

# حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی

دکتر علی رحمانی - استادیار دانشگاه الزهرا (س)  
مهدی رضایی - عضو هیأت علمی دانشگاه خلیج فارس

## چکیده

در ایران، در یک دهه گذشته برای بهبود بودجه‌ریزی و پاسخگویی، تدوین بودجه عملیاتی الزامی و پس از آن، حسابرسی کارکرد با توجه به بودجه عملیاتی در سال ۱۳۸۸ از سوی دیوان محاسبات به جدیت پیگیری شده است. به نظر می‌رسد برای تکمیل اقدامات انجام شده تغییر سیستم حسابداری دولتی از نقدی به تعهدی ضرورت داشته باشد. در این نوشتار، نخست به توصیف حسابرسی کارکرد و بیان نقش و جایگاه آن می‌پردازیم. برای این‌گونه حسابرسی، توصیف وضع موجود واحد گزارشگر و معیارهای ارزیابی حسابرس از اهمیتی اساسی برخوردار است. از این‌رو، حرکت از سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی و اصلاح نظام بودجه بعنوان راهکارهای زمینه‌ساز، حسابرسی کارکرد مد نظر قرار گرفته است.

حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. به‌کارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود. گذشته از آن، به‌کارگیری حسابداری تعهدی هزینه، زمان و تخصصی ویژه می‌طلبد که باید مورد ملاحظه قرار گیرد. بنابراین، پیشنهاد این نوشتار این است که برای موفقیت برنامه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و اثربخشی حسابرسی کارکرد، اصلاح سیستم حسابداری دولتی، یعنی تبدیل روش نقدی به تعهدی صورت گیرد. چنین تغییراتی در سیستم حسابداری شهرداری تهران صورت گرفته است، که اگر چه نتیجه ارزیابی مستقل و علمی از اثرات آن منتشر نشده، ولی به گفته مسوولان مربوط، کمک بزرگی به گزارشگری قابل اتکا، کنترل مناسبتر بر اموال و داراییها و پاسخگویی بهتر شده است. در بسیاری از کشورها این راه دشوار پیموده شده است و ما نیز در یک برنامه پنج ساله برای دستیابی به هدفهای سند چشم‌انداز، باید طرح تحول حسابداری دولتی را اجرا کنیم.

## درآمد

با همه کوششهایی که در زمینه اجرای سیاستهای خصوصی سازی و اصل چهل و چهار قانون اساسی صورت گرفته، هنوز بخش بزرگی از منابع مالی و اقتصادی در کشور، دولتی است. نظارت بر شیوه اداره و مصرف این منابع، به گونه ای که منافع اکثریت را تضمین کند، حق شهروندان در یک نظام مردمسالار است و وظیفه دولت، پاسخگویی در این زمینه است. (باباجانی، جعفر ۱۳۷۸) اما، آیا به صرف اینکه دولت بگوید منابع مالی را از کجا تأمین کرده و در کجا مصرف کرده است، کفایت می کند؟ آیا تنها تأمین منابع و تنظیم مصارف طبق بودجه و تنها با در نظر گرفتن منابع مالی، کفایت می کند؟ بی گمان، پاسخگویی دولت تنها در این سطح کافی نیست و گذشته از پاسخگویی نسبت به منابع مالی، باید بر کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز تأکید شود.

در ایران، در سالهای اخیر، تلاشهایی در راه پاسخگویی صورت گرفته که کافی به نظر نمی رسد. برای بالا بردن سطح پاسخگویی دولت، گذشته از وجود اراده سیاسی، استقرار سیستمها و اعمال مکانیزمهای نظارتی نیز ضرورت دارد. سیستم حسابداری دولتی کنونی در ایران بسیار قدیمی است و از پیشرفتهای گسترده و بایسته بی بهره. اطلاعاتی

که از این گونه سیستم حسابداری به دست می آید، گرچه ممکن است برخی نگرانیهای سنتی را از میان ببرد، اما برای هدفهای برنامه ریزی و تصمیم گیریهای مدیریتی کافی نیست و امکان پاسخگویی مدیران در برابر کارکرد خود و دستگاه زیردستان را فراهم نمی کند. با سیستم بودجه بندی و حسابداری کنونی، کنترل اثربخشی برنامه های دولت و ارزیابی آن بسیار دشوار است. اطلاعاتی که از این سیستم به دست می آید، ابتدایی و ناکافی است و نمی توان آنرا برای ارزیابی کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل کرد و داده های لازم را برای اندازه گیری و محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالاهای بخش دولتی به دست آورد. (زارعی ۱۳۸۶) از این رو، لازم است که برای حسابرسی کارکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه شود و به این ترتیب، بهره گیری از حسابداری تعهدی در بخش عمومی گریزناپذیر به نظر می رسد.

## حسابرسی کارکرد

تعریفهایی چند از حسابرسی وجود دارد، اما یکی از کاملترین آنها چنین است:

«حسابرسی فرایندی منظم و سیستماتیک برای گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت درباره فعالیتها و رویدادهای اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است.» حسابرسی کارکرد، دارای سه مؤلفه: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت در هر بنگاه در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی کارکرد را یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند. صرفه اقتصادی، نسبت داده های

\* با همه کوششهایی که در زمینه اجرای سیاستهای خصوصی سازی و اصل چهل و چهار قانون اساسی صورت گرفته، هنوز بخش بزرگی از منابع مالی و اقتصادی در کشور، دولتی است. نظارت بر شیوه اداره و مصرف این منابع، به گونه ای که منافع اکثریت را تضمین کند، حق شهروندان در یک نظام مردمسالار است و وظیفه دولت، پاسخگویی در این زمینه است.

\* برای بالا بردن سطح پاسخگویی دولت، گذشته از وجود اراده سیاسی، استقرار سیستمها و اعمال مکانیزمهای نظارتی نیز ضرورت دارد. سیستم حسابداری دولتی کنونی در ایران بسیار قدیمی است و از پیشرفتهای گسترده و بایسته بی بهره. اطلاعاتی که از این گونه سیستم حسابداری به دست می آید، گرچه ممکن است برخی نگرانیهای سنتی را از میان ببرد، اما برای هدفهای برنامه ریزی و تصمیم گیریهای مدیریتی کافی نیست و امکان پاسخگویی مدیران در برابر کارکرد خود و دستگاه زیردستان را فراهم نمی کند. با سیستم بودجه بندی و حسابداری کنونی، کنترل اثربخشی برنامه های دولت و ارزیابی آن بسیار دشوار است.

کارکرد واقعی در مقایسه با معیارهای گوناگونی است که میزان دستیابی سازمان به هدفهای مربوط را تعیین می کند.

۳. علتها: ارزش یافته های این حسابرسی زمانی بیشتر می شود که حسابرس علت های انحراف از معیارها را شناسایی کند. حسابرس به منظور تجزیه و تحلیل این علتها باید به پرسشهایی از این دست پاسخ دهد: چرا این اتفاق افتاد؟ و علت نارساییهای عملیاتی چیست؟

۴. آثار: یکی از هدفهای اساسی اجرای این حسابرسی، متقاعد ساختن مدیریت واحد مورد رسیدگی به انجام مجموعه ای از اقدامهای لازم به منظور اصلاح نارساییهای شناسایی شده است. حسابرس برای کمک به مدیریت در تجزیه و تحلیل وضع موجود، باید تا حد امکان آثار نارساییها را در قالب واژه های کمی چون ریال، زمان، محصول، تعداد اقلام، یا معاملات بیان کند. او در تعیین آثار

برنامه ریزی شده به داده های واقعی؛ کارایی، نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی؛ و اثربخشی، نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده است. دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می کند:

صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر.

کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن.

اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتها. (ایدم ۲۰۰۵)

حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، در عمل هنگامی آغاز می شود که پاسخ خواه (شهروند) مسئولیت پاسخگو (دولت) را نه تنها نگهداری منابع مالی و اقتصادی، بلکه بهره گیری کارا و اثربخش از آنها بدانند و پاسخگو ادعا کند که اصول کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را در خصوص منابع مالی و اقتصادی رعایت کرده است. حال، برای بررسی این ادعا و حرکت به سمت بهبودی، به حسابرسی کارکرد نیاز داریم. حسابرسی کارکرد، طی مراحل زیر انجام می شود:

۱. وضع واقعی: وضع واقعی به موقعیتی گفته می شود که در عمل وجود دارد. وضع واقعی، در جریان عملیات حسابرسی، مشخص و مستند می شود. حسابرس در تعیین وضع موجود، باید به پرسشهایی از این دست پاسخ دهد: چه چیزی یافته اید؟ چه چیزی مشاهده کرده اید؟ چه چیزی معیوب، ناقص یا اشتباه است؟ و آیا نارسایی مشاهده شده، محدود به واحد عملیاتی مورد بررسی یا گسترده تر از این حد است؟

۲. معیار: حسابرس در تجزیه و تحلیل وضع موجود، باید از شرایطی آگاه باشد که انتظار دارد در آن به مقصدها و هدفهای عملیاتی دست یابد. در واقع، این تجزیه و تحلیل شامل مطالعه و اندازه گیری

شده آن تعهدی کامل است، در بخش عمومی و حسابداری دولتی کشورها، مبانی متفاوتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در سالهای اخیر، بیشتر کشورها برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی، به علت مزایای آن، از جمله افزایش مسئولیت پاسخگویی و شفافیت اطلاعاتی، توانایی سنجش بهتر کارکرد و بهره‌وری، گرایش نشان داده‌اند.

### حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی

در حسابداری تعهدی، شناسایی رویدادهای مالی، زمانی صورت می‌گیرد که بر دارایی یا بدهی اثر گذارد. در حقیقت، این شیوه اندازه‌گیری، اثرات اقتصادی رویداد را در نظر می‌گیرد. اما در حسابداری نقدی، رویدادهای مرتبط با وجه نقد، مدنظر قرار می‌گیرد. مزایای حسابداری نقدی چنین است:

۱. درک آسانتر به وسیله استفاده کننده؛
۲. قضاوت آسانتر در مورد رعایت بودجه به شکل سنتی؛
۳. سهولت استقرار این سیستم و استخراج گزارش؛
۴. هزینه کمتر این سیستم، به علت نیاز به تخصص حسابداری کمتر.

معایب حسابداری نقدی:

۱. دامنه محدودتر و ناتوانایی از نمایش دادن جریانهای نقدی بیش از یک دوره مالی؛
۲. ناتوانی از برطرف کردن نیاز اطلاعاتی در مورد داراییها و بدهیها، اثرات مصرف جاری بر موجودیها و داراییهای دولت؛
۳. تأکید، تنها بر جریانهای نقدی است و از دیگر جریانهای منابع که می‌تواند بر توانایی دولت در ارائه کالا و خدمات اثرگذار باشد، چشم‌پوشی می‌شود؛
۴. پاسخگویی محدود در مورد وجوه مصرف شده و چشم‌پوشی از پاسخگویی در مورد مدیریت داراییها و بدهیها (IFAC, ۱۹۹۴)؛

۵. تهیه صورت وضعیت مالی و نتایج کارکرد. برخی نویسندگان ادعا می‌کنند که حسابداری

\* حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، در عمل هنگامی آغاز می‌شود که پاسخ خواه (شهروند) مسئولیت پاسخگو (دولت) را نه تنها نگهداری منابع مالی و اقتصادی، بلکه بهره‌گیری کارا و اثربخش از آنها بداند و پاسخگو ادعا کند که اصول کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را درخصوص منابع مالی و اقتصادی رعایت کرده است.

یاد شده، باید بتواند به پرسشهایی از این دست پاسخ دهد: یافته‌ها چه آثاری دارند؟ و نتایج نهایی شرایط موجود چیست؟

۵. پیشنهادها: عامل اصلی تکمیل موفقیت‌آمیز یافته‌های حسابرسی، ارایه پیشنهادهایی برای اقدامات اصلاحی در راستای بهبود وضع نامساعد کنونی است. پیشنهادها باید به گونه منطقی به شرح وضع نامساعد کنونی، علت‌های مهم و اقداماتی پردازد که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت گیرد. (راید، ۱۳۸۰)

با توجه به مراحل بالا، آنچه در حسابرسی کارکرد حایز اهمیت است و نقطه آغاز محسوب می‌شود، شناسایی وضع موجود است. بخش بزرگی از شناسایی وضع موجود یک واحد، از راه سیستمهای اطلاعاتی آن صورت می‌گیرد. برای آگاهی از وضع موجود و کارکرد یک بخش، سیستمهای حسابداری و گزارشگری، از مهمترین منابع اطلاعاتی محسوب می‌شود، حال هرچه سیستمهای حسابداری کاملتر باشد، گزارشهای آن کاملتر، شفافتر، مربوطتر و به کارکرد واقعی واحد رسیدگی شونده، نزدیکتر است. در سیستم حسابداری و گزارشگری زمان و شیوه شناسایی رویدادهای مالی اهمیت بنیادی دارد. براین اساس، مبانی گوناگونی برای شناسایی رویدادهای مالی، از مبنای نقدی کامل تا تعهدی کامل، وجود دارد. برخلاف بخش خصوصی که مبنای پذیرفته

است، مناسب است. البته، صندوق بین‌المللی پول گزارشی تحقیقی در مورد تبدیل بودجه نقدی به بودجه تعهدی منتشر کرده است. نیاز اولیه، طبق این دیدگاه، تهیه حسابها در آخر سال و نمایش میزان انحراف هزینه‌های واقعی از بودجه مصوب است. بنابراین، در سیستم بودجه‌بندی سنتی، تأکید بر ورودیها و هزینه ورودیهای سیستم و بنابراین، سیستم حسابداری نقدی پاسخگوی این نیاز بود.

اما، از زمانی که سیستم بودجه ریزی گسترش یافت، تلاش شد که از بودجه برای ایجاد ثبات اقتصادی استفاده شود. از این رو، مدیران برآن شدند که برای رویدادهای پیش بینی نشده در بودجه دست به تعدیل و اصلاحاتی در طی سال بزنند. درک این نکته که هزینه‌های دولت حتماً پیش از اینکه پرداخت صورت گیرد دارای اثر اقتصادی است، نیاز به نظارت در مقاطع گوناگون هزینه را افزایش داد. این موضوع، منجر به درخواست اطلاعات غیرنقدی از دولت شد. برای نمونه، تعهدات ایجاد شده و تعهداتی که در آینده ایجاد می‌شود، در آینده نیاز به تأمین نقدینگی دارد که در بودجه سالهای بعد باید منظور شود. بنابراین، گذشته از حسابداری نقدی، نیاز به حسابداری تعهدی به صورت مکمل مطرح

نقدی عینی‌تر است و شناسایی داراییها و بدهیها در حسابداری تعهدی راه را برای دستکاری در ارقام بازر می‌کند؛ هرچند حسابداری نقدی نیز مستلزم قضاوت است. اینکه آیا یک رویداد خاص مطابق بودجه بوده یا نه، یا زمانی را که می‌بایست یک رویداد مالی شناسایی شود، در مبنای نقدی نیز مورد قضاوت قرار می‌گیرد. اما در هر حال، زمینه‌های قضاوت در حسابداری نقدی بسیار محدودتر از حسابداری تعهدی است.

پژوهشها نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است. ایالات متحده، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدتها پیش آغاز کرد و تنها تا سال ۲۰۰۲ برخی از ایالت‌های آن حسابداری تعهدی را به‌کار می‌گرفتند. کانادا در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به خدمت گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ حسابداری تعهدی را بطور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (تودور ۲۰۰۸). روشن است که به‌کارگیری حسابداری تعهدی موجب افزایش هزینه‌ها در بخش عمومی می‌شود، چون شناسایی داراییها و بدهیها و ارزشیابی آنها هزینه‌بر است. همچنین زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها نیز در حسابداری تعهدی نرمش‌پذیری زیادی دارد. البته گفتنی است که بخش بزرگی از این مشکلات را می‌توان با طبقه‌بندی استاندارد حسابهای دولت و ایجاد استانداردهای گزارشگری از میان برد. به هر حال، مزایای این سیستم بسی بیش از هزینه‌های آن است.

### مدلهای گوناگون حسابداری متناسب با نیازهای متفاوت مدیریت

نیاز به حسابداری را نباید جدا از نیاز مدیریت در نظر گرفت. حسابداری نقدی، بویژه هنگامی که هدف اصلی رعایت قانون بودجه نقدی

**\* برای اطمینان یافتن از رعایت قوانین بودجه و بهبود مکانیزمها در راستای ثبات اقتصاد در سطح کلان، بر کارایی و اثربخشی تأکید شده و از همین رو، حسابداری تعهدی در بخش عمومی جاذبه خاصی پیدا کرده است؛ هرچند نیاز به اطلاعات نقدی از میان نرفته است. حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات نقدی را نیز گردآوری کند و بنابراین می‌تواند آثار سیاستهای مالی کوتاه مدت را هم نشان دهد.**

می‌شود.

در سالهای اخیر، برای اطمینان یافتن از رعایت قوانین بودجه و بهبود مکانیزمها در راستای ثبات اقتصاد در سطح کلان، بر کارایی و اثربخشی تأکید شده و از همین رو، حسابداری تعهدی در بخش عمومی جاذبه خاصی پیدا کرده است؛ هرچند نیاز به اطلاعات نقدی از میان نرفته است. حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات نقدی را نیز گردآوری کند و بنابراین می‌تواند آثار سیاستهای مالی کوتاه مدت را هم نشان دهد. حسابداری تعهدی می‌تواند جریانهای مالی را نیز که با جریانهای نقدی همراه نیست، نشان دهد. حسابداری تعهدی مواردی مانند استهلاک، انتقالیها، کنارگذارهای فیزیکی، سودهای تعلق گرفته، مالیاتهای وصول نشده، تعهدات دولت بابت بازنشستگی کارکنان و... را که از منظر کارایی، هزینه‌یابی کامل کالا و خدمات دولت و همچنین ارزیابی دولت در سطح کلان حایز اهمیت است، در نظر می‌گیرد.

مهمترین مزایای حسابداری تعهدی در بخش

عمومی، به اختصار چنین است:

۱. **بهبود تخصیص منابع:** یکی از مشکلات حسابداری نقدی، کمبود اطلاعات خوب و دقیق در خصوص هزینه‌یابی کالا و خدمات ارایه شده است. همچنین، در حسابداری نقدی، هزینه دارایی سرمایه‌ای به کار گرفته شده (مانند استهلاک) نادیده گرفته می‌شود. مهمتر از آن، وقتی از دارایی سرمایه‌ی برای ارایه کالاها و خدمات استفاده می‌شود، هزینه استهلاک می‌تواند نشان‌دهنده مبالغی باشد که باید در آینده مصرف شود، تا دارایی تازه با همان مشخصات بتواند جانشین دارایی کنونی در پایان عمر مفید شود و بدین‌سان فعالیتهای دولت را در سطح کنونی حفظ کند. ارزیابی داراییهای موجود و میزان داراییهای سرمایه‌ی مورد نیاز دولت، بر مبنای نقدی دشوار است، زیرا نه دولت و نه واحدهای تابعه اطلاعات کاملی از داراییهای خود ندارند و

بنابراین، قضاوت درباره داراییهای مورد نیاز از راه فروش داراییهای کنونی یا دیگر روشها دشوار است. این اطلاعات در حسابداری تعهدی به سادگی قابل دستیابی است. همچنین، در حسابداری تعهدی، مزایای پایان خدمت بعنوان هزینه در صورت سود یا زیان و بدهی در ترازنامه نمایش داده می‌شود. بنابراین، حسابداری تعهدی می‌تواند اطلاعات جامعتری درباره هزینه عملیات برای تصمیم‌گیری در راستای تخصیص بهتر منابع فراهم کند.

۲. **افزایش پاسخگویی:** افزایش پاسخگویی مدیران زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که مدیر نه تنها در مورد جریان وجه نقد ورودی و خروجی، بلکه نسبت به داراییها و بدهیها نیز مسئول باشد. حسابداری تعهدی، اطلاعات دقیقتری برای تشخیص کارکرد مدیریت فراهم می‌کند. یکی از مشکلات حسابداری نقدی، تلاش در راه اندازه‌گیری کارکرد کارگزاران دولتی، بی‌درنظر گرفتن پاسخگویی نسبت به نتایج و خروجیهاست. حسابداری تعهدی، پاسخگویی در زمینه چگونگی استفاده از منابع عمومی را بهبود می‌بخشد.

۳. **افزایش شفافیت در مورد هزینه‌های فعالیتهای دولت:** حسابداری تعهدی، با افزایش گستره اطلاعات، بالقوه مایه افزایش شفافیت اطلاعاتی می‌شود. برخی نویسندگان، بر این باورند که حسابداری تعهدی به افزایش شفافیت اطلاعاتی داخلی و خارجی می‌انجامد (بکسال ۱۹۹۸، دنیس ۱۹۹۳، ونگ ۱۹۹۸). افشای اطلاعات در مورد داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه‌ها و مهمتر از آن روابط درونی بین این عناصر، یکی از اجزای ضرور برای افزایش شفافیت اطلاعاتی است. برای نمونه، ناهمخوانی درآمدها با هزینه‌ها، بر وضع داراییها و تغییرات مانده وجه نقد بر عملیات و تغییرات داراییها و بدهیها اثر دارد. بدین‌سان، تصویر کاملی از وضع واحد گزارشگر ارایه می‌شود، که موجب ایجاد اطلاعات کلیدی درباره مدیریت کلان واحد

**\* حسابرسی کارکرد، به سنجش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌پردازد. حسابرسی کارکرد در بخش عمومی هنگامی نمود می‌یابد که سطح پاسخگویی دولت از حد سستی - که پاسخگویی در مورد مصرف منابع مالی و مطابق قانون بودن آنهاست - فراتر رفته باشد و گذشته از پاسخگویی نسبت به منابع مالی، خود را نسبت به منابع اقتصادی و تعهداتی که ایجاد کرده است، پاسخگو بداند.**

حسابداری، تغییر در سیستم بودجه را نیز نیاز دارد. چنان که گفتیم، حسابداری تعهدی به افزایش کنترل سیاستمداران بر منابع می‌انجامد و برای آنان اطلاعات کاملتری برای تصمیم‌گیری، پاسخگویی و ارزیابی کارکردها فراهم می‌کند. در حسابداری بخش عمومی، سیستم بودجه و گزارشگری مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند و براین اساس لازم است که در مدل بودجه‌ریزی کارکرد - که مکمل حسابداری تعهدی است - پنج جزء کلیدی زیر در نظر گرفته شود:

۱. کارکرد مورد انتظار از ریاست هر واحد مشخص باشد؛
  ۲. ریاست واحد اختیارات کافی در خصوص وظایف محوله داشته باشد؛
  ۳. انگیزه‌ها و تنبیه‌های لازم برای حرکت ریاست واحد در راستای منافع دولت در نظر گرفته شود؛
  ۴. ارزیابی کارکرد واقعی، با استفاده از گزارشهای واقعی، به منظور پیگیری انحرافات با اهمیت صورت گیرد؛
  ۵. سازماندهی مجدد برای گردآوری همه اطلاعات لازم، در راستای بهبود کارکرد صورت گیرد. (دایموند ۲۰۰۲)
- کشورها برداشتهای متفاوتی از اجزای یاد شده

می‌شود. همچنین، این اطلاعات همچون ابزاری نیرومند برای برنامه‌ریزی استراتژیک و مدیریت مالی در نظر گرفته می‌شود. رویدادهای غیرنقدی، که در حسابداری نقدی نادیده گرفته می‌شود، دارای اثرات اقتصادی است و در این مدل مدنظر قرار می‌گیرد. این رویدادها، شامل معاملات پایایی، ایجاد و تسویه بدهیها، تأمین مالی خارج از ترازنامه و... مواردی از این دست است. به این ترتیب، بهای درست‌تر و دقیقتر عملیات دولت شفاف می‌شود.

۴. ایجاد دید جامعتر نسبت به اثر اقتصادی دولت: به علت ماهیت یکپارچه حسابداری تعهدی، تفاوت اقلام بالاخطی و زیرخطی اطلاعات (Above and below - the line information) (شناخت صورتهای مالی به جای افشا به صورت آماری یا در یادداشتهای پیوست) در گزارشگری سالانه از میان می‌رود یا به گونه چشمگیر کاهش می‌یابد. صورت جریانهای نقدی، به روشنی تغییرات وجه نقد در ترازنامه را آشکار می‌کند و بدین سان خلأ اطلاعاتی و نیاز مدیریت در این زمینه را پوشش می‌دهد. گذشته از آن، این چارچوب یکپارچه می‌تواند به بهبود کیفیت اطلاعات جریان نقدی بینجامد. با طبقه‌بندی جریانهای نقدی به فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، اثر فعالیتهای دولت بهتر و آسانتر اندازه‌گیری و روابط درونی آنها ردیابی می‌شود؛ درست مانند بخش خصوصی، که این تحلیلها به سادگی انجام می‌گیرد.

### حسابداری تعهدی، به عنوان جزیی از اصلاحات سیستم بودجه‌ی

از آنجا که گزارشگری، یکی از جنبه‌های چرخه مدیریت (چرخه مدیریت شامل: برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی کوتاه مدت، اجرا، نظارت بر عملکرد و گزارشگری) است، در برنامه‌ریزی و گزارشگری باید از مبانی حسابداری یکسان استفاده شود (ملور ۱۹۹۶). لذا، چنین بیان می‌شود که تغییر در سیستم

و هر دو بر مبنای تعهدی ارایه شود.

برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی، مهمترین چالش مربوط به هزینه‌ها و میزان مهارت لازم برای مدیریت است که نباید دست کم گرفته شود و باید به سمت تمرکززدایی پیش رفت. وظیفه دولت، تنها باید دریافت و پرداخت، ترکیب اطلاعات بخشها، انتشار اصول حسابداری دولت و تهیه اطلاعات در سطح دولت باشد. این تمرکززدایی، حتا ممکن است واگذاری مدیریت داراییها به بخشها را نیز دربرگیرد. برای افزایش کارایی بخشها لازم است اجازه خرید و فروش داراییها، به بخشها داده شود، زیرا سنجش کارکرد بخش، بی‌آنکه اختیارات کافی داشته باشد، دشوار است. در نتیجه، کنترل داخلی و حسابرسی این واحدها نیز باید نامتمرکز شود. بنابراین، نیاز است که حسابرسی و قوانین تأمین مالی اصلاح و در شیوه‌ها و مقررات گزارشگری حسابداری تعهدی بازنگری شود و سرانجام کامپیوترها، نرم‌افزارها و نیروی انسانی به روز و کارآمد شود. حسابداری تعهدی، پیچیده‌تر از حسابداری نقدی و بنابراین نیازمند سرمایه بیشتر، تجهیزات کامپیوتری بهتر و نیروی انسانی ماهرتر است.

از سوی دیگر، حسابداری تعهدی، انقلابی در نیروی انسانی پدید می‌آورد. دگرگونی‌هایی که در بالا به آنها اشاره شد، به ایجاد تقاضا برای نیروی کار ماهر در بخش عمومی می‌انجامد و جابه‌جایی نیروی کار میان بخش عمومی و خصوصی را افزایش می‌دهد. این تغییرات، منجر به ایجاد انگیزه در کارکنان و افزایش کارایی آنان می‌شود. برای نمونه، اگر از ریاست بخش خواسته شود که در برابر کارکرد بخش پاسخگو باشد، او نیز به کیفیت نیروی کار اهمیت می‌دهد و استخدامهای کلیدی بخش را خود به عهده می‌گیرد و کارکنانی را که کارایی ندارند تنبیه یا اخراج می‌کند و بدین‌سان تغییراتی بنیادی در چینش نیروی کار پدید می‌آید.

**\* با توجه به مزایای حسابداری تعهدی (افزایش پاسخگویی، ایجاد شفافیت اطلاعاتی، تخصیص بهینه منابع و...)، می‌توان با حرکت از حسابداری نقدی و بودجه ریزی رعایت‌مدار، به سمت حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی کارکردمدار، وضع موجود و آینده واحد گزارشگر را بهتر و درست‌تر ترسیم کرد.**

دارند. برای نمونه، در مدل پاسخگویی نیوزلند، تفاوت خاصی میان خرید و مالکیت قایل شده‌اند: در بخش عمومی، دولت مالک سازمانی خاص است و در ضمن خدمات را از این سازمان، به نمایندگی از شهروندان خریداری می‌کند. نخست، اطلاعات سیستم حسابداری تعهدی به‌گونه‌ای روشنتر منافع خریدار و مالک را نشان می‌دهد. دوم میان خروجیها (Outputs) و نتایج، (Outcomes) تفاوت قایل می‌شود. چون نتایج تحت تأثیر عوامل زیادی است، که تنها اندکی از آنها زیر کنترل ریاست واحد است. بدین‌سان، مدل پاسخگویی نیوزلند پاسخگویی را تقسیم می‌کند. پاسخگویی ریاست واحد، تنها در مورد آن جزیی است که باید تحویل دهد (محصول یا خروجیها) و وزیر مربوط، نسبت به انتخاب خروجیها و اثرات آن به اجتماع پاسخگو است.

بهره‌مندی کامل از مزایای حسابداری تعهدی در بخش عمومی نیازمند تغییرات بنیادی در مدیریت بخش عمومی و چینش افراد برای افزایش روابط پاسخگویی است. گزارشهای حسابداری در بخش عمومی، مانند بخش خصوصی، شامل صورت وضعیت مالی، کارکرد و جریان وجوه است که با گزارشهایی همراه است. گزارشهای ضمیمه، گویای هدفها، خدمات ارایه شده، تعهدات، بدهیهای احتمالی و روشهای حسابداری است. به‌گونه‌ی منطقی، بودجه نیز باید مطابق با شکل گزارشهای مالی تهیه

(کرلین، ۲۰۰۳)

### توصیه‌هایی برای حرکت به سوی حسابداری تعهدی

با همه توصیه‌های نهادها و ارگانهای بین‌المللی و مزایای آشکار حسابداری تعهدی در بخش عمومی، بهره‌گیری از این حسابداری در میان کشورهای رو به توسعه فراگیر نشده است و علت، جدا بودن حسابداری تعهدی از دیگر اجزای گسترده‌تر، همچون اصلاحات لازم در سیستم بودجه‌ریزی بوده است. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال گذار، حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به دیده تردید می‌نگرند. در گام نخست، با رعایت برخی قوانین و مقررات و ایجاد برخی کنترل‌های پایه‌یی و مناسب، دولت باید به سطحی از ثبات مالی دست یابد. از سوی دیگر، حرکت از سیستم بودجه‌ریزی سنتی و متمرکز به سمت بودجه‌ریزی نامتمرکز، با خطری ذاتی همراه است که مایه نگرانی پاره‌ای دولتها می‌شود. آنها با مسایل و مشکلات دولتی و اداری، ممکن است حسابداری تعهدی را به دلیل پیچیدگی به کار نگیرند تا مشکلات و نقصها همچنان پنهان بماند. حسابداری تعهدی، نیازمند تخصص و تلاشی بیش از حسابداری نقدی است. از این رو، برای استقرار این‌گونه حسابداری باید ظرفیت اداری کافی و در سطح بالا برای اصلاحات لازم وجود داشته باشد. در کشورهای توسعه یافته، نخست باید دانش حسابداری توسعه یابد و سپس با آینده‌نگری به استقرار مبنای تعهدی پرداخته شود. خوشبختانه در سالهای اخیر کارشناسان حسابداری زیادی در ایران تربیت شده‌اند که می‌توانند در تحول سیستم حسابداری دولتی نقشی کارساز بازی کنند. دوم، حتا برای کشورهایی با درآمد متوسط، هزینه‌ها و چالشهای معرفی و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی سنگین برآورد می‌شود. نه تنها معرفی و اجرا هزینه سنگین دارد، بلکه

اجرای کامل سیستم کارکرد جدید دشوار است. اگر چه گزارشهای تهیه شده در بخش عمومی مانند بخش خصوصی است، اما تجزیه و تحلیل آنها و فرایند تصمیم‌گیری بسیار متفاوت است. زمینه لازم گزارشگری باید فراهم آید، سیستم حسابداری جدید ایجاد شود، پایگاههای اطلاعاتی برپا شود و این کارها نیازمند زمان و پول است. برسرهم، معرفی حسابداری تعهدی و اصلاحات سیستم بودجه نیازمند سرمایه است و بهره‌گیری از مزایای کامل این‌گونه سرمایه‌گذاری، برای بسیاری از کشورها با درآمد متوسط، گران تمام می‌شود. (دایموند، ۲۰۰۲)

سوم، نباید مزایای حسابداری تعهدی برای کشورهای متوسط از لحاظ درآمدی، بزرگنمایی شود. آسان است که در مورد مزایای حسابداری تعهدی اغراق کنیم و هزینه‌های استقرار و نگهداری را کم جلوه دهیم، اما باید دانست که بی‌استقرار سیستم بودجه‌ای متناسب و مدل نمایندگی مدرن (Decentralized modern agency) تمرکززدایی شده (model) که در بالا توضیح داده شد - بیشتر مزایای حسابداری تعهدی در سطح دایره (بخش) باقی می‌ماند و به سطح کلی دولت نمی‌رسد. البته گفتنی است که دسترسی به برخی هدفهای حسابداری تعهدی، با تغییراتی در سیستم بودجه‌ریزی نقدی امکانپذیر است. برای نمونه، می‌توان از هزینه سرمایه و تسهیم هزینه سربارهای گوناگون، مانند مزایای پایان خدمت کارکنان و پاداش آنها یاد کرد. تجربه دیگر کشورها نشان می‌دهد که اجرای حسابداری تعهدی، کار آسانی نیست و زمان، هزینه و همکاری سیاسی چشمگیر می‌طلبد؛ گذشته از آن، سرعت این حرکت در کشورهای گوناگون یکسان نیست. مراحل حرکت به سمت حسابداری تعهدی، به قرار زیر است:

نخست: بهره‌گیری بهتر از حسابداری نقدی، با استفاده از همه ظرفیتهای این سیستم حسابداری و

را بهتر و درست‌تر ترسیم کرد. بدین‌سان، راه برای افزایش پاسخگویی، شفافیت اطلاعاتی بیشتر و افزایش بهره‌وری در بخش عمومی هموار می‌شود.

### منابع:

۱. زارعی، بتول (۱۳۸۶) «چشم‌انداز آینده حسابداری دولتی و بودجه‌بندی عملیاتی در ایران»، [www.sid.ir](http://www.sid.ir)
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۷۸) «بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی»، **بررسیهای حسابداری و حسابرسی**، شماره ۲۸
۳. هری آر رایدن (۱۳۸۶)، **راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی**، ترجمه (مهمنی، محمد و عبدالله‌پور؛ محمد) انتشارات سازمان حسابرسی.
4. Boxall, P., (1998), "The Revolution in Government Accounting", **Australian CPA**, April, p. 18-20
5. Carlin, Tyrone(2003) "Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate" [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
6. Dennis, J., (1993), "Financial Reporting by the Government in Canada", **CMA Magazine**, November, p. 29.
7. Diamond, Jack (2002) "Performance Budgeting- Is Accrual Accounting Required?" [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
8. Eidem, Bjarne(2005) "Guidelines for Performance Auditing" [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
9. International Federation of Accountants (IFAC), (1994), "Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience", **IFAC Occasional Paper 1**, IFAC, New York
10. Mellor T., 1996, «Why Governments Should Produce Balance Sheets,» **Australian Journal of Public Administration**, Vol. 55, No. 1, pp. 78-81.
11. Tudor, Tiron,(2008) "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector" [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
12. Wong, S., (1998), "Full Speed Ahead – How to Move Forward Full Accrual Accounting for Capital Assets", **CMA Magazine**, October, pp. 18 - 22.

تهیه گزارشهای ضمیمه؛

دوم: کامل کردن حسابهای عملیاتی، داراییها و بدهیهای مالی، برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی تعدیل شده؛

سوم: معرفی اجزای بیشتری از ثبتهای تعهدی و حرکت به سمت ارایه بخشی از اطلاعات واقعی به‌گونه تعهدی؛

چهارم: شناسایی و ارزشیابی داراییهای غیرمالی، یا مرحله نهایی حسابداری تعهدی؛

پنجم: حرکت همزمان از حسابداری تعهدی به حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی تعهدی.

### بهره سخن

حسابرسی کارکرد، به سنجش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌پردازد. حسابرسی کارکرد در بخش عمومی هنگامی نمود می‌یابد که سطح پاسخگویی دولت از حد سنتی - که پاسخگویی در مورد مصرف منابع مالی و مطابق قانون بودن آنهاست - فراتر رفته باشد و گذشته از پاسخگویی نسبت به منابع مالی، خود را نسبت به منابع اقتصادی و تعهداتی که ایجاد کرده است، پاسخگو بداند. نمایندگان مردم در این شرایط از دولت می‌خواهند که کارکردی سودمند، اثربخش و با صرفه اقتصادی داشته باشد و برای بهبود آن در آینده تلاش کند. چنان که گفتیم، برای رسیدگی به کارکرد، ترسیم وضع موجود واحد رسیدگی شونده اهمیت بنیادی دارد که سیستم حسابداری و گزارشگری در آن نقشی حیاتی بازی می‌کند. با توجه به مزایای حسابداری تعهدی (افزایش پاسخگویی، ایجاد شفافیت اطلاعاتی، تخصیص بهینه منابع و...)، می‌توان با حرکت از حسابداری نقدی و بودجه ریزی رعایت‌مدار، (Compliance - oriented) به سمت حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی کارکردمدار، (Performance oriented) -وضع موجود و آینده واحد گزارشگر