^۹ منتشر می‌کند دربرگیرنده آرای موجود در کشورهای عضو و انعکاس‌دهنده مجموعه آرای کشورهای مختلف است، نشریات آن مجموعه‌ای ارزشمند از عقاید گوناگون تلقی می‌شود. به همین

کار می‌رود [۵].

انواع مبنای حسابداری

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 می‌شوند. پس ملاحظه می‌شود که اساس نظام مذکور بر دریافت یا پرداخت وجه نقد استوار است [۵]. در این نظام، تحقق یا قطعی شدن درآمد و تعهد یا وقوع هزینه، که معمولاً از آثار دریافت یا عرضه کالا و خدمات است؛ در شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها مدنظر قرار نمی‌گیرد [۱]. بزرگترین مزیت استفاده از مبنای یاد شده سادگی آن است، زیرا فهمیدن و کاربرد آن نیاز به مهارت‌های حسابداری خاصی ندارد. به همین دلیل، سیاستمداران و عموم استفاده‌کنندگان، در مقایسه با سایر مبنای حسابداری، برای درک آن نیاز به آموزش و کمک کمتری دارند [۳۵].

از سوی دیگر، استفاده از مبنای نقدی (کامل)، توانایی پاسخ‌خواهان را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار به شدت تضعیف می‌کند، زیرا این نظام هیچ‌گونه اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت داراییها و بدهیهای دولت ارائه نمی‌دهد. این ویژگی بزرگترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به شمار می‌آید [۳۵].

مبنای نقدی تعدیل‌شده

مبنای نقدی تعدیل‌شده شباهت بسیاری به مبنای نقدی (کامل) دارد و فقط در نحوه شناسایی و ثبت هزینه‌ها با آن متفاوت است. این بدان معناست که نحوه عمل هر دو مبنا در مورد درآمدها مشابه است، زیرا درآمدها در هر دو نظام به هنگام وصول شناسایی و ثبت می‌شوند. همچنین، همان‌گونه که پیش از این ملاحظه شد، تنها شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها در مبنای نقدی پرداخت وجه است (مشابه مبنای نقدی). این موجب اشکالاتی در

همچنین، باید توجه داشت که ممکن است، با توجه به ویژگیها، ماهیت و اهداف واحد گزارشگر و، همچنین، روابط تعریف شده در زمینه مسئولیت پاسخگویی آن، تنها برخی از اهداف گزارشگری مالی یادشده مربوط تلقی شوند. برای مثال، اطلاعات مرتبط با تحصیل درآمد واحدی که به طور مشخص و از طریق تخصیص منابعی از پیش تعیین شده به عرضه خدمات می‌پردازد اطلاعات مربوطی به شمار نمی‌آید. در حالی که وجود اطلاعاتی در زمینه ارزیابی عملکرد واحد مزبور، برحسب بهای تمام شده، کارایی و نتایج حاصل از خدمات عرضه شده اطلاعات مربوطی تلقی می‌شود [۳۸].

مبنای حسابداری مورد استفاده بخش عمومی و تأثیر آنها

در تحقق اهداف گزارشگری مالی

تعریف مبنای حسابداری

مبنای حسابداری یعنی زمان مناسب برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها. از نظر حسابداری، زمان ثبت درآمدها و هزینه‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است و ممکن است با تحت تأثیر قرار دادن نظام حسابداری، تغییراتی را در آن به وجود آورد. به عبارت دیگر، مبنای حسابداری یعنی اینکه یکی از مقاطع زمانی زیر را برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها انتخاب و براساس آن اقدام کنیم:

- زمان وصول وجه درآمد و یا پرداخت وجه هزینه،
- به هنگام تحمل هزینه و یا تحقق یا تحصیل درآمد،
- صرف نظر از زمان پرداخت وجه هزینه یا دریافت وجه درآمد،
- به هنگام وصول وجه، بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و به هنگام پرداخت وجه، بدون توجه به زمان تحمل یا ایجاد هزینه،
- انتخاب هر یک از مقاطع زمانی شناسایی و ثبت فوق، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که بر حسب مورد، در واحدهای انتفاعی و واحدهای بخش عمومی به

اغلب کشورهای در حال توسعه وجود دارد، حصول اطمینان کامل از تحقق درآمد در این کشورها میسر نیست. بنابراین، استفاده از مبنای نیمه تعهدی در حسابداری بخش عمومی برخی از این کشورها متداول شده است [5].

مبنای تعهدی تعدیل شده

در مبنای تعهدی تعدیل شده که یکی از مناسبترین مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی بخش عمومی به شمار می‌آید؛ هزینه‌ها مانند مبنای تعهدی (کامل) و نیمه تعهدی، در هنگام تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می‌شوند. این در حالی است که در مبنای مذکور، درآمدها بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می‌شوند. گروه اول، درآمدهایی اند که قابل اندازه‌گیری¹¹ و، درعین حال، در دسترس اند.¹² بنابراین، در زمان کوتاهی پس از شناسایی قابل وصول خواهند بود. این قبیل درآمدها، با استفاده از مبنای تعهدی (کامل)، شناسایی و ثبت می‌شوند. گروه دوم، درآمدهایی اند که ویژگیهای درآمدهای گروه اول را ندارند، بنابراین، اندازه‌گیری و شناسایی آنها مشکل و در عمل غیرممکن است یا وصول آنها پس از شناسایی در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان‌پذیر نیست. این دسته از درآمدها، با استفاده از مبنای نقدی (کامل)، شناسایی و ثبت می‌شوند.

بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که تفاوت مبنای تعهدی تعدیل شده با مبنای تعهدی (کامل)، و نیمه تعهدی، فقط در شناسایی و ثبت درآمدهاست، زیرا در هر سه مبنا هزینه‌ها در زمان تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می‌شوند [5].

مبنای تعهدی (کامل)

در این مبنا، درآمدها در هنگام تحصیل یا تحقق شناسایی و

شناسایی دقیق هزینه‌ها و تفکیک آن از سایر پرداختها می‌شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست.

در حقیقت، استفاده از مبنای نقدی تعدیل شده باعث می‌شود تا هزینه، که یکی از پرداختهای قطعی است و در قبال تحویل کالا یا انجام خدمت پرداخت می‌شود، از سایر پرداختها نظیر تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و علی‌الحساب کاملاً متمایز شوند. این پرداختها غیرقطعی به شمار می‌آیند و مادام که کالا یا خدمات مربوط به آنها تحویل نگردیده است، از اقلام دارایی محسوب می‌شوند. پس شناسایی و ثبت هزینه‌ها در مبنای مذکور که قانون محاسبات عمومی ایران نیز بر آن تأکید دارد، مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی به شرح زیر است:

- تحویل کالا یا عرضه خدمت یا اجرای قرارداد
- پرداخت وجه به صورت قطعی

مبنای نیمه تعهدی

در این مبنا که در واقع ترکیبی از دو مبنای نقدی (کامل) و تعهدی (کامل) است، برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها از مبنای تعهدی (کامل) استفاده می‌شود، یعنی هزینه‌ها به محض تحمل یا ایجاد و، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، شناسایی و ثبت می‌شوند. این در حالی است که برای شناسایی و ثبت درآمدها، مبنای نقدی (کامل) به کار می‌رود، زیرا برخی از درآمدها مانند مالیات بر درآمد اشخاص، بنا بر ماهیتی که دارند، قبل از وصول قابل اندازه‌گیری نیستند. این موجب می‌شود که استفاده از مبنای تعهدی (کامل) برای شناسایی و ثبت کلیه درآمدهای واحدهای بخش عمومی امکان‌پذیر نباشد.

بنابراین، ملاحظه می‌شود که در مبنای نیمه تعهدی، شناسایی هزینه‌ها بر مبنای تعهدی (کامل) موجب تحقق یکی از محاسن مبنای مزبور، که همانا انعکاس واقعی هزینه‌های یک دوره مالی است، می‌شود. با توجه به مشکلاتی که در زمینه تکمیل فرایند کسب درآمد دولتهای

11. Measurable

12. Available

ثبت می‌شوند. زمان تحصیل یا تحقق درآمد موقعی است که درآمد به صورت قطعی شناسایی می‌شود یا، بر اثر ارائه

هر یک از مبانی مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی، کم و بیش، اطلاعاتی را در راستای تحقق اهداف گزارشگری مالی فراهم می‌آورد. این در حالی است که می‌توان ادعا کرد که، چون اطلاعات ثبت شده براساس مبانی تعهدی تقریباً شامل کلیه اطلاعاتی است که مبانی دیگر نیز عرضه می‌کنند، به‌کارگیری آن نیازهای استفاده‌کنندگان را بیش از مبانی حسابداری دیگر برآورده می‌سازد. البته، باید توجه داشت که انتخاب مبانی حسابداری مناسب و استفاده از آن بستگی به دیدگاه واحد گزارشگر اهمیت و الویت اهداف گزارشگری مالی دارد. در جدول شماره ۱، میزان تأثیر اطلاعاتی هر یک از مبانی متداول حسابداری بخش عمومی، برای تحقق اهداف گزارشگری مالی مصوب آیفک فراهم آمده است [۳۵]. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، مبانی تعهدی بیشتر از سایر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی اهمیت دارد.

خدمات، حاصل می‌گردد. بنابراین، به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی‌شود، بنابراین، آنچه در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد، زمان تحصیل یا تحقق درآمد است. از سوی دیگر، شناسایی و ثبت هزینه‌ها نیز در مبانی مذکور، به هنگام ایجاد یا تحمل آنها صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر، صرف‌نظر از هرگونه دریافت و پرداخت وجه نقد، در زمانی که کالایی تحویل می‌گردد، یا خدمتی عرضه می‌شود، برای مؤسسه، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی یا خدمت عرضه شده، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود. بدین ترتیب، با مقایسه‌ای ساده می‌توان به مهم‌ترین تفاوت میان مبانی تعهدی و نقدی حسابداری پی برد. تفاوت مذکور عبارت از آن است که هزینه‌های واقعی یک دوره مالی، با استفاده از مبانی نقدی حسابداری، قابل گزارش نیست و این در حالی است که تحقق این امر، با به‌کارگیری مبانی تعهدی در حسابداری، امکان‌پذیر خواهد بود [۱، ۵].

تأثیر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی

جدول شماره ۱. تأثیر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی

مبانی حسابداری تعهدی		مبانی حسابداری نقدی		اهداف گزارشگری مالی
مبانی تعهدی	مبانی تعهدی تعدیل شده	مبانی نقدی تعدیل شده	مبانی نقدی	
بلی	بلی	بلی	بلی	رعایت بودجه مصوب
الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و منابع اقتصادی	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و منابع مالی	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و شبه نقد	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد دارد	رعایت الزامات قانونی و محدودیتهای مالی وضع شده
منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و شبه نقد	منابع نقد	نحوه تأمین، تخصیص و چگونگی مصرف منابع مالی
منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و شبه نقد	منابع نقد	چگونگی تأمین مالی فعالیت‌ها و تحقق الزامات مالی تعیین شده
از محل منابع اقتصادی	از محل منابع مالی	از محل وجوه نقد و شبه نقد	از محل وجوه نقد	ارزیابی توان تأمین مالی، پرداخت بدهی‌ها و انقاي تعهدات
منابع مالی و اقتصادی	منابع مالی	وضعیت نقد و شبه نقد	وضعیت نقدینگی	وضعیت مالی و تغییرات آن
اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد گزارش می‌شود	اطلاعات محدودی گزارش می‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	ارزیابی عملکرد بر حسب بهای تمام شده خدمات ارائه شده

حسابداری تعهدی: ماهیت، مفاهیم و اصول

در حسابداری تعهدی، آثار مالی مبادلات و رویدادها،

این امکان وجود دارد که در بخش عمومی رابطه مستقیم و روشنی میان درآمدها و خدمات عرضه شده یا هزینه‌ها و ارزش پولی نتایج عملیات وجود نداشته باشد. این موجب شده است که برخی از مخالفان استفاده از حسابداری تعهدی استدلال کنند که کاربرد فراگیر حسابداری تعهدی، و در پی آن استفاده از اصل تطابق، در بخش عمومی مناسب نیست، اما برای برخی از فعالیتهای خاص در بخش مذکور می‌توان از حسابداری تعهدی استفاده کرد. البته، استدلال آنها عمومیت ندارد [۴۶]. در واقع، ادعای مخالفان بر این حقیقت استوار است که چون اندازه‌گیری درآمد خالص، که کانون توجه حسابداری واحدهای انتفاعی به شمار می‌رود، هدف واحدهای فعال در بخش عمومی تلقی نمی‌شود، نیازی به استفاده از اصل تطابق و، به تبع آن مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی احساس نمی‌شود.

در مقابل، می‌توان استدلال کرد که در واقع نیازی به کاربرد اصل تطابق، با همان مفهوم و کارکردی که در حسابداری واحدهای انتفاعی به کار می‌رود، در حسابداری بخش عمومی وجود ندارد، زیرا ویژگیهای محیط فعالیت، ماهیت و اهداف واحدهای فعال در دو بخش مذکور، با یکدیگر تفاوت اساسی دارند. هدف واحدهای انتفاعی کسب درآمد است، بنابراین، کاربرد اصل تطابق در حسابداری واحدهای مزبور، اندازه‌گیری درآمد خالص از طریق مقابله درآمدها و هزینه‌های مربوط است. هدف واحدهای فعال در بخش عمومی کسب درآمد نیست، بلکه خدمت در جهت برآوردن نیازهای ضروری جامعه از طریق عرضه کالا و خدمات مورد نیاز آن است. از این رو، کاربرد اصل تطابق در بخش عمومی، ممکن است دارای کارکردی مطابق با اهداف واحدهای فعال در این بخش و متفاوت از کارکرد این اصل در حسابداری واحدهای انتفاعی باشد. این به ویژه در مورد واحدهایی که معیار اندازه‌گیری عملکرد سالانه آنها خالص منابع مصرف شده برای عرضه خدمات

به هنگام وقوع و بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجوه نقد، شناسایی می‌شود [۳۸]. به عبارت دیگر، همان گونه که پیش از این نیز گفته شد، درآمدها در موقع تحقق و هزینه‌ها در مقطع دریافت کالا و خدمات مورد نظر و بدون توجه به زمان ارسال صورت حساب یا پرداخت وجوه مربوط، شناسایی و ثبت می‌شوند. همچنین، برخلاف حسابداری نقدی، گزارشگری در حسابداری تعهدی شامل افشای اطلاعات مربوط به کلیه داراییها (مالی و فیزیکی)، کلیه بدهیها (کوتاه مدت و بلندمدت)، خالص داراییها، حقوق صاحبان سهام، ارزش ویژه، هزینه‌ها و درآمدهاست. از سوی دیگر، گرچه تأکید حسابداری تعهدی بر کلیه داراییها، و نه فقط وجوه نقد است، مستندات حاصل از نظام مذکور شامل اطلاعات کاملی درباره جریانهای نقدی نیز هست. به گونه‌ای که صورت جریانهای وجوه نقد جزء لاینفک مجموعه صورتهای مالی تنظیم شده در نظام حسابداری تعهدی به شمار می‌آید [۴۹].

باید توجه داشت که تفاوت اصلی میان مبنای حسابداری نقدی و تعهدی، در زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و مقطع زمانی مذکور، نقش حیاتی را در ادای مسئولیت پاسخگویی مدیریت و تصمیمهای آن دارد [۳۲]. از این رو، درآمدمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای فرایند تصمیم‌گیری در بخش عمومی بیش از درآمدمندی اطلاعات حسابداری نقدی در بخش مزبور است. شالوده حسابداری تعهدی، بر مبنای اصول و مفروضات زیر بنا نهاده شده است:

اصل تطابق

به موجب اصل تطابق، هنگامی که رویدادی مالی موجب تحقق درآمد در یک دوره مالی می‌شود، تأثیر آن رویداد بر هزینه‌های همان دوره مالی شناسایی می‌شود [۱۵]. از سوی دیگر، به نظر می‌رسد که پیش شرط تحقق این امر وجود رابطه‌ای مستقیم میان درآمدها و هزینه‌هاست. البته،

عمومی در بلندمدت می‌شود.

در نهایت، می‌توان نتیجه گرفت که کاربرد اصل تطابق در واحدهای بخش عمومی، با مفاهیمی متفاوت (مانند اندازه‌گیری میزان کارایی این قبیل واحدها در نحوه استفاده از منابع و رعایت حقوق بین نسل‌ها) با آنچه که در واحدهای انتفاعی به کار می‌رود، امکان پذیر است.

اصل ثبات روالها (رعایت یکنواختی)

به موجب اصل ثبات روال، هر شخصیت حسابداری ملزم است که یک روش خاص حسابداری را برای شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش رویدادهای مالی انتخاب کند و برای تمام رویدادهای مالی مشابه و دوره‌های مالی بعد نیز به کار برد [۱۵].

کاربرد این اصل در بخش مزبور، موجب می‌شود تا معیار قابل اتکایی در زمینه اندازه‌گیری ارزش ویژه دوره‌های مختلف برای استفاده‌کنندگان فراهم‌آید. بدین ترتیب، آنان قادر خواهند بود تا در طی زمان، آثار و پیامدهای فعالیت‌های مختلف دولت را به کمک کاهش و یا افزایش میزان ارزش ویژه مشاهده کنند. این در حالی است که، در صورت به کار نداشتن اصل ثبات روال در حسابداری بخش عمومی، دولت به راحتی خواهد توانست ارزش ویژه را از طریق تغییر در روالهای حسابداری (برای مثال، ارزیابی داراییها براساس دو روش بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش جایگزینی در دوره‌های مختلف) تحریف کند و تحت تأثیر قرار دهد. از سوی دیگر، با کاربرد اصل رعایت یکنواختی در بخش عمومی، معیار قابل اتکایی برای ارزیابی رعایت حقوق بین نسلها باب می‌شود که، در صورت ترک آن، ممکن است تصویر واقعی و منصفانه وضعیت مالی دولت خدشه دار شود [۴۹].

اصل محافظه‌کاری (احتیاط)

این اصل، اغلب به سادگی با عنوان «شناسایی کلیه زیانها، بدون منظور نمودن هیچ یک از درآمدها» بیان می‌شود [۴۱]. کاربرد این اصل به آن معناست که حسابداران باید داراییها و

در طی یک دوره مالی است نمود بیشتری خواهد داشت [۳۸].

بدین ترتیب، در بخش عمومی می‌توان اصل تطابق را در مفهوم انطباق منابع مصرف شده طی دوره، با خدمات و کالاهای عرضه شده (و درآمدندی آن) در همان دوره یا به معنای تطابق نتایج عملیات با هزینه‌های مربوط به کار برد. در حقیقت، می‌توان گفت که کاربرد اخیر اصل تطابق در این بخش به معنای نشان دادن میزان کارایی واحدهای دولتی در چگونگی بهره‌برداری از منابعی است که در اختیار آنها قرار گرفته است.

بنابراین، ملاحظه می‌شود که به‌کارگیری اصل تطابق در بخش عمومی، نه به منظور اندازه‌گیری درآمد خالص، بلکه برای ارزیابی میزان کارایی واحدهای بخش عمومی، در نحوه استفاده از منابع تحت اختیارشان صورت می‌گیرد. از سوی دیگر، استفاده از حسابداری تعهدی و اصل تطابق، ناتوانی نظام حسابداری سنتی بخش عمومی را در زمینه اندازه‌گیری میزان کارایی مصرف منابع نیز جبران کرده و از این طریق، بخشی از اهداف نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش مذکور تحقق می‌یابد.

علاوه بر این، استفاده از اصل تطابق با مفهوم اخیرالذکر در واحدهای بخش عمومی، موجب تحقق و ارتقای سطح مفهوم رعایت حقوق بین نسلها نیز می‌شود [۲۰]. با به‌کارگیری این اصل، می‌توان درآمدها و هزینه‌های مربوط و همچنین، به طریقی مشابه، منافع و رفاه ایجاد شده و بهای تمام‌شده آن را در همان دوره‌ای که تحقق می‌یابند، شناسایی کرد. این کار به منظور جلوگیری از منتفع شدن نسل حاضر به حساب نسلهای آینده، و برعکس، انجام می‌گیرد. به عبارت دیگر، کاربرد حسابداری تعهدی و اصل تطابق، شناسایی و تشخیص مسائل مربوط به حقوق بین نسلها، مانند بدهیهای معوق و حفظ و نگهداری داراییها را تسهیل می‌کند. این موجب اطمینان از توزیع عادلانه مخارج و هزینه‌ها در بین نسلها و حفظ موقعیت متعادل دولت و مؤسسات بزرگ بخش

عمومی سطح مطلوبی نداشته باشد. برای نمونه، در حسابداری نقدی بخش عمومی داراییها و بدهیها هیچ‌گاه به صورت کامل گزارش نمی‌شود و اغلب اقلامی که ماهیت سرمایه‌ای دارند، به حساب درآمد یا هزینه منظور می‌شوند. بدین ترتیب فرایند تصمیم‌گیری در بخش عمومی به کاری پیچیده، دشوار و پرمخاطره تبدیل می‌گردد و هم ایفای کامل مسئولیت پاسخگویی به امری ناممکن بدل می‌شود [۳۶].

بدین ترتیب، گرچه اصل افشا در حسابداری بخش عمومی و، به‌خصوص دولت، به لحاظ استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و حفظ حریم پاسخگو (مواردی که نباید افشاء شود) به طور کامل تحقق نمی‌یابد، استفاده از مبنای تعهدی سهم مهمی در شفافیت گزارشهای مالی ایفای کند و موجب بهبود کیفیت اطلاعات مالی مندرج در آنها خواهد شد.

فرض تداوم فعالیت

علاوه بر اصول فوق، فرض تداوم فعالیت نیز موضوعی است که جا دارد در اینجا به آن پرداخته شود. این فرض به آن معناست که شخصیت حسابداری فعالیت خود را برای مدت طولانی و تا ایفای کامل تعهدات موجود خود ادامه خواهد داد. به بیان دیگر، حیات شخصیت حسابداری تا آینده‌ای بسیار دور و تا تصفیه نهایی تعهدات ایجاد شده ناشی از نظام حسابداری تعهدی ادامه خواهد داشت [۴۰]. یکی از ایرادهای اساسی حسابداری فرض عدم تداوم فعالیت است. البته، باید توجه داشت که مقامات و مسئولان عملیات و فعالیتهای دولت، از طریق برگزاری انتخابات و روی کار آمدن دولت جدید، هر چند وقت یک بار تغییر می‌کنند، ولی مسلم آنکه اهداف، وظایف، نحوه مدیریت، داراییها و ارباب رجوع (صاحبان حق)، کم و بیش در دولتهای بعدی نیز ثابت باقی می‌مانند. به بیان دیگر، با وجود آنکه ممکن است هیئت حاکمه یا مراجع قانونگذاری بخش عمومی در طول زمان عوض شوند؛ مؤسسات بخش مذکور بدون هیچ‌گونه تغییری در چرخه عملیات باقی

درآمدها را به کمترین و بدهیها و هزینه‌ها را به بیشترین ارزش ممکن از میان ارزشهای قابل اعمال گزارش کنند. اصل مذکور را در حسابداری بخش عمومی نیز می‌توان به کار برد. یعنی در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آنها شناسایی شوند. به نظر می‌رسد که در بودجه‌بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی بدینی بر خوش‌بینی ترجیح داده شده است [۴۹].

دلیل این امر آن است که بودجه مهمترین سند تنظیمی در بخش عمومی، برنامه مالی و عملیاتی یک ساله این قبیل نهادها محسوب می‌شود و مبنای مناسبی را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌آورد. بنابراین، هرگونه تغییر چشمگیر در این سند، نه تنها مسئولیت پاسخگویی را مخدوش می‌کند، بلکه تحقق اهداف پیش‌بینی شده مالی و عملیاتی را با مشکل مواجه خواهد ساخت. بدین ترتیب، نظام نظارت بر بودجه در حسابداری بخش عمومی فعال عمل می‌کند و هر گونه اقدام که موجب تعهد احتمالی گردد پیشاپیش به حساب اعتبارات مصوب تخصیص می‌یابد و از طریق سازوکار تأمین اعتبار، منظور می‌شود. در مورد شناسایی درآمدها نیز، بنا بر اصل محافظه‌کاری، به معیار در دسترس بودن (وصول درآمدها در دوره مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن محتمل باشد) توجه و تأکید می‌شود تا دولت برای ایفای به موقع تعهدات خود با مشکلات جدی مواجه نگردد.

اصل افشاء (اصل افشای کامل)

اصل مذکور در حسابداری به این معناست که کلیه حقایق با اهمیت و مرتبط با وضعیت مالی و نتایج عملیات باید در صورتها و گزارشهای مالی واحد گزارشگر عرضه شود [۱۵]. می‌توان ادعا کرد که اصل افشا یکی از مهمترین اصولی است که تا دهه پایانی قرن بیستم در حسابداری بخش عمومی اغلب کشورها نادیده گرفته شده بود. این موجب شده تا کیفیت اطلاعات مالی به کاررفته در مدیریت فعالیتهای بخش

مناسبی از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر ارائه کند، زیرا در این مبنای تنها به جریان منابع مالی توجه می‌شود. این درحالی است که گزارشهای مبتنی بر مبنای تعهدی صورت گردش وجوه نقد و اطلاعات نقدی دیگری را نیز شامل می‌شود که از عناصر لازم برای مدیریت کارای نقدینگی محسوب می‌گردند. بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که، با استفاده از حسابداری تعهدی، می‌توان بسیاری از کاستیهای ناشی از به‌کارگیری حسابداری نقدی را جبران کرد [۳۹].

۳. بهبود مدیریت داراییها و بدهیها: گزارشگری مبتنی بر حسابداری تعهدی به این معناست که شناسایی داراییها و بدهیها، براساس رویکرد جریان منابع اقتصادی صورت می‌پذیرد. گفتنی است که مدیریت مطلوب داراییها در بخش عمومی، امری حیاتی به شمار می‌آید؛ زیرا بسیاری از داراییهای مهم از داراییهای زیربنایی بلندمدتی محسوب می‌شوند که وجود آنها برای رشد اقتصادی لازم است.

علاوه بر این، ادعا شده است که گزارشگری مبتنی بر حسابداری تعهدی اطلاعات درآمدندی را درباره میزان واقعی بدهیهای دولت فراهم می‌آورد. دولتها تا زمانی که اطلاعاتی درباره بدهیهای ایجاد شده ناشی از تصمیم‌گیریهای جاری (مانند تصمیمهای مربوط به طرحهای بازنشستگی کارکنان دولت) نداشته باشند؛ تا ابد قادر به اداره امور خود نخواهند بود [۳۷].

۴. هماهنگ‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی: کاربرد حسابداری تعهدی در آمار مالی دولت^{۱۶} و شاخصهای آماری اصلی اقتصاد کلان (مانند سیستم حسابهای ملی^{۱۷}، تراز پرداختها و

می‌مانند. بدین ترتیب، مشاهده می‌شود که کاربرد فرض تداوم فعالیت در دو بخش عمومی و انتفاعی، تفاوت چشمگیری با یکدیگر ندارد.

حسابداری تعهدی: دلایل و مزایا، موانع و شرایط و گسترده‌گی استفاده در بخش عمومی دلایل و مزایای استفاده

دلایل اصلی و مزایای عمده استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شرح زیر است:

۱. بروز تحولات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی: بررسی تجارب کشورها نشان می‌دهد که به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی واکنشی به تحولات و اصلاحات پدیدآمده در حوزه مدیریت این بخش بوده است. اصلاحات مزبور در راستای ایجاد نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد^{۱۳} یا مدیریت مبتنی بر نتایج^{۱۴} صورت گرفته است و در آن، به جای تأکید بر درون‌دادها^{۱۵} بر ارتقای سطح کارایی، اثربخشی و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در بخش عمومی همراه با افزایش دقت مدیریت در مصرف منابع تأکید شده است. به عبارت دیگر، اصلاحات به وجود آمده در مدیریت بخش عمومی این کشورها، موجب استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش مذکور شده است. بنابراین، در صورتی که تغییر و تحولات یاد شده در مدیریت بخش عمومی کشورهای دیگر نیز روی دهد، استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی آنها، به امری اجتناب ناپذیر بدل خواهد گشت [۴۹].

۲. مشکلات و کاستیهای ناشی از به‌کارگیری حسابداری نقدی: یکی از دلایل مقبولیت روزافزون مبنای نقدی سادگی و عینیت آن است. علاوه بر این، درآمدندی اطلاعات تهیه شده براساس مبنای مذکور در ارزیابی میزان رعایت بودجه نقدی، نظارت بر منابع نقدی دولت و برآورد این منابع، بر اعتبار آن می‌افزاید. با وجود این، اطلاعات تهیه شده براساس نظام حسابداری نقدی نمی‌تواند تصویر مطلوب و

13. Performance- Based Management.

14. Result- Based Management

15. Inputs.

16. Government Financial Statistics (GFS)

17. System of National Accounts(SNA)

آمارهای پولی و مالی)، موجب می‌شود تا استفاده از مبنای تعهدی در پیش‌بینی‌ها و تهیه صورتهای مالی بخش عمومی،

جمله استهلاک) در محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات منظور می‌شود، در حالی که در حسابداری نقدی چنین کاری ممکن نیست [۴۵]. برخی از صاحب‌نظران نیز اعتقاد دارند که رقابت جهانی موجود، در دو دهه آینده کشورها را ناگزیر خواهد ساخت تا در بخش عمومی خود از حسابداری تعهدی استفاده کنند [۴۹].

۷. وجود مشکلات مالی و اقتصادی: مطالعه تجربه زلاند نو در زمینه استفاده از حسابداری تعهدی، نشان می‌دهد که این کشور دچار بحران اقتصادی است و این باعث شده که دولت وقت برنامه‌ای را در جهت ایجاد اصلاحات اقتصادی اجرا کند. یکی از اقدامات پیش‌بینی شده در برنامه مذکور ایجاد اصلاحاتی در بخش عمومی (از جمله نظام حسابداری و گزارشگری مالی) بود. این در حالی است که مشکلات حاد اقتصادی، یکی از محرکهای ایجاد تغییرات در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تلقی می‌شود [۴۲].

۸. افزایش با توجه و تجربه بین‌المللی در به خدمت گرفتن حسابداری تعهدی در بخش عمومی: علاوه بر زلاندنو، انگلستان و استرالیا که در زمینه کاربرد مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی کشورهایی پیشرو محسوب می‌شوند، تعداد دیگری از کشورها نیز، مانند سوئد، فنلاند و ایالات متحد، به استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی روی آورده‌اند [۳۳]. در سوئد، فرایند تغییر به مبنای تعهدی در سالهای ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۴ صورت گرفته است و نتیجه استقرار نظام جدید مدیریت بخش عمومی، که بر نتایج مصرف منابع و عملکرد بخش مزبور تأکید دارد، محسوب می‌شود. در فنلاند، کاربرد حسابداری تعهدی در سطح دولتهای محلی از سال ۱۹۹۷ و در سطح دولت

علاوه بر ایجاد هماهنگی بیشتر میان اطلاعات ارائه شده و ارتقای قابلیت مقایسه آن با اطلاعات سایر کشورها، سطح دقت حسابهای ملی و پیش‌بینی‌های اقتصادی را نیز افزایش دهد [۳۹]. از سوی دیگر، پژوهشها نشان می‌دهد که در کشورهایی نظیر فرانسه، هلند، اسپانیا و سوئد حسابداری تعهدی، علاوه بر دولتهای محلی، در برخی از بخشهای دولت مرکزی نیز به خدمت گرفته شده است. بدین ترتیب، کاربرد حسابداری تعهدی در سطح کل دولت می‌تواند موجب هماهنگی نظام حسابداری در کلیه سطوح بخش عمومی چنین کشورهایی شود [۴۹].

۵. رعایت حقوق بین‌نسلیها: امروزه رعایت حقوق بین‌نسلیها یا به تعبیر هیئت تدوین معیارهای حسابداری دولتی^{۱۸}، حقوق بین‌دوره‌ای^{۱۹} (هیئت مذکور معتقد است که به لحاظ طولانی بودن دوره زمانی یک نسل، می‌توان هر نسل را به دوره‌های متعدد چندساله تقسیم کرد) مقوله مهمی در تعیین سیاستهای مالی بخش عمومی محسوب می‌شود. حقوق بین‌نسلیها، نشان‌دهنده آن است که دولت فعلی تا چه میزان از بهای تمام شده و هزینه‌های مربوط به خدمات عرضه شده در دوره جاری را می‌پردازد و چه میزان از آن را به دوره‌های بعد منتقل می‌کند. حسابداری تعهدی دیدگاه بلندمدتی را در زمینه قضاوت درباره پیامدهای سیاستهای مالی در اختیار می‌گذارد. برای مثال، عدم استفاده از مبنای تعهدی در تصمیم‌گیریهایی مربوط به طرحهای بازنشستگی موجب می‌شود که تأثیر کلیه عوامل از جمله تعهدات آتی ایجاد شده ناشی از طرحهای مذکور در بودجه‌های آینده در نظر گرفته نشود [۱۹].

۶. رقابت در بازار جهانی: دولتها تمایل دارند تا بهترین کیفیت کالا و خدمات را در ازای مناسب‌ترین قیمت رقابتی به‌دست آورند. در این راستا، گرچه معمولاً برای اندازه‌گیری کیفیت از معیارهای غیرمالی استفاده می‌شود، به‌کارگیری حسابداری تعهدی نیز اطلاعات مفیدی را در زمینه مقایسه قیمتها فراهم می‌آورد. در مبنای تعهدی، کلیه هزینه‌ها (از

18. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

19. Interperiod Equity

مرکزی از سال ۱۹۹۸ آغاز گشته است. در ایالات متحده، گزارشگری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی، با تصویب

است دولت تصمیم بگیرد تا منابع بیشتری را صرف برنامه‌های خاصی کند، امکان دارد که سیاستمداران بکوشند تصویر مطلوبی را از اوضاع مالی فعلی دولت نشان دهند. زیرا اعتقاد دارند که این کار باعث می‌شود رای‌دهندگان تمایل بیشتری را برای مصرف منابع در آن برنامه‌های خاص از خود نشان دهند. علاوه بر این، ادعا می‌شود که با استفاده از حسابداری تعهدی، می‌توان انتظار داشت که ضمن بهبود شفافیت مالی، سطح یکپارچگی و اتکاء پذیری اطلاعات مالی گزارش شده نیز ارتقاء یابد. از سوی دیگر، با ارائه اطلاعات مالی درآمدمند و مربوط از سوی دولت، اعتبار آن در نزد عموم افزایش خواهد یافت و مردم اطمینان بیشتری را درباره توان مدیریت مالی دولت کسب خواهند کرد [۳۷].

۱۱. مبارزه با فساد مالی و تقلب: پدیده‌های فساد مالی و تقلب متعلق به کشور خاصی نیست و اغلب کشورها با آن دست به گریباندند. مطالعات نشان می‌دهد که کلیه کشورهای در حال توسعه دچار این‌گونه پدیده‌ها هستند. زیرا فرایندهای داخلی مربوط به عملیات بخش عمومی در این کشورها دچار ضعفهای بسیاری در زمینه نظامهای حسابداری و نظارت مالی است. نظام حسابداری بخش عمومی در این کشورها معمولاً قدیمی و ناکاراست، به گونه‌ای که به کمک نظام مزبور هیچ‌گاه مشخص نمی‌شود که منابع مصرف شده در سال گذشته، دقیقاً، صرف چه چیزی شده است. در نظام بودجه‌بندی این کشورها نیز نمی‌توان به بهای تمام شده صحیحی برای فعالیت‌های سال آتی دست یافت. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که ضعف موجود در نظامهای بودجه‌بندی، حسابداری و نظارتهای داخلی بخش عمومی

20. Fund Accounting

21. 1992 Masstricht Treaty

22. Stability and Growth Pact

23. European System of Accounts (ESA95)

این کشورها موجب مساعد شدن زمینه برای رشد پدیده‌های فساد مالی و تقلب شده است. این در حالی

بیانیه ۳۴ هیئت تدوین معیارهای حسابداری دولتی در سال ۱۹۹۹ شروع و فرایند استقرار آن در یک دوره سه ساله (از ابتدای سال ۲۰۰۱)، تکمیل شده است [۵، ۲۵]. اهمیت بیانیه اخیر به حدی است که به اعتقاد بسیاری از اقتصاددانان، بزرگترین تحول تاریخ حسابداری حساب‌های مستقل^{۲۰} به شمار می‌رود [۴۴].

۹. دشواری تحریف و دستکاری اطلاعات: اطلاعات را می‌توان در هر دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی دستکاری کرد. حتی بسیاری از افراد غیرمتخصص معتقدند که امکان تحریف اطلاعات در حسابهای نقدی کمتر از حسابهای تعهدی است. اطلاعات تعهدی را می‌توان با روشهایی از قبیل انتخاب روالهای حسابداری دلخواه استفاده از مفروضات دلخواه (مانند نرخ تنزیل) و مدیریت اقلام معوق دستکاری کرد. امکان تحریف اطلاعات نقدی نیز با شیوه‌هایی مانند انتخاب روالهای حسابداری دلخواه، دستکاری تاریخهای دریافت و پرداخت، تغییر دادن شخصیت گزارشگر و طبقه‌بندی اقلام جاری با عنوان اقلام سرمایه‌ای و برعکس وجود دارد [۲۸].

همچنین، می‌توان ادعا کرد که، در غیاب اصول مستقل حسابداری نقدی، تحریف اطلاعات نقدی آسان‌تر از اطلاعات تعهدی خواهد بود [۲۹]. برای مثال، در زمانی که اتحادیه اقتصادی و پولی اروپا براساس پیمان ۱۹۹۲ ماستریخت^{۲۱} و معاهده ثبات و رشد^{۲۲} بنا نهاده شد، بسیاری از کشورهای اروپایی به منظور رسیدن به اهداف مالی تعیین شده در موافقت‌نامه‌های مزبور مبادرت به دستکاری اطلاعات مالی نظام حسابداری نقدی خود کردند. این اقدامات موجب شد تا در واکنش به تحریفهای صورت گرفته، اجرای معیارهای حسابداری تعهدی در سیستم حساب‌های اروپایی^{۲۳} اجباری شود [۲۴].

۱۰. بهبود شفافیت مالی: همواره این احتمال وجود دارد که دولت‌ها انگیزه‌هایی را برای ارائه غیرواقعی وضعیت مالی و عملکرد مالی خود داشته باشند. برای مثال، چون ممکن

حاصل از تغییرات ایجاد شده در نظام و شیوه مدیریت، سرمایه‌گذاریهای جدیدی در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون لازم است. البته، باید در نظر داشت که وجود چنین آموزشهایی برای کلیه کارکنان سطوح مختلف بخش عمومی ضرورت دارد [۲۶].

۳. هزینه‌های اطلاع‌رسانی: برای آگاهی سیاستمداران و سایر اشخاصی که به نحوی در فرایند استقرار و اجرای نظام جدید مشارکت می‌کنند (به ویژه کسانی که هیچ‌گونه آشنایی قبلی با حسابداری تعهدی ندارند)، اطلاع‌رسانی مناسب و مؤثر در مورد مزایای نظام جدید و منافع به‌کارگیری آن نسبت به نظام قدیم، ضروری به نظر می‌رسد. برای این منظور، ممکن است انتشار دفترچه‌های راهنما، دستورالعملهای حسابداری و غیره، به منظور آشنایی هر چه بیشتر با جنبه‌های گوناگون نظام جدید، درآمدمند باشد. می‌توان مخارج مربوط به اطلاع‌رسانی را نیز از طریق تشریح اهمیت و تأثیر استفاده از نظام جدید در جبران کاستی نظام قدیم، نزد مردم و نمایندگان آنان توجیه کرد. بدین ترتیب، اطلاع‌رسانی موجب کاهش مقاومت در مقابل تغییرات می‌شود، پدیده‌ای که یکی از معمول‌ترین موانع و مشکلات احتمالی در فرایند استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شمار می‌آید. چنین مقاومتی، معمولاً، در میان حامیان تفکر سنتی که مایلند عادات قدیمی خود را ادامه دهند و علاقه‌ای به اجرای روالهای جدید ندارند یا افرادی که استقرار نظام جدید در موقعیت شغلی آنها تأثیر منفی خواهد گذاشت، دیده می‌شود.

۱. مدیر وقت کافی تخصیص می‌دهد: آشنا کردن بخش عمومی با حسابداری تعهدی بستگی به میزان تعهد مدیریت درباره اختصاص وقت کافی برای انجام این کار دارد بالاترین سطوح تا پایین‌ترین رده‌های مدیریت باید به موضوع تخصیص وقت توجه کنند [۲۶]. از این گذشته، استقرار نظام

است که مشاهده می‌شود ماهیت یکپارچه مدیریت داراییها در نظام حسابداری تعهدی موجب ارتقای چشمگیر سطح مباشرت داراییها می‌شود. برای مثال، استفاده از مبنای تعهدی باعث بهبودساز و کار نظارت بر داراییهای اهدایی می‌شود. بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که می‌توان، با به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، پدیده‌های فساد مالی و تقلب را تا اندازه‌ای کاهش داد.

موانع و شرایط استفاده

استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم ایجاد تغییرات و، در نتیجه تحمل هزینه‌های اضافی است. به رغم ترجیح داده شدن حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی، نگرانیهایی نیز در مورد دشواریهای اجرای آن در عمل وجود دارد. برخی از موانع و مخارج استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی عبارتند از:

۱. تغییرات ایجاد شده در نظام قبلی: به منظور استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی، در نظام حسابداری نقدی موجود باید تحولاتی ایجاد کرد و آن را اصلاح کرد و یا برای منطبق شدن با نظام جدید کاملاً تغییر داد. به عبارت دیگر، در سخت افزار، نرم افزار و حتی روالهای نظارت داخلی نظام قبلی باید بازنگری کرد و، تا حد لزوم، آنها را در راستای برآوردن نیازهای نظام جدید متحول ساخت. علاوه بر این، به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم تعریف مجموعه‌ای از حسابها و ثبتهای جدید برای تحقق اهداف خاص پیش‌بینی شده در آن است. پس ملاحظه می‌شود که استقرار و اجرای نظام موردنظر، هزینه‌هایی را در پی خواهد داشت.

۲. آموزش کارکنان و تدوین روالهای حسابداری: مطالعات انجام شده در مورد کشورهای گوناگون حاکی از آن است که تعداد حسابداران مجرب شاغل در بخش عمومی، در مقایسه با نیازهای موجود در این بخش، بسیار اندک است. بنابراین، به منظور تأمین نیازهای جدید نیروی انسانی

عمومی، مدیریت نظام حسابداری آن باید بر عهده حسابداران مجرب و باکفایت باشد [۱۹] که این نیز مخارج و هزینه‌های زیادی را در بر خواهد داشت.

۷. دشوار بودن عملیات جاری و هزینه زیاد آن: چنین ادعا می‌شود که حتی کارمندان دفتری نیز می‌توانند با استفاده از کمترین راهنمایی حسابداران با تجربه، عملیات نظام حسابداری نقدی را اداره کنند، در حالی که نظام حسابداری تعهدی به ویژه در زمان استقرار و اجرا، به حسابداران ماهر و مجربی نیاز دارد. البته، تجربه چنین ادعایی را تأیید نمی‌کند [۴۳]. همچنین، با توجه به اینکه در بخش انتفاعی از حسابداری تعهدی استفاده می‌شود، استخدام و آموزش حسابداران در نظام تعهدی با سهولت بیشتری انجام می‌پذیرد و راهبری نظام مذکور (معمولاً) به کارکنان کمتری نیاز خواهد داشت.

همچنین، با به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی، موانعی که از دستیابی بسیاری از مدیران مالی مجرب بخش انتفاعی به تعداد زیادی از مشاغل سطح بالای مدیریت مالی در بخش عمومی جلوگیری می‌کرد از میان برداشته می‌شود. بدین ترتیب، بخش عمومی نیز قادر خواهد بود تا به جذب حسابداران ماهر و مجرب بخش خصوصی اقدام کند. این برای ایجاد خلاقیت و پایان بخشیدن به انحصار گروهی خاص در زمینه آگاهی از وضعیت مالی سازمانهای بخش عمومی اهمیت شایان توجهی دارد؛ این گروه دارای مهارت‌های مالی عمومی محدود، ولی معلومات اساسی لازم و کافی اند [۲۳].

۸. عینیت کمتر و درک دشوارتر حسابداری تعهدی: برخی از صاحب‌نظران معتقدند که عینیت حسابداری تعهدی کمتر از حسابداری نقدی است. آنان چنین استدلال می‌کنند که در نظام حسابداری نقدی، در این مطلب که در حال حاضر وجوه نقدی در حساب بانکی وجود دارد یا وجود ندارد، شکی نیست. از سوی دیگر، منتقدان این نظریه نیز ادعا می‌کنند که تصمیم‌گیرندگان، سیاستگذاران، رسانه‌های

حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مستلزم فرهنگ‌سازی در میان مدیران بخش عمومی نیز هست تا از طریق آن مدیران نحوه استفاده از اطلاعات اضافی را که نظام جدید عره می‌کند فرا بگیرند و ضمن آشنایی با منافع بالقوه به‌کارگیری نظام جدید حسابداری تعهدی آن را بپذیرند.

۲. تعیین و ارزیابی بهای تمام شده داراییها: یکی از پیامدهای استفاده از نظام حسابداری نقدی در بخش عمومی، بروز بی‌دقتی در شناسایی و ارزیابی داراییهاست. در نظام مذکور، داراییها در دوره‌ای که پرداخت نقدی مرتبط با تحصیل آنها انجام می‌گیرد، به حساب هزینه منظور می‌شوند. به همین دلیل، هیچ‌گونه انگیزه‌ای برای شناسایی و ارزیابی داراییهای بخش عمومی وجود ندارد. در نظام حسابداری تعهدی، تحصیل دارایی از مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شود و بهای تمام شده آن، در طول عمر مفید مورد انتظار دارایی موردنظر سرشکن می‌شود. این به معنای اجتناب‌ناپذیر بودن شناسایی و ارزیابی داراییها در نظام حسابداری تعهدی و البته تحمل مخارج و هزینه‌های مربوط است [۴۹].

۳. دشوار بودن و هزینه زیاد استقرار و اجرا: ایجاد و استقرار سیستمهای اطلاعاتی، اغلب هزینه گزافی دارد؛ زیرا برای تبدیل نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی، تعدادی فرایند جدید لازم است. علاوه بر این، هزینه آموزش کارکنان را نیز نباید از نظر دور داشت [۳۷].

تنوع روشهای حسابداری نقدی در کشورهای مختلفند موجب محدود شدن استفاده از سیستمهای اطلاعات حسابداری رایانه‌ای شده است. بدین ترتیب که هر یک از کشورها، به جای استفاده از سیستمهای حسابداری شناخته شده در بخش انتفاعی (با قابلیت‌های نظام حسابداری تعهدی)، به ایجاد سیستمهای حسابداری رایانه‌ای خاص خود پرداخته‌اند تا از این طریق به پشتیبانی از نظام حسابداری نقدی خود پردازند. طبیعی است که تغییر دادن چنین سیستم‌هایی هزینه‌بر است. این همه در حالی است که، مستقل از مبنای حسابداری استفاده شده در بخش

تا ضمن ارزیابی اجمالی وضع موجود، ساز و کارهای عملی درباره چگونگی انتقال از مبنای نقدی تعدیل شده موجود به مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده را به شرح خلاصه زیر تشریح و پیشنهادهای لازم راعرضه کنیم.

وضعیت موجود

در حال حاضر و در فعالیتهای حاکمیتی و غیرانتفاعی بخش عمومی ایران، به ویژه در دولت و واحدهای تابعه و شهرداریهای کشور که سازمانهای بزرگ این بخش را تشکیل می دهند، از مبنای نقدی در حسابداری درآمدها و از مبنای نقدی تعدیل شده در حسابداری هزینهها استفاده می شود. در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع بازرگانی بخش عمومی، مشابه بخش خصوصی، از مبنای تعهدی کامل استفاده و الزاماً از معیارهای حسابداری ابلاغی سازمان حسابرسی پیروی می گردد. بنابراین، مطالبی که در این بخش از مقاله و در مورد چشم انداز استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران مطرح می شود به فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی این بخش اختصاص دارد.

در تشریح وضعیت کنونی ایران درباره استفاده از مبنای تعهدی، در فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیربازرگانی، این نکته مهم گفتنی است که، به رغم تأکید نهادهای بین المللی و هیئتهای تدوین معیارهای حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته دایر بر استفاده از مبنای تعهدی، به نظر می رسد دستگاههای متولی امور مالی کشور، اعتقادی به تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع حاکمیتی دولت و واحدهای تابعه و به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری این نوع فعالیتها ندارند. به عنوان مثال، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور فعالیتهایی را برای دستیابی به نظام بودجه بندی عملیاتی آغاز کرده و در این رهگذر بر طبقه بندی درآمد و هزینه و برخی تعاریف عملیاتی سیستم حسابهای ملی^{۲۴} را به صورت الزام

همگانی و عموم مردم همواره می کوشند که از اطلاعات پر محتواتر صورت های مالی تهیه شده براساس نظام حسابداری تعهدی آگاهی یابند و آشنایی بیشتری درباره آن کسب کنند [۱۹].

حسابداری تعهدی چشم اندازهای استفاده در بخش عمومی ایران نگاهی اجمالی به ادبیات پیش در مورد کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، نشان دهنده این واقعیت است که نهادهای بین المللی و هیئتهای تدوین معیارهای حسابداری بخش عمومی و بسیاری از صاحب نظران حسابداری این بخش بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی بخش عمومی تأکید کرده اند. اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه نیز نظامهای حسابداری خود را بر مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده طراحی و اجرا کرده اند. به همین دلیل، بقیه کشورها، ضمن آگاهی کافی از مزایای حسابداری تعهدی، تلاشهای در خور ملاحظه ای در جهت شناسایی و رفع موانع موجود و ایجاد زمینه های لازم برای استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده در نظام حسابداری بخش عمومی خود آغاز کرده اند. بدین ترتیب، بخش عمومی ایران نیز ناگزیر است اقدامات سریعی در جهت پیوستن به این حرکت جهانی انجام دهد و حسابداری فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی خود را به مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده تجهیز کند. تحقق این امر مستلزم مطالعه و آگاهی کافی از وضعیت موجود و ارزیابی شرایط فعلی دایر بر امکان به کارگیری یکی از مبنای تعهدی پیشگفته و عرضه تحلیلی صحیح از قابلیتها و نارساییهای نظام موجود و پیشنهاد روشهای عملی در جهت فراهم آوردن زمینه های لازم برای انتقال از مبنای نقدی فعلی به مبنای مناسب و مورد نظر است.

باتوجه به مطالب فوق، در این بخش از مقاله می کوشیم

تعهدی‌اند، ممکن است همچون ساز و کاری مشخص در انتقال تدریجی از مبنای نقدی تعدیل‌شده به مبنای تعهدی در کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران توجه شود. به بیان دیگر، براساس مطالعات مبتنی بر اقدامات کشورهای که انتقال از مبنای نقدی به تعهدی را تجربه کرده‌اند هزینه‌های بخش عمومی از جمله دولت و شهرداریها باید به دو دسته جداگانه شامل هزینه‌هایی که امکان شناسایی آنها با مبنای تعهدی به سادگی وجود دارد و هزینه‌هایی که شناسایی و ثبت آنها با مبنای تعهدی مستلزم انجام محاسبات پیچیده و به‌کارگیری تخصصهای خاص است، تفکیک شود. پس از این مطالعه، در کوتاه‌مدت می‌توان استفاده از مبنای تعهدی را درباره شناسایی و ثبت هزینه‌های دسته اول در دستور کار بخش عمومی قرار داد و برای به‌کارگیری مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت هزینه‌های دسته دوم، برای یافتن راه‌حلهای مناسب و فراهم آوردن شرایط لازم دست به اقدامات ضروری یازید.

۲. درآمدهای دولت، شهرداریها و سازمانهای بزرگ بخش عمومی در یک طبقه‌بندی کلی به دو دسته کاملاً متمایز تقسیم می‌شوند. دسته اول که بخش عمده درآمدهای دولت و شهرداریها را شامل می‌شود، درآمدهای یک جانبه^{۲۵} یا غیرمبادله‌ای^{۲۶} نام دارد که از طریق اخذ مالیات و عوارض و نظایر آن تحصیل می‌شود. این قبیل درآمدها، با استفاده از قدرت قانونی کسب می‌شود و دولت و شهرداریها در قبال آنها و به صورت مستقیم کالا یا خدمات نمی‌دهند. دسته دوم از درآمدهای سازمانهای بزرگ بخش عمومی را درآمدهای دو جانبه^{۲۷} یا مبادله‌ای^{۲۸} تشکیل می‌دهد که سازمانهای مذکور، درازای

قانونی تأکید کرده و بودجه سنوات ۱۳۸۱ به بعد را بر مبنای آنها تهیه و اجرا کرده، لیکن الزام سیستم مذکور به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، نادیده گرفته شده است. علاوه بر این، در شرایطی که اغلب کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، قبل از انتقال به مبنای تعهدی، سلسله مطالعاتی علمی در این زمینه کرده‌اند و دیگر کشورهایی که قصد استفاده از مبنای تعهدی دارند نیز از همین قاعده پیروی می‌کنند، متولیان امور مالی کشور هیچ‌گونه اقدامی در این مورد انجام نداده‌اند. به بیان دیگر، هنوز مطالعه‌ای درباره وجود یا نبود زمینه‌های لازم برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در مورد فعالیتهای غیربازرگانی دولت و شهرداری و سایر سازمانهای بزرگ بخش عمومی صورت نگرفته است.

ساز و کارهای لازم برای انتقال به مبنای تعهدی

شناسایی ساز و کارهای مناسب برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در هر کشور مستلزم مطالعات کافی و بررسی کامل ویژگیهای محیطی فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیربازرگانی آن کشور از طریق اجرای پروژه‌های تحقیقاتی است، اما اطلاعات اجمالی برخی راهکارهای مشروح ذیل نیز ممکن است به انجام این مهم کمک کند.

۱. اگر چه استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری هزینه فعالیتهای از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی بخش عمومی، در مقایسه با استفاده از این مبنای در شناسایی درآمد، وضعیت مناسبی دارد، این امر در مورد کلیه هزینه‌های این نوع فعالیت به راحتی امکان‌پذیر نیست. به عنوان مثال، محاسبه و اندازه‌گیری هزینه‌های مربوط به صندوقهای بازنشستگی و تعهدات ناشی از پرداختهای آتی مربوط به بازنشستگان و موظفین امر ساده‌ای نیست و به محاسبات پیچیده‌ای نیاز دارد. با وجود این، مطالعه و شناسایی این قبیل هزینه‌ها و تفکیک آنها از سایر هزینه‌هایی که اغلب و به راحتی قابل شناسایی و ثبت با روش

24. SNA93

25. Non-Reciprocal Revenues

26. Non-Exchange Revenues

27. Reciprocal Revenues

28. Exchange Revenues

دریافت آنها، مشابه سازمانهای بخش خصوصی مستقیماً کالا یا خدمات ارائه می‌دهند.

۳. بررسی و مطالعه در مورد فعالیتهای سازمانهای تابعه بخش عمومی، به منظور ارزیابی قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول درآمدهای آنها یا ماهیت هزینه آنها از منظر استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت درآمد و هزینه، کمک مؤثری به فراهم آمدن شرایط برای کاربرد مبنای تعهدی خواهد کرد. اغلب سازمانهایی که درآمدهای از نوع دو جانبه یا مبادله‌ای دارند یا هزینه‌های آنها از نظر ماهیت به نحوی است که استفاده از مبنای تعهدی را ممکن می‌کند، باید از سایر سازمانهایی که درآمدها و هزینه‌های آنها از این قبیل ویژگیها برخوردار نیست تفکیک و به استفاده از مبنای تعهدی تشویق شوند. به بیان دیگر، واحدهای تابع سازمانهای بزرگ بخش عمومی ایران از نظر اندازه و نوع درآمد و هزینه با یکدیگر متفاوت‌اند و اعمال روشها و روالهای مشابه در مورد آنها کاربرد مبنای تعهدی را به تعویق می‌اندازد. لذا بررسی وضعیت واحدهای تابع و تنظیم برنامه زمانی مناسب برای انتقال تدریجی این قبیل واحدها از مبنای نقدی به تعهدی اجتناب ناپذیر است. به عنوان مثال، وضعیت درآمدها، هزینه‌ها، داراییها و بدهیهای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی کشور به گونه‌ای است که می‌توان استفاده از مبنای تعهدی کامل را در مورد آنها تجویز کرد. به بیان ساده‌تر، درآمدهای دستگاههای اجرایی مذکور که عمدتاً شامل شهریه برخی دوره‌ها و درآمدهای تحقیقاتی است دارای دو ویژگی سنجش‌پذیر و وصول‌پذیر است. هزینه‌های این قبیل واحدها، که نوعاً پرسنلی‌اند، شرایط استفاده از مبنای تعهدی کامل را دارند.

نتیجه‌گیری

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی که نقش آن به دلیل افزایش مطالبات شهروندان، مبنی بر حق پاسخ‌خواهی، روز به روز پررنگ‌تر می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد. می‌توان گفت که شالوده نظام مذکور بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی

اندازه‌گیری اتکاپذیر و قابلیت وصول دو معیار استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت درآمدهاست، در برخی از درآمدهای دسته اول به سادگی قابل تحقق نیست و بیشترین موانع را در به‌کارگیری مبنای تعهدی ایجاد می‌کند. برخی از مالیاتها یا عوارض به صورت اتکاپذیری سنجش‌پذیر نیستند. یا وصول آنها در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان‌پذیر نیست. محاسبه برخی دیگر از انواع مالیاتها یا عوارض چنین مشکلاتی ندارد و معیارهای فوق در مورد آنها کاربرد دارد، لذا استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت این قبیل درآمدها به راحتی امکان‌پذیر خواهد بود. به عنوان مثال، شهرداریهای کشور بر طبق قانون نوسازی و عمران شهری مصوب آذرماه ۱۳۴۷، از اراضی، ساختمانها و مستحقات واقع در محدوده شهرها عوارض خاص سالانه‌ای دریافت می‌کنند. این قبیل عوارض که به مأخذ ارزش معاملاتی مصوب کمیسیون تقویم املاک موضوع قانون مالیاتهای مستقیم و براساس تعرفه‌های مصوب محاسبه می‌شود و به استناد ماده ده همان قانون از فروردین هر سال تحقق یافته تلقی می‌شود و مؤدیان باید تا پایان سال مالی آن را پرداخت کنند قابل اندازه‌گیری و وصول‌اند و با مبنای تعهدی قابل شناسایی و ثبت‌اند. بدین ترتیب، مطالعه در زمینه بررسی ماهیت درآمدها و ارزیابی قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول آنها به منظور شناسایی درآمدهای مالیاتی و عوارض واجد شرایط استفاده از مبنای تعهدی ضروری است.

درآمدهای دو جانبه و مبادله‌ای که قابل اندازه‌گیری‌اند و در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن نیز قابل وصول‌اند، باید بررسی شوند. با چنین مطالعاتی، که باید با همکاری دانشگاهها و مؤسسات پژوهشی صورت گیرد، زمینه‌های لازم برای استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده در شناسایی و ثبت اغلب درآمدهای دولت شهرداریها و سازمانهای بزرگ بخش عمومی فراهم خواهد آمد.

معتقدند که زمانبندی استقرار و اجرای نظام جدید می‌تواند با توجه به طبع و ماهیت و اندازه سازمان تغییر کند. برای مثال، اجرای نظام نو حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و محلی ایالات متحده براساس این رویکرد و با زمانبندی متفاوت و متناسب با اهداف و اندازه واحدهای تابع دولتهای ایالتی و حکومت‌های محلی به اجرا در آمد [۳۰]. رویکرد تغییر تدریجی را کشورهای متعددی به خدمت گرفته‌اند و اجرای آن مستلزم شناسایی و ارزیابی تدریجی درآمدها، هزینه‌ها، داراییها و بدهیها، بهبود تدریجی گزارشهای مالی و در نهایت استقرار کامل نظام حسابداری تعهدی و ارائه صورتهای مالی بر مبنای آن است. به‌کارگیری این رویکرد مزایایی دارد که برخی از آنها عبارتند از امکان آزمون و شناسایی اقلام تعهدی در زمان کافی و مناسب و بررسی مسائل و مشکلات و موانع اجرایی و تعیین ساز و کارهای مناسب برای رفع آنها و همچنین، حفظ نظام حسابداری نقدی، همزمان با اجرای نظام حسابداری تعهدی. رویکرد تغییر تدریجی، ضمن داشتن مزایای مذکور، کاستیهای دارد از قبیل تحمل هزینه‌های گزاف به دلیل اجرای همزمان دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی، امکان شکست تغییرات فرهنگی لازم و کندی شتاب اولیه تحولات بر اثر طولانی شدن زمان تغییرات [۴۸].

بدین ترتیب، به نظر می‌رسد که به لحاظ محدودیتهای ذاتی کشورهای در حال توسعه استفاده از رویکرد تغییر ناگهانی گزینه مناسبی برای آنها نیست. به همین دلیل، می‌توان استفاده از رویکرد تغییر تدریجی را توصیه کرد که ممکن است سرعت روند تغییرات را براساس منابع و ظرفیتهای موجود کشورهای موصوف تنظیم کند. بنابراین، مراحل استفاده از رویکرد تغییر تدریجی، به منظور استقرار

دیگر، ملاحظه شد که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل مبنای تعهدی تعدیل‌شده است اما، به رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل‌شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه‌بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. بدین ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ‌خواهان یا صاحبان واقعی حق است.

پیشنهادها

برای استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، دو دیدگاه شامل رویکرد تغییر ناگهانی^{۲۹} و رویکرد تغییر تدریجی^{۳۰} وجود دارد. در رویکرد نخست که دیدگاهی افراطی به شمار می‌آید، نظام بودجه بندی و حسابداری کلیه سازمانهای دولتی در مدت زمان کوتاهی از نقدی به تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده تغییر می‌یابد. برای مثال، در زلاند نو صورتهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی ظرف مدت ۱۸ ماه تهیه و منابع براساس آن تخصیص یافت. استفاده از این رویکرد مزایایی دارد. برخی از آنها عبارتند از ایجاد بستر مناسب برای تغییرات فرهنگی یکنواخت در سطح دولت، نتیجه‌گیری سریع و روبه‌رو نشدن با خطر بازگشت به وضعیت سابق. اما ایرادهایی از قبیل حجم کار سنگین و متمرکز، نبود فرصت کافی برای رویارویی با مسائل و مشکلات احتمالی و خطر تزلزل در تعهد و اراده سیاسی برای این کار نیز بر این دیدگاه وارد شده است [۴۸].

رویکرد دوم بر تغییر تدریجی تأکید دارد و حامیان آن

29. Big Bang approach

30. incremental approach

و اجرای نظام حسابداری تعهدی در سازمانهای بزرگ بخش عمومی ایران، به شرح زیر ارائه می‌گردد:

میان مدت و تعیین زمان انعکاس داراییهای سرمایه‌ای و زیربنایی در صورت‌های مالی.

- دسته‌بندی بدهیهای بلندمدت عمومی از منظر به‌کارگیری مبنای تعهدی، در دوره‌های زمانی کوتاه یا بلندمدت.

- دسته‌بندی دستگاههای مجری فعالیتهایی از نوع حاکمیتی و غیربازرگانی از منظر آمادگی این قبیل دستگاهها برای استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی، در دوره‌های زمانی کوتاه یا بلندمدت و بر حسب درجه‌سازگاری درآمدها، هزینه‌ها، داراییهای سرمایه‌ای و بدهیهای بلندمدت، با مبنای تعهدی.

۶. استقرار و اجرای بخشی از نظام حسابداری تعهدی در کوتاه‌مدت، به شرح زیر:

- به‌کارگیری مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده در مورد درآمدهایی که طبق مطالعات انجام شده، به لحاظ سنجش‌پذیر و وصول‌پذیر بودن با مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده سازگارند.

- استفاده از مبنای تعهدی در مورد هزینه‌هایی که با مبنای مذکور سازگارند.

- به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارشگری مالی از یک مقطع زمانی مناسب و ثبت داراییهای سرمایه‌ای موجود که بهای تمام‌شده آنها در دسترس یا ارزیابی‌پذیر است و همچنین ثبت داراییهای سرمایه‌ای که در آینده تحصیل می‌شود.

- استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارشگری مالی و ثبت و انعکاس بدهیهای بلندمدت عمومی موجود و اقدام به گزارشگری این قبیل بدهیهای بلندمدت و نیز، ثبت و انعکاس بدهیهای بلندمدت عمومی که بعد از آن ایجاد می‌شود.

۷. فراهم آوردن مقدمات تکمیل و استقرار کامل نظام حسابداری تعهدی، در بلندمدت، به شرح زیر:

۱. تصویب قوانین و مقررات الزام آور توسط مجلس شورای اسلامی و تعیین مهلت مناسب (مثلاً پنج سال) برای دولت و شهرداریها برای استقرار نظام حسابداری تعهدی و اصلاح قوانین و مقررات و به منظور تحقق شرایط لازم، برای تعهدی شدن نظام حسابداری و گزارشگری مالی

۲. پیشنهاد لایحه یا طرحی به مجلس شورای اسلامی برای تعیین مرجعی مشخص برای تدوین معیارهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و رفع ابهامات موجود و تفویض اختیار و مسئولیت تدوین و ابلاغ چارچوب نظری و اصول و معیارهای حسابداری مربوط به مرجع مذکور.

۳. تعریف و اجرای پروژه مطالعاتی راهبردی، به منظور شناسایی حوزه‌هایی که مطالعه تفصیلی در مورد آنها برای استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی ضروری است. پروژه‌های مطالعات تفصیلی موضوع مطالعه راهبردی مذکور می‌تواند در زمینه درآمد، هزینه، داراییهای سرمایه‌ای و بدهیهای بلندمدت تعریف شود.

۴. اجرای همزمان پروژه‌های مطالعات تفصیلی حوزه‌های مختلف تعیین شده در مطالعه راهبردی موضوع بند ۲، به منظور تحلیل طبع و ماهیت مأموریت‌های هر یک از حوزه‌ها و ارزیابی درجه‌سازگاری رویدادهای مالی و عملیاتی با مبنای تعهدی و شناسایی موانع و مشکلات اجرایی این قبیل رویدادها در نظام حسابداری تعهدی

۵. استفاده از یافته‌های پروژه‌های تحقیقات تفصیلی و طبقه‌بندی آنها به شرح زیر:

- دسته‌بندی درآمدها از منظر درجه قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول و تفکیک آنها بر حسب سازگاری با مبنای تعهدی، تعهدی تعدیل‌شده و نقدی، در دوره‌های زمانی کوتاه یا میان‌مدت.

- دسته‌بندی هزینه‌ها از منظر سازگاری با مبنای تعهدی یا نقدی تعدیل‌شده، در دوره‌های زمانی کوتاه یا بلندمدت.

- دسته‌بندی داراییهای سرمایه‌ای و زیربنایی از منظر استفاده از مبنای تعهدی، در دوره‌های زمانی کوتاه یا

کافی و ارائه راه‌های کاربردی متناسب با ویژگیهای محیطی دولت، شهرداریها و سازمانهای بزرگ بخش عمومی.

• بررسی و مطالعه ساز و کارهای مناسب برای رفع موانع و محدودیتهای حاکم بر به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارشگری بدهیهای بلندمدت عمومی و فراهم آوردن شرایط لازم از طریق ارائه راهکارهای مقتضی، برای گزارشگری بدهیهای بلندمدت عمومی دولت، شهرداریها و سازمانهای بزرگ بخش عمومی.

منابع

اقوامی، داود و جعفر باباجانی (۱۳۷۷)، اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها؛

امیر اصلاتی، حامی (۱۳۷۹)، «بسیوی دستیابی به یک چارچوب نوین در گزارشگری مالی بخش دولتی»، فصلنامه حسابرس، ۲ (۷)؛
باباجانی، جعفر (۱۳۸۳ الف)، «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، مقاله ارائه شده در سمینار گزارشگری مالی و تحولات پیش روی، ۸ و ۹ دی ماه، تهران؛

_____ (۱۳۸۳ ب)، طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور، تهران، معاونت پژوهشی دانشگاه علامه طباطبایی؛
_____ (۱۳۸۲ الف)، حسابداری و کنترل‌های مالی داخلی، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی؛

_____ (۱۳۸۲ ب)، «مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی، موضوع بیانیه ۳۴ (GASB)»، پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران، ۳ (۸)؛

_____ (۱۳۸۲ ج)، «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۱)؛

_____ (۱۳۸۱)، «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، قسمت دوم»، مجله حسابدار، ۱۷ (۱۴۷)؛

_____ (۱۳۸۰)، «مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، قسمت اول»، مجله حسابدار، ۱۶ (۱۴۶)؛

_____ (۱۳۷۹)، «نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی»، فصلنامه حسابرس، ۲ (۷)؛

_____ (۱۳۷۸ الف)، «بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۸ (۲۸)؛

• بررسی ساز و کارهای لازم برای رفع موانع و مشکلات حاکم بر درآمدهایی که به دلیل تحقق نیافتن معیارهای سنجش‌پذیر و وصول‌پذیر بودن، با مبنای تعهدی سازگار نیستند. برای مثال، طبق پژوهش انجام شده، اکنون درآمدهای مالیاتی کشور واجد معیارهای پیشگفته برای استفاده از مبنای تعهدی نیست [۱۶]. برای فراهم شدن شرایط لازم برای تحقق دو معیار بالا در درآمدهای مالیاتی و به‌کارگیری مبنای تعهدی در این قبیل درآمدها باید در بلندمدت اقدامات جدی صورت گیرد و تا آن زمان نیز با استفاده از راهکارهای مناسب، نسبت به نگهداری حساب و انعکاس مطالبات مالیاتی اقدام شود. برای تحقق این امر، فرایند اظهار تا وصول مالیات به دو بخش شامل مراحل قبل از وصول و وصول تقسیم و برای نگهداری حساب مطالبات مالیاتی تا قبل از وصول از مبنای تعهدی و، در مرحله وصول، از مبنای نقدی استفاده می‌شود. بدین ترتیب، ضمن استفاده از قابلیت‌های مبنای تعهدی در نگهداری حساب مطالبات مالیاتی در مرحله وصول کماکان از مبنای نقدی برای شناسایی درآمد استفاده می‌شود [۴].

• بررسی و مطالعه ساز و کارهای لازم برای رفع موانع و مشکلات حاکم بر هزینه‌هایی که در کوتاه‌مدت با مبنای تعهدی سازگار نیست و فراهم آوردن شرایط لازم، از طریق ارائه راهکارهای مناسب، برای به‌کارگیری مبنای تعهدی در این قبیل هزینه‌ها

• بررسی و مطالعه ساز و کارهای لازم برای رفع موانع و مشکلات حاکم بر استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارشگری داراییهای سرمایه‌ای و زیربنایی و آماده کردن شرایط مناسب برای انعکاس این قبیل داراییها در نظام حسابداری و گزارشگری مالی، از طریق تخصیص زمان و بودجه

حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۰)، اصول حسابداری (۲)، چاپ سوم، تهران: نشر شهید سعید محبی؛

فریدونی، فرشید (۱۳۸۰)، ارزیابی فرایند اظهارات وصول مالیات‌های مستقیم جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری برای ثبت درآمد، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری، دانشگاه شهید بهشتی؛

کتیری، حسین (۱۳۷۸)، «حسابداری بر مبنای پاسخگویی در بخش عمومی»، فصلنامه حسابرسان، ۱ (۲)؛

گروه روش‌ها و استانداردها (۱۳۸۰)، «استانداردهای حسابرسان مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی»، فصلنامه دانش حسابرسان، ۱ (۱)؛

Asian Development Bank (2003), *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*, Manila, ABD;

Bac A. (2000), «Commentary – Accounting for Capital Assets: The IPSAS Approach and Main Issues», 5th CIGAR Workshop, Speyer;

Ball I., and J. Pallot (1996), «Resource Accounting and Budgeting: the New Zealand Experience», *Public Administration*, Vol. 74;

Boxall P. (1998), «The Revolution in Government Accounting», *Australian CPA*, April;

Brumby J., and M. Cangiano (2001), «Public Expenditure Management Reform and Fiscal Consolidation in OECD Countries», Paper presented at the 5th International Conference on Institutions in Transition, Otočec, Slovenia;

Buti M., and G. Giudice (2002), *Maastricht's Fiscal Rules at Ten: An Assessment*, European Commission;

Cable R., P. Healy, and C. Li (2002), «Toward Full Accrual Accounting – A Comparison Between US GASB 34 and IPSAS 17», *Public Fund Digest*, 3 (2);

Clarke M. (1996), «Government Accrual Reports: Are They Better than Cash?», *Australian Journal of Public Administration*, 55 (1);

Deloitte – Public Sector (2004) «Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting», The Hague: Deloitte;

Diamond J. (2002), *Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required*, Working Paper WP/02/240, Washington DC. : IMF;

Easterly W. (1999), *When is Fiscal Adjustment an*

_____ (۱۳۷۸ ب)، «ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی»، فصلنامه بیمه آسیا، شماره ۱۳؛

باباجانی، جعفر و امیر پوریانسنب (۱۳۸۲)، «در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۳؛

بولو، قاسم و علی اسماعیل زاده مقری (۱۳۸۳) «نقش پاسخگویی، شفافیت و درستکاری در مبارزه با فساد»، مجله حسابدار، ۱۸ (۱۵۹)؛

Illusion?, Paper 2109, World Bank Country Economics Department, Washington DC. : World Bank;

GASB (1999), *GASB 34 Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, Washington DC;

Goldman F., and E. Brashares (1991), «Performance and Accountability: Budget Reform in New Zealand», *Public Budgeting and Finance*, Winter;

Guthrie J. (1998), «Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: Rhetoric or Reality?», *Financial Accountability and Management*, 14 (1);

Hansen K., S. Nasi, and S. Storm (1998), *Categorization and Valuation of National Governmental Non-Current Assets*, EIASM Paper, Vence;

Hopwood A. (1984), *Accounting and the Pursuit of Efficiency*, Oxford : Philip Allan Publishers Ltd;

IFAC (2000), *Government Financial Reporting : Issues and Practices*, Public Sector Study 11, New York : Public Sector Committee;

_____ (1998), *Guideline for Governmental Financial reporting*, Exposure Draft, New York : Public Sector Committee;

_____ (1997), *Perspectives on Accrual Accounting*, Public Sector Occasional Paper 3, New York : Public Sector Committee'

_____ (1991), *Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Study 1, New York : Public Sector Committee;

IMF (2001), *Government Finance Statistics Manual*, Washington : IMF;

- Ingram R., R. Petersen, S. Martin** (1991), *Accounting and Financial Reporting for Governmental and Non-Profit Organizations*, McGraw-Hill;
- Larson K., and W. Pyle** (1987), *Fundamental Accounting Principles*, 12th ed., Homewood III : Irwin;
- Lüder K.**(1992), «Contingency Model of Government Accounting Innovations», *Research in Government and Non- Profit Accounting*, Vol. 7;
- Matheson A.** (2002), «Better Public Sector Governance : The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations», *OECD Journal on Budgeting*, 2 (1);
- McNamee P.** (1999), «Understanding GASB 34's Infrastructure Reporting Requirements», Price Waterhouse Coopers LLP;
- Mellor T.** (1996), «Why Governments Should Produce Balance Sheets?», *Australian Journal of Public Administration*, 55 (1);
- Monsen N., and S. Nasi** (1997), «The Contingency Model Reconsidered: On the Definition of Government Accounting Innovations», Paper to be Published at the 6th Biennial CIGAR Conference, Milan;
- Olson O., J. Guthrie, and C. Humphery** (1998), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo : Cappelen Akademisk Forlag;
- OECD** (2002), *Accrual Accounting and Budgeting : Key Issues and Recent Developments*, Paris : PUMA/SBO;
- Ouda H.** (2003), «Accrual Accounting in the Government Sector», *Public Fund Digest*, 3 (2);
- Ouda H.** (2004), «Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector», *Public Fund Digest*, 4 (1);
- Pollit C., and G. Boukaert** (2000), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford: Oxford University Press;
- Ryan C.** (1998), «The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11 (5). ■