

ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران

کد موضوعی: ۲۳۰

شماره مسلسل: ۱۴۵۶۳

آذرماه ۱۳۹۴

معاونت پژوهش‌های اقتصادی

دفتر: مطالعات بخش عمومی

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۱.....	مقدمه
۲.....	الف) تعریف حسابداری دولتی و انواع مبانی حسابداری
۶.....	ب) نگاهی اجمالی بر سیر تطور حسابداری دولتی در ایران
۹.....	ج) بررسی فرآیند تغییر به نظام نوین حسابداری در دنیا
۱۷.....	د) رویکردها و عوامل مؤثر بر گذر به حسابداری تعهدی
۲۱.....	ه) ساختار نظام حسابداری دولتی در ایران و ضرورت تغییر به نظام نوین مالی
۲۸.....	نتیجه گیری
۲۹.....	منابع و مأخذ



ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران

چکیده

در جوامع مردم‌سالار با شهروندانی پاسخ‌خواه، دولت‌ها در قبال منابع مسئول و پاسخگو هستند. نظام حسابداری دولتی ابزار ارائه اطلاعات و مسئولیت پاسخگویی را به‌عهده دارد. ناکارایی نظام‌های حسابداری سبب تحقیقات گسترده و تحولاتی در دهه‌های اخیر برای رفع نیاز استفاده‌کنندگان شده است. کشورهای توسعه‌یافته آنگلو ساکسون و اروپای غربی پیشگامان پذیرش حسابداری تعهدی برای ایجاد نظام مالی شفاف و پاسخگو شدند و تغییر در نظام حسابداری در بخش عمومی را آغاز کردند. در پی این تحولات کشورهای متقاضی عضویت در اتحادیه اروپا به‌عنوان کشورهای در حال گذار نیز زمینه‌های تغییر نظام حسابداری و بودجه‌ریزی را جهت عضویت در اتحادیه اروپا مهیا کردند. فدراسیون بین‌المللی حسابداری نیز جهت مقایسه‌پذیری اطلاعات کشورها، رهنمودهایی برای ترغیب به استفاده از حسابداری تعهدی براساس تجربیات کشورهای موفق ارائه کرد تا کشورهای در حال توسعه و دیگر کشورها را مورد حمایت قرار دهد. از کشورهای در حال توسعه، هند برنامه‌ریزی گذار به حسابداری تعهدی را انجام داده است. تحقیقات نشان داده است ایران نیز باید جهت رهایی از ناکارآمدی نظام حسابداری دولتی موجود گام بردارد. در دهه اخیر تغییر قوانین و تصویب استانداردهای حسابداری بخش دولتی زمینه تحول را مهیا کرده است. این تحقیق تأکید بر ضرورت تسریع در استقرار نظام نوین مالی دولتی با توجه به زمانبر و پرهزینه بودن آن دارد و موفقیت در این مسیر نیازمند عزم ملی، حمایت سیاستمداران به‌ویژه قوه مقننه در کنار قوه مجریه است.

مقدمه

دولت‌ها بخش عمده‌ای از منابع خود را از طریق اخذ مالیات، عوارض و غیره از شهروندان تأمین می‌کنند. در جوامع مردم‌سالار استفاده اثربخش و کارآمد از منابع با تخصیص بهینه آنها در جلب نظر و رضایت شهروندان و مشارکت بیشتر آنان مؤثر است. دولت‌ها در این‌گونه جوامع نیز مسئولیت پاسخگویی در قبال منابع را دارند. نظام حسابداری دولتی یکی از ابزارهای مناسب ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی است.

نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای توسعه‌یافته در دو دهه اخیر تحولات قابل ملاحظه‌ای داشته است. اغلب نظام‌های حسابداری جدید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی مالی و

عملیاتی طراحی شده است و برای تحقق این امر دولت‌های این کشورها شعار حسابداری برای اداره امور^۱ را در دستور کار خود قرار داده‌اند (باباجانی، مجموعه مقالات، ۱۳۹۳).

به دنبال کشورهای توسعه‌یافته کشورهای دیگر نیز به این روند پیوسته‌اند. تغییر نظام حسابداری مستلزم برنامه‌ریزی دقیق، صرف هزینه‌های هنگفت و زمانبر است. شناخت فرآیندهای مختلف تغییر نظام حسابداری در کشورهای مختلف می‌تواند الگویی مناسب برای استقرار موفق نظام نوین مالی دولتی در ایران باشد.

نتایج پژوهش کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که عوامل سیاسی و نقش سیاستمداران در حمایت همه‌جانبه از اجرای پروژه گذار، عامل حیاتی در موفقیت آن است. ایران به‌عنوان کشوری در حال توسعه نیازمند گذار از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی در بخش عمومی است (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۳).

در این تحقیق به مطالعه، انواع مبانی حسابداری، مزایا و معایب هر یک، خلاصه سیر تطور قانون محاسبات عمومی به‌عنوان تعیین‌کننده مبنای حسابداری دولتی ایران، تغییر نظام حسابداری در کشورهای توسعه‌یافته و در حال گذار، عوامل مؤثر بر گذار موفق به نظام جدید مالی و نظام حسابداری دولتی ایران و ضرورت تغییر آن می‌پردازیم.

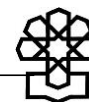
الف) تعریف حسابداری دولتی و انواع مبانی حسابداری

تعریف حسابداری دولتی: حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را به‌منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالیانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید (سایت تخصصی حسابداران خبره ایران) در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالیانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می‌شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است.

– مبانی حسابداری

منظور از مبنای حسابداری انتخاب زمان شناسایی و ثبت رویدادهای مالی درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است که در مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۸۵).

به‌طور کلی پنج مبنای حسابداری وجود دارد:



۱. مبنای تعهدی (تعهدی کامل)

طبق مبنای تعهدی هزینه‌ها به محض تعهد یا ایجاد یعنی تحویل کالاها و خدمات چه به صورت نقد و چه به صورت نسیه و درآمدها به محض تحقق یا تحصیل و بدون توجه به وصول و عدم وصول آنها در دفاتر حسابداری ثبت می‌گردد. مؤسسات انفرادی و شرکت‌های خصوصی، تعاونی و دولتی از این مبنا برای گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌کنند.

۲. مبنای نیمه تعهدی

براساس این مبنا هزینه‌ها همانند مبنای تعهدی به محض تعهد یا ایجاد، اما درآمدها صرفاً هنگام وصول باید در دفاتر ثبت شود حتی پیش دریافت درآمد یا وصول درآمد بابت سال‌های قبل در این مبنا درآمد ثبت می‌گردد.

۳. مبنای تعهدی تعدیل شده

طبق این مبنا هزینه‌ها به محض تعهد یا ایجاد در دفاتر ثبت می‌گردد همانند مبنای تعهدی اما برای ثبت درآمدها دو شرط لازم است:

۱. قابل اندازه‌گیری باشد،

۲. قابل وصول در کوتاه‌مدت باشد (یعنی کمتر از یکسال).

اگر این دو شرط برقرار باشد باید درآمدها در دفاتر ثبت گردد.

مبنای حسابداری پذیرفته شده در اکثر کشورها برای حسابداری دولتی همان مبنای تعهدی تعدیل شده است.

۴. مبنای نقدی تعدیل شده

طبق این مبنا درآمدها صرفاً به محض وصول در دفاتر ثبت می‌شود اما برای ثبت هزینه‌ها در دفاتر دو شرط لازم است:

- تعهد ایجاد و به عبارتی کالاها و خدمات تحویل شده باشد.

- وجه آنها نیز پس از طی مراحل خرج به صورت قطعی به ذینفع پرداخت گردد.

در کشور ما ایران از مبنای نقدی تعدیل شده برای حسابداری دولتی استفاده می‌شود.

۵. مبنای نقدی (نقدی کامل)

طبق این مبنا هزینه‌ها صرفاً به محض پرداخت وجه آنها و درآمدها نیز صرفاً به محض وصول وجه حاصل از آنها در دفاتر ثبت می‌گردد.

– تأثیر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی

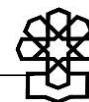
هریک از مبانی مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی، کم‌وبیش اطلاعاتی را در راستای تحقق اهداف گزارشگری مالی فراهم می‌کند. همان‌گونه که در جدول زیر نشان داده شده است، به دلیل ثبت اطلاعات بیشتر در مبنای تعهدی نسبت به سایر مبانی، می‌توان ادعا کرد که حسابداری تعهدی در پاسخ به نیاز استفاده‌کنندگان مناسب‌تر است (باباجانی، مجموعه مقالات، ۱۳۹۳).

جدول ۱. تأثیر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی مصوب آیفک (IFAC)

مبانی حسابداری				اهداف گزارشگری مالی
تعهدی	تعهدی تعدیل شده	نقدی تعدیل شده	نقدی	
بلی	بلی	بلی	بلی	رعایت بودجه مصوب
الزامات و محدودیت وجوه نقد و منابع اقتصادی	الزامات و محدودیت وجوه نقد و منابع مالی	الزامات و محدودیت وجوه نقد و شبه نقد	الزامات و محدودیت وجوه نقد دارد	رعایت الزامات قانونی و محدودیت‌های مالی وضع شده
منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و شبه‌نقد	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 شبه‌نقد	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 شبه‌نقد	از محل وجوه نقد	ارزیابی توان مالی پرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات
وضعیت منابع مالی و اقتصادی	وضعیت منابع مالی	وضعیت نقد و شبه‌نقد	وضعیت نقدینگی	وضعیت مالی و تغییرات آن
اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد ارائه می‌شود	اطلاعات محدودی ارائه می‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	ارزیابی عملکرد برحسب بهای تمام شده خدمات ارائه شده

– مزایا و معایب حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی

با مقایسه مزایا و معایب حسابداری نقدی و تعهدی که دو سر طیف مبانی حسابداری است. حال با ویژگی‌های این دو مبنا بیشتر آشنا می‌شویم.



جدول ۲. مقایسه مزایا و معایب حسابداری نقدی

مزایا	معایب
۱. سهولت درک آن به وسیله استفاده‌کنندگان ۲. سهولت اجرا و جمع‌آوری اطلاعات ۳. تهیه گزارش بموقع، قابل اعتماد و مقایسه‌پذیر ۴. امکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه ۵. نیاز کمتر به مهارت حسابداری و هزینه کمتر نسبت به سایر روش‌ها	۱. نارسایی در گزارش معاملات خارج از دوره مالی ۲. ناتوانی در پاسخ به نیاز اطلاعاتی مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها و پرداخت‌های معوق ۳. تمرکز صرف بر جریان‌های نقدی و نادیده گرفتن سایر منابع که می‌تواند توانایی دولت را تحت تأثیر قرار دهد ۴. پاسخگویی محدود مدیران دولتی در قبال منابع نقدی و نادیده گرفتن پاسخگویی در قبال دارایی‌ها و بدهی‌ها ۵. تحریف عملکرد به جهت عدم انطباق هزینه‌ها با درآمدهای هر دوره ۶. عدم اطمینان به استفاده کارآ از منابع تحت کنترل ۷. عدم استفاده از استانداردهای حسابداری ۸. عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع مالی، اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی

جدول ۳. مقایسه مزایا و معایب حسابداری تعهدی

مزایا	معایب
بهبود پاسخگویی مدیران در قبال منابع ۱. افزایش شفافیت و ارزیابی مناسب دارایی‌ها ۲. تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم آوردن زمینه مدیریت منابع نقدی و غیرنقدی ۳. بیان وضعیت مالی و امکان ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه اطلاعات وسیع ۴. تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌ها از طریق محاسبه بهای تمام شده و کمک به مدیریت بهتر هزینه‌ها ۵. ایجاد زمینه لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان روش بهینه بودجه‌بندی ۶. افزایش مقایسه‌پذیری عملکرد مالی دولت با بخش خصوصی ۷. امکان تشخیص لزوم خرج‌کرد، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها ۸. مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها ۹. انطباق با استانداردهای حسابداری ۱۰. با ثبت کلیه رویدادهای مالی زمینه‌های فساد مالی کاهش می‌یابد	۱. درک حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سخت‌تر است ۲. هزینه آموزشی سیستم حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی بیشتر است

حسابداری تعهدی به دلیل نحوه برخورد و افشای رویدادها، فراهم‌کننده اطلاعاتی است با ارزش غافلگیرکننده که با ارسال نشانه‌ها به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، امکان پیش‌بینی دقیق‌تری از وضعیت آینده و به‌ویژه جریان‌های نقدی آتی را مهیا می‌کند (میرزایی و مهرآذین، ۱۳۹۱).
با مقایسه روش نقدی و تعهدی در حسابداری رجحان روش تعهدی آشکارتر گردید. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز کشورها را به استفاده از مبنا حسابداری تعهدی در بخش عمومی همانند شرکت‌ها در بخش خصوصی ترغیب می‌کند.

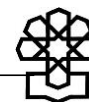
اما توجه به این نکته ضروری است که برخی معتقدند، فعالیت‌های بخش عمومی، جنبه‌های دیگری نیز دارد؛ همچون توزیع رفاه، ایجاد فرصت‌های برابر، تأمین مالی برای حفظ و گسترش زیرساخت‌ها و حفاظت و نگهداری محیط زیست که به‌نظر می‌رسد با گرایش بخش عمومی به سمت معیارهای بخش خصوصی - و در رأس آن سودآوری که هدف و زیربنای سیستم حسابداری تعهدی است - این جنبه‌های مهم نادیده گرفته می‌شود (رفیعی، ۱۳۸۷). بسیاری از مسائل مربوط به مزایا و معایب سیستم حسابداری تعهدی هنوز حل نشده باقی مانده است و لازم است در کوشش برای تغییر مبنا حسابداری در بخش عمومی، این مسائل در نظر گرفته شود.

ب) نگاهی اجمالی بر سیر تطور حسابداری دولتی در ایران

قانون محاسبات عمومی، توسط کلیه دستگاه‌های دولتی لازم‌الاجراست، ناظر و حسابرس آن دیوان محاسبات می‌باشد که زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند. برای آگاهی بیشتر از قانون محاسبات عمومی، که مبنا حسابداری، گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی دولتی را تعیین می‌کند بررسی قوانین محاسبات عمومی چهار دوره مورد مقایسه قرار می‌گیرد. سیر تطور حسابداری دولتی از نظر به‌کارگیری مبنا حسابداری، سال مالی، اهمیت کنترل بودجه‌ای، مسئولیت محاسباتی، گزارشگری و صورت‌های مالی دولتی و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل مورد بررسی قرار گرفته است (باباجانی، ۱۳۷۱).

نتایج مقایسه قانون محاسبات عمومی دوره اول تا چهارم را به‌طور خلاصه در جدول زیر نشان

می‌دهد:



جدول ۴. مقایسه قوانین محاسبه عمومی طی دوره ۱۲۸۸ تا ۱۳۶۶ در ایران

سیستم‌های حسابداری حساب‌های مستقل	تأکیدی بر سیستم حسابداری حساب مستقل نشده و حساب مستقل عمومی استفاده می‌شود و در قانون دوم حساب مستقل وجوه عمرانی ایجاد می‌شود.	با تعریف روشن درآمدهای عمومی، اختصاصی، درآمد شرکت‌های دولتی و وجوه سپرده استفاده از حساب‌های مستقل ضروری شده است.		
گزارشگری و صورت‌های مالی	کفایت لازم گزارشگری صورت‌های مالی با انعکاس بدهی‌های بلندمدت و صورتحساب اموال غیرمنقول با ارائه به مردم و نمایندگان قانونی	ایجاد نارسایی در گزارشگری مالی دولتی به جهت حذف برخی از مواد مربوط به تنظیم گزارش‌های مالی		
مسئولیت محاسباتی	مسئولیت حسابداری و محاسبات: مستقیماً برعهده وزرا	مسئولیت حسابداری و محاسبات: ذیحساب‌ها		
اهمیت کنترل بودجه‌ای	مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه به‌عهده وزیر مربوطه و وزارت دارایی	مسئولیت کنترل بودجه ذیحساب عامل خزانه‌داری کل		
سال مالی	۱۵ ماهه	۱۵ ماهه	۱۲ ماهه (منطبق بر سال شمسی)	۱۲ ماهه (منطبق بر سال شمسی)
مبنای حسابداری	هزینه‌ها: تعهدی درآمدها: تعهدی تعديل شده.	هزینه‌ها: نقدی تعديل شده. درآمدها: نقدی کامل.	هزینه‌ها: نقدی تعديل شده. درآمدها: نقدی کامل.	هزینه‌ها: نقدی تعديل شده. درآمدها: نقدی کامل.
قانون محاسبات عمومی	اول ۱۲۸۸ ه.ش.	دوم ۱۳۱۲ ه.ش.	سوم ۱۳۴۹ ه.ش.	چهارم ۱۳۶۶ ه.ش.

همان‌گونه که جدول فوق نشان می‌دهد با گذر زمان از قانون اول تا قانون چهارم مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی تغییر یافته و این تغییر سبب ایجاد نارسایی‌هایی در گزارشگری مالی دولتی شده است.

اصلاح و تغییر قانون محاسبات عمومی در طی این دوره‌ها سبب تنزل حسابداری دولتی شده است که به‌طور خلاصه عبارتند از (ابوالحلاج، ۱۳۹۱):

۱. سیر نزولی مسئولیت پاسخگویی مالی: از قانون اول تا چهارم مسئولیت پاسخگویی از سطح وزیران به سطح ذیحسابان مستخدم وزارت امور اقتصادی و دارایی در دستگاه دولتی تنزل یافت.
۲. سیر نزولی سطح مسئولیت در کنترل بودجه: در قوانین اولیه محاسبات عمومی وزیر یا

رئیس مؤسسه دولتی، وزیر مالیه و همچنین تحویلداران مشترکاً مسئولیت عدم تجاوز مخارج بر اعتبارات مصوب را برعهده داشتند و دیوان محاسبات نیز به‌عنوان مرجع نظارتی مخارج دولتی قبل از خرج بود تا مخارج از سقف مصوب تجاوز نکند، اما به مرور زمان تا قانون چهارم این مسئولیت‌ها به ذیحساب مستقر در دستگاه دولتی تنزل پیدا کرد.

۳. سیرنزولی تطبیق خرج با قوانین و مقررات: در قانون اول محاسبات عمومی، دیوان محاسبات مسئولیت تطبیق خرج با قوانین و مقررات را به‌عهده داشت و حتی تأیید دیوان رافع مسئولیت وزرا نبود، اما به مرور مسئولیت تطبیق خرج با قوانین و مقررات به ذیحساب محول شد.

۴. سیر نزولی ارائه گزارش مالی و عملکرد: در قانون اول محاسبات عمومی حسابداری و گزارشگری مالی به‌عهده وزرا یا رؤسای مؤسسات دولتی بود و ملزم به ارائه گزارش عملکرد مالی به داخل و خارج از سازمان در پایان دوره مالی بودند، اما ابتدا گزارش عملکرد مالی به خارج از سازمان برداشته شد و در قانون سوم و چهارم مسئولیت وزرا و رؤسا به ذیحسابان منتقل گردید.

قانون محاسبات عمومی اول متعالی‌تر از قوانین بعدی تدوین شده ولی به‌دلایلی از قبیل نبود نیروی متخصص، امکانات لازم جهت اعمال و اتکای درآمدهای کشور به نفت و روحیه عدم پاسخگویی به مرور تعدیل گردیده است. با افزایش توان کشور در ابعاد مختلف تربیت نیروی متخصص و ایجاد ظرفیت‌های بیشتر و پیشرفته حرکت به سمت مبانی و سیستم‌های حسابداری کارآتر ضروری است. همان‌گونه که سایر کشورها نیز در این مسیر پیش می‌روند.

در مسیر ارتقا به نظام حسابداری نوین مالی دولتی تغییر قانون محاسبات عمومی ضرورت دارد تا کاستی‌های موجود مرتفع و بستر برای بهبود شرایط مهیا شود (ابوالحلاج، ۱۳۹۱):

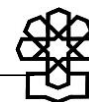
۱. برای ارتقای سطح نظارت بر مصرف منابع مالی عمومی، باید سیستم نظارت تأکید بر نتایج و برنامه‌های مصوب داشته باشد.

۲. برای شفاف‌سازی امور سیستم نظارتی از ذیحساب‌محوری به رئیس دستگاه‌محوری تبدیل گردد.

۳. وزارت دارایی نظارت مالی متناسب با فعالیت خود را خارج از محل دستگاه اجرایی اعمال نماید.

۴. جایگاه مناسبی برای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی تخصیص یابد و دولت و واحدهای تابعه ملزم شوند ظرف مدت معینی نسبت به اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی که ابزار مسئولیت پاسخگویی مالی است اقدام نمایند.

۵. با اجرای حسابداری تعهدی زمینه استقرار سیستم کنترل بودجه‌ای برمبنای بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم شود.



ج) بررسی فرآیند تغییر به نظام نوین حسابداری در دنیا

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۷۷ تأسیس شد و از همان ابتدا تأکید ویژه‌ای بر حسابداری بخش عمومی داشت. به طوری که در سال ۱۹۸۶ با هدف تقویت حسابداری و پاسخگویی، کمیته بخش عمومی را تأسیس کرد. این کمیته در نوامبر سال ۲۰۰۴ به هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تغییر نام داد. این هیئت، استانداردهای خود را بر مبنای حسابداری تعهدی تدوین می‌کند و کشورها را در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، مورد تشویق و یاری قرار می‌دهد؛ زیرا معتقد است اعمال استانداردهای یکسان در حسابداری بخش عمومی از طریق دستیابی به یکنواختی، باعث ارتقای کیفی هدف‌های گزارشگری و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی می‌شود و استانداردهای بین‌المللی، نقشی کلیدی را جهت تحقق این یکنواختی و دستیابی به مزایای حاصل، بر عهده دارند. لذا دولت‌ها و استانداردها گزاران ملی را ترغیب می‌کند تا استانداردهای بین‌المللی را در قالب بیانیه‌های پیشنهادی به اطلاع دیگران برسانند و بدین طریق به دولت‌ها کمک می‌کند تا استانداردهایی با کیفیت بالا و با توجه به شرایط قانونی کشور خود، تدوین کنند.

سازمان ملل متحد نیز در آخرین بیانیه خود به سازمان کشورهای قاره آمریکا توصیه کرد که با توجه به نتایج مطالعات انجام شده و در راستای توصیه حساب‌برسان و بندهای مشروط آنها، پیاده‌سازی این استانداردها را در برنامه کاری خود قرار دهند و تا سال ۲۰۱۲، این پروژه را به اتمام برسانند. در اولین گزارش پیشرفت کار در سازمان کشورهای قاره آمریکا چنین بیان شده است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی، گام مهمی در پیاده‌سازی مدیریت نتیجه‌محور بوده و استفاده از استانداردهای شناخته‌شده، اعتبار، اتکاپذیری و شفافیت گزارش‌های مالی را در سطح سازمان تقویت و با رویه‌های جهانی منطبق می‌سازد و همچنین، مقایسه‌پذیری با سازمان‌های مشابه را افزایش می‌دهد. البته در این گزارش تصریح شده است که انتقال به استانداردهای بین‌المللی در سازمان کشورهای قاره آمریکا قبل از سال ۲۰۱۵ عملی نیست.

برخی کشورها که بیشتر در گروه کشورهای انگلوساکسون (استرالیا، نیوزلند، بریتانیا و آمریکا) قرار دارند، در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بسیار جدی و پیشرو هستند؛ ولی سایر کشورها، رویکردی محافظه‌کارانه را برگزیده‌اند. در نحوه پذیرش نیز تفاوت‌هایی مشاهده می‌شود. برخی کشورها با نگاه عدم تمرکز، ابتدا در سطح دولت‌های محلی و شهرداری‌ها اصلاحات را آغاز کرده‌اند (مانند سوئد)، اما برخی دیگر مانند نیوزلند با رویکردی تمرکزگرا، ابتدا در دولت مرکزی اقدام به اعمال اصلاحات کرده‌اند (زارعی و غلامی، ۱۳۹۰).

در آمریکا و استرالیا تغییر مبنای حسابداری در سال ۱۹۹۷ انجام شده، لکن این تغییر تنها در سطح دولت‌های مرکزی رخ داده و اخیراً در سطح دولت‌های محلی نیز تغییراتی ایجاد گردیده است.

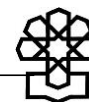
کانادا نیز تغییر مبنای حسابداری عمومی به سمت تعهدی کامل را در سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ آغاز کرد و از اول آوریل ۲۰۰۵ استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل را برای تهیه صورت‌های مالی دولت‌های فدرال، ایالتی و محلی الزامی نموده است.

پس از آنکه در جولای ۲۰۰۲ میلادی مقرر شد اتحادیه اروپا از سال ۲۰۰۵ میلادی مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر دهد، تنها ۳ کشور عضو اتحادیه اروپا موفق به انجام کامل این مهم شدند.

امروزه نه تنها پذیرش حسابداری تعهدی در برنامه تغییرات دولت‌ها قرار دارد بلکه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز مدنظر قرار دارد.

ج-۱. نحوه پذیرش استانداردهای بین‌المللی به‌وسیله دولت‌های اروپایی

اولین مرحله اصلاحات در سیستم‌های حسابداری دولتی، پذیرش سیستم جدید است؛ یعنی زمانی که قانون‌گذار یا استانداردهاگذار تصمیم به معرفی و پذیرش یک سیستم جدید می‌گیرد. مرحله بعدی، اجرا و پیاده‌سازی است. محققین مطالعه‌ای در رابطه با مرحله اول اصلاحات یعنی پذیرش سیستم جدید منطبق بر استانداردهای بین‌المللی در اروپا را درخصوص کشورهای اروپایی اتریش، فنلاند، دانمارک، فرانسه، یونان، ایتالیا، لیتوانی، هلند، نروژ، پرتغال، اسپانیا، سوئد، سوئیس، بریتانیا، بلژیک و آلمان (سه ایالت بادن و ویتنبرگ - باواریا - ساکسونی آن‌هالت) انجام داده‌اند (زارعی و غلامی، ۱۳۹۰). سؤال تحقیق آنها این بود که حسابداری تعهدی (مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی) تا چه سطحی در دولت‌های اروپایی پذیرفته شده است؟ و علت پذیرش این استانداردها در سطوح متفاوت دولت‌های اروپایی چیست؟

**جدول ۵. نحوه پذیرش استانداردهای بین‌المللی توسط دولت‌های اروپایی**

شرح	پذیرش حسابداری تعهدی بین‌المللی	برنامه‌ریزی پذیرش حسابداری بین‌المللی	پذیرش حسابداری تعهدی غیربین‌المللی	برنامه‌ریزی پذیرش حسابداری تعهدی غیربین‌المللی	حسابداری نقدی
دولت‌های محلی	۳	۰	۱۰	۴	۲
دولت‌های مرکزی	۴	۲	۶	۳	۴

حسابداری تعهدی بین‌المللی بخش عمومی توسط سه دولت محلی (سوئد، لیتوانی و ایالت فلاندن بلژیک) و چهار دولت مرکزی (فرانسه، لیتوانی، سوئد و سوئیس) پذیرفته شده و دو دولت مرکزی (هلند و نروژ) نیز برنامه پذیرش آن را دارند.

حسابداری تعهدی بدون پذیرش حسابداری بین‌المللی بخش عمومی توسط ۱۰ دولت محلی (دانمارک، فنلاند، بریتانیا، سوئیس، اسپانیا، پرتغال، نروژ، فرانسه، هلند، ایالت والونی بلژیک)، ۶ دولت مرکزی (اتریش، فنلاند، دانمارک، پرتغال، اسپانیا و بریتانیا) پذیرفته شده و چهار دولت محلی (یونان، ایتالیا و ایالت‌های بادن ویتنبرگ و ساکسونیان هالت آلمان) و سه دولت مرکزی (ایتالیا و دو ایالت بلژیک) برنامه پذیرش آن را دارند.

ستون آخر، کشورهای هستند که همچنان بر مبنای نقدی عمل می‌کنند و هیچ برنامه‌ای نیز برای پذیرش حسابداری تعهدی یا استانداردهای بین‌المللی ندارند؛ دو دولت محلی (اتریش و باواریای آلمان) و چهار دولت مرکزی (یکی از یونان و سه ایالت آلمان). لازم به یادآوری است که در این تحقیق، کشورهایی که از مبنای تعهدی بدون پذیرش استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند یا در حال برنامه‌ریزی آن هستند، عمدتاً از استانداردهای بازرگانی چهارمین رهنمود حسابداری کمیسیون اروپا، منتشر شده در دهه ۷۰ پیروی می‌کنند که کاملاً بازرگانی است و بر مفاهیمی چون سرمایه، تقسیم سود و فروش تأکید دارد.

– وضعیت پذیرش حسابداری تعهدی

از مجموع ۱۳ دولت محلی و ۱۰ دولت مرکزی که تاکنون حسابداری تعهدی را در دستور کار خود قرار داده‌اند، در ۱۱ دولت محلی و ۸ دولت مرکزی، حسابداری تعهدی به‌طور کامل پذیرفته شده است. ظاهراً در بیشتر موارد، علت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، جلوگیری از تکرار تجربه‌های هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی و دومین دلیل افزایش مقایسه‌پذیری سیستم‌ها بوده است.

– دلایل نپذیرفتن استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی

قواعد بومی حسابداری بازرگانی نسبت به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مطلوبیت بیشتری داشته است و از دلایل عدم استفاده از استانداردهای بین‌المللی، ناآشنایی با این استانداردها، ترس از کاهش قدرت اجرایی نهاد ملی استانداردگذاری و کم‌تجربگی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی مطرح شده است.

شش دلیل اصلی پذیرش حسابداری تعهدی عبارتند از:

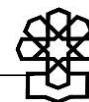
- ارتقای شفافیت هزینه‌ها و کارایی؛
- افزایش پاسخگویی خارجی و کنترل؛
- پاسخ به نیاز فزاینده برای اطلاعات حسابداری کیفی جهت مدیریت عملکرد؛
- ارتقای مدیریت دارایی‌ها و نقدینگی؛
- تسهیل تصمیم‌گیری؛
- کمک به محاسبه بهای تمام شده خدمات دولتی.

از آنجا که همه پاسخ‌دهندگان به سؤال‌های مرتبط با حسابداری تعهدی پاسخ داده‌اند، نشان می‌دهد که در اروپا تقریباً مزایای حسابداری تعهدی شناخته شده است، به‌ویژه نسبت به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شناخت بیشتری نسبت به حسابداری تعهدی وجود دارد.

– دلایل نپذیرفتن حسابداری تعهدی

دو دولت محلی و چهار دولت مرکزی، همچنان از مبنای نقدی استفاده می‌کنند که دلایل اصلی آنها برای حفظ مبنای نقدی، نگرانی از این موضوع است که اصلاحات حسابداری تعهدی، هزینه‌های هنگفتی در برداشته باشد و همچنین معتقدند که سیستم نقدی نسبت به سیستم تعهدی، با سیستم‌های حسابداری بودجه‌ای سازگارتر است.

در صورت مقایسه سطوح متفاوت دولت‌ها مشاهده می‌شود که حسابداری تعهدی، بیشتر در دولت‌های محلی استفاده شده است (۱۳ دولت محلی نسبت به ۱۰ دولت مرکزی)؛ اما استانداردهای بین‌المللی، بیشتر در دولت‌های مرکزی به کار گرفته شده‌اند (۶ دولت مرکزی نسبت به ۳ دولت محلی). در مجموع، پذیرش استانداردهای بین‌المللی چه در دولت‌های مرکزی و چه محلی، ضعیف بوده است. انگیزه‌های پذیرش یا عدم پذیرش سیستم حسابداری تعهدی در دولت‌های محلی و مرکزی، یکسان نبوده است. مطالعه نشان می‌دهد که دولت‌های مرکزی بیشتر از دولت‌های محلی نگران هزینه پذیرش استانداردهای بین‌المللی و تطابق مبنای بودجه و حسابداری و مشکلات اجرایی آن می‌باشند.



نتایج نشان می‌دهد که دو رویکرد در دولت‌های اروپایی وجود دارد. در برخی کشورها مانند هلند، نروژ و ایالت والونی (در بلژیک)، حسابداری تعهدی فقط در دولت‌های محلی به کار می‌رود؛ در حالی که در سطح دولت مرکزی هنوز مبنای حسابداری نقدی است و در حال برنامه‌ریزی برای حسابداری تعهدی هستند. این روش، روش عدم تمرکز نامیده می‌شود. برعکس، کشورهایی مانند اتریش روش تمرکز را برگزیده‌اند؛ به گونه‌ای که دولت مرکزی، حسابداری تعهدی را به کار گرفته، ولی دولت‌های محلی هنوز مبنای نقدی را استفاده می‌کنند.

بر مبنای این تحقیق برخی کشورهای اروپایی هنوز از حسابداری نقدی استفاده می‌کنند، لکن حسابداری تعهدی به میزان درخور توجهی در اروپا گسترش یافته است. بسیاری از کشورهایی که حسابداری تعهدی را به کار می‌گیرند، قواعد و دستورالعمل‌های کشور یا منطقه خود را ترجیح می‌دهند. کشورهایی مانند لیتوانی، سوئیس و سوئد نیز پذیرش حسابداری تعهدی منطبق بر استانداردهای حسابداری بازرگانی اروپا را در برنامه کاری خود گنجانده‌اند. در مجموع مهمترین دلایل پذیرش استانداردهای بین‌المللی عبارتند از:

۱. اعتقاد خبرگان حسابداری بخش عمومی، در دولت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند، به اینکه نباید چرخ را دوباره اختراع کرد و مسیر طی شده توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را دوباره پیمود و استفاده از دانش آنها کارآیی بیشتری دارد.

۲. تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر ارتقای مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی در سطح ملی و بین‌المللی.

از جمله مهمترین دلایل نپذیرفتن استانداردهای بین‌المللی نیز می‌توان به دو مورد اشاره کرد اول اینکه این استانداردها هنوز به خوبی شناخته نشده‌اند و با اینکه بیشتر دولت‌ها از مزایای حسابداری تعهدی، آگاه بوده‌اند، ولی با استانداردهای بین‌المللی و مزایای بالقوه آن، آشنایی کافی نداشته‌اند. دلیل دوم، نزدیکی بیش از حد آنها به استانداردهای بخش بازرگانی است؛ لذا کشورها ترجیح می‌دهند در صورت پذیرش حسابداری تعهدی از قواعد حسابداری بازرگانی خود استفاده کنند. لذا به نظر می‌رسد یک تغییر فرهنگی ضروری باشد.

ج-۲. بررسی تحول نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی

بخش آمار سازمان ملل متحد اروپای شرقی، مرکزی و بالتیک را شامل کشورهای بلاروس، بلغارستان، جمهوری چک، مجارستان، مولداوی، لهستان، رومانی، روسیه، اسلواکی، اوکراین، آلبانی، بوسنی و هرزگوین، بلغارستان، کرواسی، قبرس، جمهوری چک، یونان، مجارستان، لهستان، صربستان، اسلواکی، اسلوانی، جمهوری مقدونیه، ترکیه، اوکراین، استونی، لتونی، و لیتوانی را معرفی می‌کند. برخی از این

کشورها خواهان پیوستن به اتحادیه اروپا بوده یا هستند.

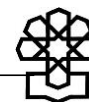
اتحادیه اروپا بر حداقل‌های بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی برای کشورهای عضو تأکید می‌کند که اهداف زیر را دربر دارد:

- در قالب محدودیت‌های بودجه‌ای می‌توان به اولویت‌های سیاسی و اقتصادی دست یافت،
 - می‌توان اطمینان یافت تصمیم‌های دولت به‌صورت کارآ و اثربخش اجرا می‌شود،
 - بنیادهای مورد نیاز برای عملکرد اثربخش در اتحادیه اروپا را می‌توان بنیان نهاد و از جوه صندوق تعاون این اتحادیه که در اختیار کشورهای داوطلب قرار می‌گیرد استفاده مطلوب کرد،
 - در روابط میان اعضا می‌توان اعتماد و اطمینان برقرار کرد.
- سازمان پشتیبان پیشرفت مدیریت و حاکمیت در حوزه شرق و مرکز اروپا (سیگما)، تشکیلات مشترک سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و اتحادیه اروپا، شرایط پیوستن را در قالب حوزه بودجه‌بندی و مدیریت مالی بیان نموده و بدین ترتیب حداقل‌هایی را برای رسیدن به شرایط یاد شده تعیین کرده است. این چهار حوزه عبارتند از:

- مدیریت مخارج عمومی،
- کنترل‌های مالی،
- تدارکات عمومی،
- حسابرسی خارجی.

سیگما همه‌ساله به کشورهای شرق و مرکز اروپا براساس میزان دستیابی به این معیارها از ۱ تا ۴ امتیاز می‌دهد (۴ بهترین امتیاز). این امتیازها در اختیار اتحادیه اروپا قرار می‌گیرد تا براساس این اطلاعات گزارش‌های سالیانه خود را درباره پیشرفت کشورهای داوطلب عضویت در اتحادیه اروپا تنظیم نماید. سیگما در ارتباط با چهار حوزه پیش‌گفته، حداقل‌های ده‌گانه‌ای را مطرح کرده که به شرح زیر است:

۱. **چارچوب قانونی و سازمانی:** اصول بودجه‌بندی باید به‌طور شفاف در قوانین کشور مطرح و تشریح شده باشد. طبق آن وظایف بخش‌های مختلف دولت در قبال بودجه و شیوه اعمال مسئولیت پاسخگویی دولت و پاسخ‌خواهی پارلمان روشن می‌شود.
۲. **چارچوب مالی میان‌مدت:** کشورهای داوطلب عضویت در اتحادیه اروپا باید قادر باشند اطلاعات مربوط به بودجه را در قالب یک چارچوب میان‌مدت فراهم کنند و اهداف مالی میان‌مدت خود را تعیین نمایند. همچنین کشورهای داوطلب باید بتوانند برای کمک‌های دریافتی پیش از عضویت نیز طرح‌های میان‌مدت تهیه کنند.
۳. **فرآیند تهیه بودجه:** فرآیند بودجه و مراحل آن باید به‌روشنی و صراحت تبیین و برای هر



یک از مراحل آن زمان کافی تخصیص داده شود. همچنین، محدودیت‌های سنگینی برای فرآیند بودجه در نظر گرفته شود. ساختار و شکل پیش‌نویس بودجه‌ای که تقدیم مجلس می‌گردد، باید از پیش تعیین شده و مناسب باشد تا امکان بررسی آن توسط مجلس فراهم شود و تعریف روشنی از تخصیص‌هایی که باید مورد تصویب مجلس قرار گیرد، باشد. زبان و شکل مورد استفاده در پیش‌نویس باید برای شهروندان، رسانه‌ها، و قانونگذاران قابل درک و فهم باشد.

۴. مدیریت بودجه خط‌مشی‌ها و برنامه‌های سرمایه‌گذاری عمومی: اتحادیه اروپا از کشورهای داوطلب پیوستن انتظار دارد که وجوهی را که پیش از عضویت از کمیسیون این اتحادیه دریافت می‌کنند به‌گونه‌ای مدیریت کنند که در زمان پیوستن به اتحادیه اروپا، ابزار بودجه‌ریزی مورد نیاز را به‌دست آورده باشند.

۵. اجرای بودجه و نظارت بر آن: وزارت دارایی باید قادر باشد برای مخارج مربوط به برنامه‌های عمومی محدودیت‌هایی قرار دهد که دارای ضمانت اجرایی باشد. این وزارتخانه باید بر جریان مخارج در طی سال برمبنای سیستمی یکپارچه از حساب‌ها و گزارش‌های مالی نظارت و کنترل داشته باشد.

۶. حسابداری و گزارشگری: حساب‌های بودجه‌ای و حسابداری ملی باید طبقه‌بندی مشترکی داشته باشند تا تحلیل آنها تسهیل شود و پاسخگویی افزایش یابد. رویه‌های حسابداری باید با مقررات و الزامات بودجه تطابق داشته باشد. گزارشگری مالی باید به‌موقع، جامع و اتکاپذیر باشد و انحرافات از بودجه را مشخص کند. روش‌های ارزیابی کارایی و اثربخشی مخارج و برنامه‌ها باید تبیین شود.

۷. کنترل‌های مالی: کنترل داخلی صحیح نیازمند وجود سیستم‌ها و رویه‌هایی است. این سیستم باید از نقض مقررات جلوگیری و با آن برخورد کند و مبالغی را که در اثر بی‌قانونی یا غفلت مفقود شده است، جبران کند.

۸. تدارکات عمومی: دستیابی به بازاری با عملکرد رضایت‌بخش، یکی از اولویت‌های اتحادیه اروپاست. یکی از راه‌های دستیابی به این هدف داشتن یک سیستم تدارکات عمومی مطلوب است که از طریق آن رقابت برای انعقاد قرارداد با بخش عمومی و خصوصی تشویق شود. رویه‌های شفاف و صحیح در ارتباط با تدارکات و خریدها می‌تواند هزینه مخارج عمومی را کاهش دهد، نتایج به موقع به بار آورد، به شکل‌گیری بخش خصوصی انگیزه و سرعت بخشد و اتلاف منابع، تأخیرها، جرائم و ناکارایی دولت را کاهش دهد.

۹. حسابرسی خارجی: هر یک از کشورها باید دیوان محاسباتی داشته باشد که اختیار رسیدگی به تمام وجوه، منابع و نهادهای عمومی را داشته باشد. این حسابرسی باید مطابق با استانداردهای سازمان بین‌المللی دیوان‌های محاسبات انجام گیرد.

۱۰. ظرفیت اصلاح سیستم‌های بودجه‌ریزی و مدیریت مالی: ظرفیت و آمادگی یک کشور برای هماهنگ‌سازی قوانین بودجه‌ریزی و رویه‌های مدیریت مالی با استانداردهای اروپای غربی ایجاد گردد.

حمایت‌های مالی بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، کمیسیون اروپایی و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در کنار انگیزه پیوستن به اتحادیه اروپا موجب ایجاد اصلاحات عمده در نظام حسابداری دولتی کشورهای این منطقه شده است.^۱

ج-۳. نقشه عملیاتی تغییر حسابداری نقدی به تعهدی در دولت هند

هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی در هند به‌عنوان مشاور دیوان محاسبات این کشور با هدف ارتقای گزارشگری مالی دولت هند تأسیس شده است. این هیئت گزارشی در رابطه با چگونگی انتقال از حسابداری نقدی به تعهدی را به‌عنوان نقشه راه و مسیر انتقال به حسابداری تعهدی را ارائه کرده است. این کمیته اعتقاد دارد که دولت و واحدهای دولتی بهتر از هر کسی می‌توانند نقشه تفصیلی جهت انتقال سیستم حسابداری تهیه کنند در این گزارش سه مرحله برای انتقال پیش‌بینی شده است که با توجه به سازمان‌های مختلف در چارچوب زمانی ۱۰-۱۲ سال برای انتقال در نظر گرفته شده است:

۱. ارتقای سیستم موجود با تهیه گزارش‌های مکمل در کوتاه‌مدت.
 ۲. ارتقای سیستم موجود با تعدیلاتی جزئی جهت افزایش توان گزارش اطلاعات درآمدها و بدهی‌ها در میان‌مدت.
 ۳. دستیابی به سیستم حسابداری متنی بر تعهدی کامل در بلندمدت.
- مراحل سیزده‌گانه زیر برای انتقال پیش‌بینی شده که هر سازمان باید برای استقرار سیستم حسابداری تعهدی طی کند:

۱. تشکیل گروه ضربت
۲. تهیه بانک اطلاعاتی مناسب
۳. مطالعه در واحدهای پایلوت
۴. مستندسازی فرآیندها
۵. چارچوب تفصیلی حسابداری
۶. سیاستگذاری در حسابداری
۷. تهیه سرفصل حساب‌ها

۱. کشورهایی که به اتحادیه اروپا پیوسته‌اند غالب شرایط مذکور را فراهم کرده‌اند.



۸. تهیه اسناد و دفاتر مالی
۹. سازماندهی لازم برای جریان مناسب اطلاعات
۱۰. سیستم تکنولوژی اطلاعات (IT) مناسب
۱۱. نیازهای آموزشی
۱۲. پایلوت اجرا
۱۳. اجرای کامل حسابداری تعهدی.

د) رویکردها و عوامل مؤثر بر گذر به حسابداری تعهدی

پس از تأیید سودمندی مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی در حسابداری بخش عمومی و با گذشت بیش از دو دهه از آغاز پژوهش‌های تجربی پیرامون بررسی سازوکارهای اثربخش تدوین برنامه‌گذار در این بخش، کشورهای مختلف دریافته‌اند که پیمودن این فرآیند با مشکلات فراوانی روبرو است. به‌طور مشخص، فرآیند گذار در خلأ اتفاق نمی‌افتد و از پیش آمدهای گوناگونی تأثیر می‌پذیرد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

سپری کردن موفقیت‌آمیز فرآیندگذار نیازمند سنجش دقیق شرایط موجود و تدوین برنامه‌های جامع است. نقش عوامل سیاسی و سیاستمداران در حمایت همه‌جانبه از اجرای پروژه‌های گذار، عامل حیاتی در موفقیت آن است.

عوامل زیادی بر سرعت و شیوه‌گذار به حسابداری تعهدی مؤثرند که برخی از آنها عبارتند از:

۱. **ساختار نظام سیاسی کشورها:** نظام‌های سیاسی ریاست‌جمهور محور یا پارلمان‌محور باشد بر سرعت تصویب مصوبات تغییر مؤثر است سیستم پارلمان‌محور به جهت اینکه دولت با اکثریت کرسی‌های پارلمان تشکیل می‌شود و برای فرآیند تغییر نیاز به پشتوانه قانونی و حمایت سیاستمداران الزامی است امکان تأثیرگذاری بیشتر فراهم می‌کند.
۲. **وضعیت اقتصادی کشورها:** کشورهای توسعه‌یافته به‌دلیل وجود منابع مالی کافی و نیروی انسانی متخصص، گذار به سیستم نوین برایشان آسان‌تر است درحالی که کشورهای درحال گذار و درحال توسعه به‌دلیل محدودیت بیشتر نیاز به برنامه‌ریزی دقیق‌تر و بلندمدت‌تر دارند. ساختار اقتصاد کشور که بخش‌های خصوصی و دولتی چه سهمی از اقتصاد دارند نیز تأثیرگذار است.
۳. **دامنه تغییرات و اصلاحات:** اینکه تغییرات و اصلاحات فقط بر تغییر حسابداری تمرکز دارد یا دامنه آن گسترده‌تر است و سیستم یکپارچه (حسابداری و بودجه‌بندی) را در برمی‌گیرد.
۴. **جهت‌گیری تغییرات:** اینکه تغییرات از بالا به پایین باشد یا بالعکس. اگر تغییرات توسط سطوح بالای دولت برای کلیه واحدهای آن اجباری گردد و چارجوب زمانی ثابتی داشته باشد. یا

واحدهایی از دولت که امکان تغییرات در آنها میسر است ابتدا فرآیند تغییرات را آغاز نمایند و سپس به کل دولت به مرور زمان تسری یابد.

۵. مبنای حسابداری فعلی مورد استفاده: اینکه در حال حاضر سیستم حسابداری فعلی از چه مبنایی استفاده می‌کند و سیستم اطلاعاتی موجود تا چه میزان اطلاعات لازم را در خصوص دارایی‌ها و بدهی‌ها ارائه می‌کند.

۶. سطح تعهد سیاسی در پذیرش مبنای حسابداری تعهدی و وجود ظرفیت و مهارت‌های اشخاص و سازمان‌های اجرایی تغییرات.

د- ۱- مسیرهای گذار

روش و سرعت گذار به مبنای تعهدی در بین واحدهای مختلف گزارشگر متفاوت است. طیف گسترده‌ای از رویکردها و ترکیب‌های گوناگونی از آنها نیز کاملاً امکانپذیر است (فدراسیون بین‌المللی حسابداری، بند «۲»، ۲۰۱۱).

فرآیند گذار را می‌توان براساس نظر هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی (۲۰۰۷) انجام داد:

۱. ارتقای عملکرد سیستم فعلی با ارائه اطلاعات اضافی.

۲. افزودن به قابلیت سیستم موجود برای شناسایی و ارائه اطلاعات بیشتر.

۳. برنامه‌ریزی مناسب برای گذار به مبنای مورد انتظار در مدت زمان معین.

رویکردهای پیشنهادی فدراسیون بین‌المللی حسابداری برای گذار به مبنای حسابداری تعهدی به شرح زیر است (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۳):

۱. تجزیه و تحلیل فاصله بین نظام موجود حسابداری و نظام جدید: ابزار تحلیل فاصله درک روشنی از فاصله میان نظام گزارشگری مالی موجود با نظام مورد انتظار فراهم می‌کند تا نقشه راه براساس آن تدوین شود. این ابزار توسط کشورهای نظیر آذربایجان، هند، اندونزی و تاجیکستان به کار برده شده است.

۲. شروع اصلاحات از درون واحدهای دولت: ممکن است اصلاحات فراگیر یا بخش‌های خاصی از نهادهای دولت را دربرگیرد یا شروع اصلاحات از بخش‌های مستقل یا نیمه‌مستقل آغاز شود یا برای برخی از واحدها اجباری و برخی اختیاری باشد. کسب تأیید سیاسی برای تغییرات مبنای حسابداری برای پیاده‌سازی در واحدهای مستقل آسان‌تر است. اندازه واحد نیز بر انجام اصلاحات و شیوه اجرای آن مؤثر است.

۳. گزارشگری در سطح کل دولت: درک و تفسیر گزارش‌های حسابداری تعهدی در سطح کل



دولت برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های متعدد و پراکنده آسان‌تر است.

۴. پیاده‌سازی تدریجی: حسابداری تعهدی مستلزم شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌هاست. واحدهای گزارشگر می‌توانند برای گذار این شناسایی را گام‌به‌گام از دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه‌مدت به دارایی‌های ثابت انجام دهند.

۵. بودجه‌بندی تعهدی: تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌بندی هماهنگ باشد این تغییر می‌تواند همزمان یا به صورت دوره‌ای با تأخیر جهت حصول اطمینان صورت گیرد.

۶. دوره اصلاحات: تعیین زمان مورد نیاز می‌تواند کوتاه‌مدت (۱ تا ۳ سال)، میان‌مدت (۴ تا ۶ سال) و یا بلندمدت (۶ سال به بالا) باشد.

۷. گذار و الزامات حسابرسی در صورتی که واحدها ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند باید الزامات حسابرسی را در فرآیند تغییر مدنظر قرار دهند.

۸. طرح‌های پیاده‌سازی: پس از انتخاب مسیرگذار باید طرح پیاده‌سازی را تدوین کرد تا امکان دستیابی به اهداف را فراهم کند.

د- ۲- گذار موفق به حسابداری تعهدی

گذار به حسابداری تعهدی برای بسیاری از دولت‌ها، اهمیت قابل ملاحظه‌ای دارد. همانند هر پروژه عظیم دیگری، این پروژه نیز نیازمند برنامه‌ریزی و مدیریت دقیق است. وجود ویژگی‌های ذیل سبب سریع‌تر و یکنواخت‌تر شدن فرآیند گذار می‌شود (رحمانی، ۱۳۹):

۱. دستورالعمل شفاف: وجود یک دستورالعمل شفاف ازسوی سطح مناسبی از دولت که در آن اصلاحات، زمانبندی مورد انتظار، اختیار دستگاه‌های مختلف دولتی برای انجام تغییرات ذکر شده باشد، ضرورت دارد. این تفویض اختیار شفاف به واحدها و مقامات مربوط این قدرت را می‌دهد تا تغییر را شروع کرده و بر اصلاحات نظارت کنند.

۲. تعهد سیاسی: تغییر مبنای حسابداری نیازمند منابع قابل ملاحظه‌ای است. در صورتی که در ابتدای امر تعهد سیاسی ایجاد نشود، ممکن است ناتوانی در غلبه بر مشکلات بعدی در طی فرآیند منجر به ائتلاف منابع کمیاب گردد. زیرا ممکن است گذار در دوره زمانی روی دهد که در آن خود دولت یا زیرمجموعه‌های آن تغییر کنند. از این رو برقراری ارتباط مستمر با سیاستمداران اصلی در طی فرآیند از اهمیت برخوردار است.

۳. تعهد و پایبندی نهادهای مرکزی و مقامات اصلی: تغییرات در مبنای حسابداری، همراه با اصلاحات مدیریت مالی دیگر نظیر تفویض اختیار منابع مستلزم تغییر در ساختار قدرت است.

اصلاحات مالی ممکن است نیازمند تغییر در فرهنگ بخش عمومی نیز باشد. چنین تغییرات فرهنگی نیاز به تلاش و زمان دارد. حمایت مقامات بالا می‌تواند به این فرآیند کمک کند.

۴. منابع انسانی و مالی کافی: برای مدیریت و انجام تغییر به حسابداری تعهدی، مهارت‌های متعددی مورد نیاز است. شناسایی انواع مهارت‌های مورد نیاز و برنامه‌ریزی برای حصول اطمینان از قابلیت دسترسی آنها، در موفقیت‌گذار بسیار حیاتی است.

۵. ساختار مدیریت پروژه مؤثر: به‌طور کلی مدیریت پروژه به معنای تفکیک پروژه به اجزای کوچک‌تر است که توسط افراد دارای تجربه و مهارت کافی، مدیریت گردد. یک پروژه اصلاحات باید دارای موارد زیر باشد:

- چارچوب یا فلسفه مستند،
- برنامه پیاده‌سازی منظم،
- تخصیص واضح مسئولیت‌ها برای وظایف مختلف و نقش‌ها و مسئولیت‌های خاص واحدها و مقامات اصلی،

- تاریخ‌ها و یا مراحل هدف پروژه همراه با رویه‌های نظارت بر عملکرد واحدها و افراد مسئول در قبال دستیابی به آن تاریخ‌ها و یا مراحل هدف،

- فرآیند مصوبی که نشان می‌دهد چه کسی قدرت اتخاذ تصمیمات خاص را دارد،
- اطلاع‌رسانی منظم و مکانیسم‌های هماهنگی برای انتشار اطلاعات و کسب آن از واحدها،
- اطلاع‌رسانی به واحدها به‌منظور آگاهی آنها از این موضوع که در قبال کدام هزینه‌های اضافی (در صورت وجود) می‌توانند منابع مالی اضافی دریافت کنند.

۶. ظرفیت فنی و سیستم‌های اطلاعاتی کافی: پذیرش گزارشگری مالی تعهدی در ارتباط با سایر اصلاحات بخش عمومی، اغلب مستلزم تغییر در دامنه گسترده‌ای از سیستم‌های اطلاعاتی است. واحدهای مشمول فرآیندگذار به حسابداری تعهدی، لازم است تمام سیستم‌های موجود را که با سیستم گزارشگری مالی در ارتباط هستند، مورد ارزیابی قرار دهند.

۷. استفاده از قانون: استفاده از قانون فراهم‌کننده اقتدار رسمی درخصوص تغییرات بوده و بیانگر میزان تعهد دولت به انجام تغییرات است.

۸. ساختار حساب‌ها: تهیه ساختار جدیدی از حساب‌ها یک گام اساسی در پذیرش حسابداری تعهدی محسوب می‌شود. ساختار حساب‌هایی که به خوبی طراحی شده است می‌تواند به کارآیی ارائه صورت‌های مالی برای مقاصد مختلف کمک کند.

۹. طبقه‌بندی بودجه‌ای: در یک سیستم کارآمد، ساختار حساب‌ها باید شامل طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای باشد. چنانچه دولت براساس مبنای حسابداری تعهدی گزارش‌دهی کند، اما بودجه آن



براساس مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده باشد، باید ساختار حساب‌های ترکیبی قادر به ایجاد دو گزارش در مورد دو مبنای نقدی و تعهدی باشد، بنابراین ساختار حساب‌ها بسیار پیچیده خواهد بود. ممکن است الزامات قانونی یا ساختاری بر حساب‌ها حاکم باشد که در تدوین و تهیه حساب‌ها باید به این موضوع توجه شود.

۱۰. استفاده هوشمندانه از منابع: اکثریت واحدهایی که قصد گذار به حسابداری تعهدی دارند، با محدودیت منابع مواجه هستند. این محدودیت‌ها ایجاب می‌کند تا واحدها از منابع خود به صورت مؤثر و کارآ استفاده کنند. یکی از جنبه‌های مهم استفاده هوشمندانه از منابع، وجود یک مدیریت پروژه شایسته است که شامل تعیین اهداف، مسئولیت‌ها، زمانبندی‌ها و نیازمندی‌ها به صورت شفاف باشد. کاربرد مفهوم اهمیت نیز می‌تواند تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر جنبه‌های فرآیندگذار، خصوصاً بر سرعت گذار، داشته باشد.

۱۱. ارزیابی مهارت‌های مورد نیاز و آموزش: تمامی افرادی که درگیر فرآیند گذار به حسابداری تعهدی هستند باید درک روشن و مشترکی از دلایل تغییر، مسئولیت‌پذیری، توانایی استفاده از سیستم‌ها و رویه‌های تهیه اطلاعات داشته باشند. باید نیاز آموزشی مشخص و مهارت کارکنان افزایش یابد.

ه) ساختار نظام حسابداری دولتی در ایران و ضرورت تغییر به نظام نوین مالی

اهداف و جنبه‌های نظری حسابداری دولتی از تجزیه و تحلیل اصول پنجاه و سوم، پنجاه و چهارم و پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران استخراج شده است. این اصول بر جمع‌آوری درآمدها و عایدات در خزانه دولت و انجام پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب با رعایت قانون تأکید می‌کند و محدوده نظارت دیوان محاسبات و حصول اطمینان از مصرف وجوه در محل صحیح خود و جلوگیری از تجاوز هزینه‌ها از اعتبار مصوب را مدنظر دارد (باباجانی، ۱۳۷۱).

اهداف حسابداری دولتی

۱. برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف آن در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط.
۲. برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل.
۳. فراهم کردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات مصوب.
۴. انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی و وضعیت وصول درآمدها و سایر منابع مالی و پرداخت‌ها.
۵. رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم به آنها و قوه مقننه به‌عنوان نمایندگان مردم.

با توجه به اهداف مذکور که از اصول، قوانین و مقررات برگرفته شده است. مفاهیم بنیادی حسابداری دولتی نیز با تأکید بر تقدم قوانین و مقررات بر اصول و استانداردهای حسابداری به شرح زیر است:

۱. **لزوم نگهداری حساب‌های مستقل برای وجوه:** هریک از منابع مالی دولت برای اجرای وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌های معینی اختصاص یافته است و یا وجوه امانی در اختیار دولت، یک واحد مالی و حسابداری مستقل تلقی می‌شود که به آن حساب مستقل می‌گویند.

۲. **مبنای حسابداری:** در حسابداری کلیه حساب‌های مستقل وجوه خزانه‌داری کل برای ثبت دریافت‌ها و پرداخت‌ها مبنای نقدی به کار می‌رود که در تبصره «۳» ماده (۶۳) قانون محاسبات عمومی تأکید شده است. در حسابداری برخی حساب‌های مستقل وجوه درآمدها مبنای نقدی و هزینه‌ها با مبنای نقدی تعدیل شده صورت می‌گیرد.

دولت و واحدهای تابعه، شهرداری‌ها و همچنین نهادهای عمومی غیردولتی نظیر نهادهای انقلاب اسلامی از جمله سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران محسوب می‌شوند. اکثر صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی سازمان‌های بخش عمومی است. افزایش سطح مطالبات شهروندان دایر بر حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی، دولتمردان و سیاستمداران کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه را وادار به تجدیدنظر و اقدام به تغییر نظام گزارشگری مالی کرده است. اما عدم توجه کافی به مفهوم مسئولیت پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی ایران و فقدان ارتقای سطح مطالبات شهروندی در پاسخ‌خواهی از جمله دلایلی است که نظام گزارشگری مالی بخش عمومی را با نارسایی‌های زیر مواجه کرده است (باباجانی، مجموعه مقالات، ۱۳۹۳):

۱. فقدان مرجع تدوین اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲. فقدان چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی
۳. نقش کم‌رنگ گزارشگری مالی در ایفای نقش مسئولیت پاسخگویی
۴. عدم استفاده از مبنای تعهدی
۵. عدم گزارشگری صحیح دارایی‌ها و بدهی‌های غیر جاری
۶. عدم تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالیانه
۷. عدم دسترسی عمومی به گزارش‌های مالی.

موارد مذکور حاکی از ناکارایی و کم‌اثر بودن گزارشگری مالی دولتی بوده و منجر به توجه برای رفع نارسایی‌ها توسط قانونگذاران و مجامع حرفه‌ای شده است که در ذیل به مواد قانون برنامه پنج‌ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی چهارم و پنجم جمهوری اسلامی ایران اشاره می‌شود:



ماده (۱۳۸) (قانون برنامه چهارم توسعه جمهوری اسلامی ایران)

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

- الف) شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.
 - ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.
 - ج) تنظیم لایحه بودجه سالیانه براساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.
 - د) تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن.
- تبصره «۱»-** به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور و تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روش‌ها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارآ و اثربخش و به کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره «۲»- سازمان فوق‌الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

ه) آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ماده (۱۴۲) (قانون برنامه چهارم توسعه جمهوری اسلامی ایران)

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دستگاه‌های موضوع ماده (۱۶۰) این قانون موظفند، به منظور افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در مقابل مردم، با استفاده از فناوری‌های نوین اداری و بازنگاری و مهندسی فرآیندها و روش‌ها و رشد شاخص‌های مربوط به مشتری‌مداری و آموزش اداری مردم و توسعه فرهنگ مدیریت و ارزیابی عملکرد و راهکارهای لازم برای جلوگیری از مفاسد اداری، سطح کیفی خدمات خود را افزایش داده و در تدوین ضوابط و مقررات و بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌های ذیربط رضایت و تکریم ارباب رجوع به‌عنوان یکی از اهداف اصلی و تأثیرگذار در سرنوشت اداری و استخدامی کارکنان ملحوظ نمایند.

ماده (۱۵۳) (قانون برنامه چهارم توسعه جمهوری اسلامی ایران)

کلیه دستگاه‌های مذکور در ماده (۱۶۰) موظفند در راستای احکام بخش نوسازی دولت و ارتقای

اثر بخشی حاکمیت، ضمن اجرای دقیق احکام این فصل گزارش عملکرد خود را هر ۶ ماه یکبار به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ارائه نمایند و این سازمان با رتبه‌بندی میزان موفقیت دستگاه‌ها نتیجه را برای هیئت وزیران و کمیسیون‌های مربوط مجلس شورای اسلامی گزارش نمایند.

ماده (۲۱۸) (قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران)

کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثر بخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیئت‌مدیره این شرکت‌ها مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند.

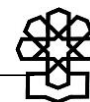
تبصره «۱»- شرکت‌هایی که براساس مصوبه دولت دارای طبقه‌بندی می‌باشند از شمول این ماده مستثنا می‌شوند.

تبصره «۲»- سازمان حسابرسی مکلف است چارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف ۶ ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

ماده (۲۱۹) (قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران)

به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. دستورالعمل اجرایی توسط معاونت تهیه و ابلاغ می‌شود. همچنین در اجرای بند «۳۲» سیاست‌های کلی برنامه پنجم و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط براساس آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

بخشنامه ۱۰۱/۳۴۲۸۲ مورخ ۱۳۸۴/۳/۱ تدوین شد و در بودجه‌های سالیانه مورد تأکید قرار می‌گرفت اما به جهت نبود بستر لازم امکان اجرا شدن واقعی آن مهیا نشد و در بخشنامه بودجه سال



۱۳۹۳ کل کشور پیوست چهارم دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موضوع ماده (۲۱۹) (قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران) جایگزین بخشنامه ۱۳۸۴ شد.

لازم به ذکر است که براساس تعریف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از روش‌ها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای آنها از طریق به‌کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌کند. در این تعریف سه موضوع اساسی مشاهده می‌شود:

۱. **عملکرد سازمانی:** اعتبارات بودجه‌ای در قبال ارزیابی به عمل آمده از عملکرد سازمان تخصیص می‌یابد.

۲. **بهای تمام شده:** عامل اصلی محاسبه بهای تمام شده هر واحد محصول (کالا یا خدمات) است.

۳. **کارآیی و اثربخشی:** سومین رکن مهم، تولید محصولات و خدمات بیشتر و با کیفیت بالا با بودجه کمتر نسبت به گذشته است.

تعیین بهای تمام شده کالا و خدمات دقیق، ارزیابی عملکرد، کارآیی و اثربخشی بدون استفاده از مبنای حسابداری تعهدی بعید است.

همان‌گونه که تحقیقات سایر کشورها در این خصوص نشان داده است اکثر کشورهای توسعه‌یافته برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی دولتی و بودجه‌ریزی ابتدا تغییر نظام حسابداری را مدنظر قرار داده و به دنبال آن تغییر نظام بودجه‌ریزی را اعمال نموده‌اند. بهتر است ما نیز از تجربه دیگران استفاده کرده تا با هزینه کمتر به این مهم دست پیدا کنیم.

لازم به ذکر است که با تدوین مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تصویب استانداردهای ۱ تا ۳ در تاریخ ۱۵/۵/۱۳۹۲ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی و لازم‌الاجرا شدن آن از فروردین‌ماه ۱۳۹۴ به بعد بخش عمومی نیز ملزم به به‌کارگیری حسابداری تعهدی شده است در ضمن شرکت‌های دولتی نیز همانند گذشته از استانداردهای حسابداری مالی تبعیت کرده و از حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران، ۱۳۹۲).

در بند «۱» بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران که در سال ۱۳۹۲ منتشر شده است، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت بیان شده است. منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه‌های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت، زیرساخت‌ها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاه‌های اجرایی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به‌عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر، بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالیانه کل کشور و تهیه گزارش تفریح بودجه صورت می‌گیرد. لذا لازم است گزارش‌های مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج

عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود.

استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی در این بیانیه (بند «۱۸» الی «۲۵») شامل شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی هستند و نیازهای اطلاعاتی این استفاده‌کنندگان (بند «۲۶» الی «۳۷») عبارتند از:

- رعایت بودجه،

- ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی،

- رعایت سایر قوانین و مقررات،

- ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.

در بند «۳۸» این بیانیه با تأکید بر اینکه گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ایفا کند و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر سازد تا نحوه انجام مسئولیت مذکور را ارزیابی نمایند و در تصمیم‌گیری به آنها کمک کند، ارائه اطلاعات زیر را برای دستیابی به این هدف ضروری دانسته است:

الف) اطلاعاتی درخصوص کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال،

ب) اطلاعاتی درخصوص اینکه آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن طبق بودجه مصوب سالیانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است یا خیر.

پ) اطلاعات لازم برای ارزیابی نتایج حاصل از عملیات سالیانه واحد گزارشگر شامل نحوه تأمین منابع و نقدینگی و مصارف آن برای فعالیت‌های مختلف و عملیات،

ت) اطلاعات لازم برای ارزیابی توانایی واحد گزارشگر در تأمین کالاها و ارائه خدمات و همچنین قدرت ایفای تعهدات در سررسید.

در حال حاضر برخی از نارسایی‌های گزارشگری مالی بخش عمومی با تصویب مفاهیم نظری و استانداردهای ۱ تا ۳ حسابداری بخش عمومی مرتفع شده است. اما اجرایی شدن آن در دولت و واحدهای تابعه مستلزم پروژه ملی برای ایجاد تغییر نظام گزارشگری مالی است.

برخی از موانع استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی عبارتند از:

۱. ضرورت تغییر سخت‌افزاری و نرم‌افزاری در نظام موجود (قبلی) برای تغییر به حسابداری تعهدی

(نظام جدید).

۲. ضرورت نیاز به نیروهای مجرب و آموزش کارکنان جهت به‌کارگیری نظام جدید.

۳. هزینه‌های اطلاع‌رسانی جهت کاهش مقاومت درقبال تغییر به نظام جدید.

۴. مشکلات تعیین ارزش دارایی‌ها برای استقرار نظام جدید.

۵. هزینه زیاد و دشواری استقرار و اجرای نظام جدید.



۶. درک دشوارتر حسابداری تعهدی.

براساس تحقیق انجام شده، انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیندگذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد. استفاده از ابزار تحلیل فاصله با شناسایی موانع موجود و سنجش میان آنچه که وجود دارد و آنچه باید باشد، می‌تواند کمک قابل توجهی در انتخاب رویکرد مناسب گذار به کارشناسان ارائه دهد. شواهد نشان می‌دهد روش پیاده‌سازی تدریجی (گام‌به‌گام) به‌عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران مورد استفاده قرار گیرد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۳).

در بخش عمومی ایران، شهرداری تهران در استقرار حسابداری تعهدی از سال ۱۳۸۵ پیشگام گردید و تا سال ۱۳۹۲ تعداد ۶ فاز از ۹ فاز نظام نوین مالی در شهرداری پایتخت به اجرا درآمده است که با اجرای سه فاز باقیمانده سیستم مالی شهرداری به بیشترین میزان شفافیت دست پیدا می‌کند. با استقرار ۶ فاز از این سیستم، تعهدهای غیرنقدی نیز در کنترل عملکردی سیستم حسابداری قرار گرفت و در عملکرد قیمت تمام شده واقعی لحاظ شد و در گام‌های بعدی نیز مانیتورینگ مناقصات مورد توجه قرار می‌گیرد. توجه به مبحث شفاف‌سازی مالی نه تنها منافع گسترده‌ای را برای شهر تهران به‌دست آورده بلکه به‌عنوان نمونه‌ای موفق مورد توجه بسیاری از شهرداری‌ها و دیگر سازمان‌های خدمات‌رسان کشور قرار گرفته است.

در واحدهای تابعه دولت، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی نیز تغییر روش حسابداری را از نقدی به نظام نوین مالی در چهار گام به شرح زیر برای اجرا پیش‌بینی کرده است (ابوالحلاج، ۱۳۹۰):

گام اول- تغییر رویکرد از روش حسابداری نقدی به روش تعهدی

گام دوم- استقرار سیستم بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها

گام سوم- بودجه‌بندی نوین

گام چهارم- مدیریت هزینه و بهره‌وری و تحلیل نتایج.

در راستای اجرایی نمودن فاز اول نظام نوین مالی و اجرای تبصره «۸۷» آیین‌نامه مالی و معاملاتی، دستورالعمل نحوه اجرا در فروردین‌ماه ۱۳۸۷ به دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور ابلاغ گردید.

به‌دنبال شهرداری‌ها و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری نیز اقدام به انتقال نظام مالی نموده که در جریان است.

با توجه به تأثیر قابل ملاحظه شفافیت اطلاعات مالی با اجرای بخشی از مراحل پیش‌بینی شده در پروژه‌های مذکور و کسب تجربه از آنها می‌توان سرعت انتقال از نظام‌های موجود، به سمت نظام‌های نوین مالی را افزایش داد. به‌دلیل گستردگی دولت و واحدهای تابعه این انتقال نظام مالی باید به‌عنوان پروژه‌ای ملی با برنامه‌ریزی دقیق صورت گیرد تا به سرانجامی موفق منجر گردد. با توجه به

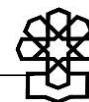
طول دوره اجرا و فرسایشی شدن آن نیاز به عزم ملی و حمایت همه‌جانبه سیاستمداران در تداوم و توفیق آن تأثیر شگرفی خواهد داشت. اگرچه محققین شیوه تدریجی گذار را پیشنهاد کرده‌اند، اما وزارتخانه‌های مختلف که بستر لازم را دارند می‌توانند به‌طور هم‌زمان اقدام نمایند. به‌منظور مدیریت صحیح این پروژه ملی ایجاد سازمانی متناسب برای برنامه‌ریزی، اجرا، نظارت و هدایت آن با کارکنانی مجرب و با روحیه جهادی و خستگی‌ناپذیر ضروری است. نمایندگان مجلس شورای اسلامی که نظارت بر عملکرد قوه مجریه دارند، از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی و عملکردی دولت هستند. بنابراین باید عزمی استوار برای استقرار نظام نوین مالی دولتی داشته باشند. شناخت موانع قانونی، رفع آن و الزام دولت به استقرار نظام نوین مالی در مدت زمانی معقول می‌تواند دولت را برای تسریع در اجرا کمک کند.

نتیجه‌گیری

بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارسایی‌های نظام حسابداری دولتی در ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌خواهی شهروندان سبب شده است تا تحقیقات گسترده‌ای در زمینه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی صورت گیرد. براساس نتایج حاصل برخی کشورهای توسعه‌یافته آنگلو ساکسون، اتحادیه اروپا، اروپای مرکزی و شرقی و برخی کشورهای درحال توسعه در سایر نقاط جهان در دو دهه اخیر اقداماتی برای تغییر نظام مالی مبتنی بر روش تعهدی را در پیش گرفتند، مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای نیز کشورها را به استقرار نظام نوین مالی بخش عمومی ترغیب می‌کنند.

جمهوری اسلامی ایران از جمله کشورهای درحال توسعه است که ضرورت تغییر را درک کرده است. تجربه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی، شهرداری‌ها و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در دهه اخیر و شناخت آثار مثبت آن در شفافیت مالی و مسئولیت پاسخگویی می‌تواند کمک مؤثری برای تغییر نظام مالی در دولت و واحدهای تابعه باشد. اگرچه تجربیات دیگر کشورها نیز الگویی مناسب برای گذار موفق در این مسیر است.

در این راستا با تغییر در قوانین و تصویب مفاهیم نظری و برخی استانداردهای بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای دولتی زمینه تغییر مهیا گردیده است. اما با توجه به عظمت پروژه تغییر نظام مالی در دولت و واحدهای تابعه عزم ملی و حمایت همه‌جانبه لازم است درحالی‌که برای این تغییر سازمانی متناسب با جایگاهی رفیع، کارکنانی مجرب و خستگی‌ناپذیر برای برنامه‌ریزی، اجرا، نظارت و هدایت عملیات باید پیش‌بینی گردد، تا در کوتاه‌ترین زمان بتوان این تحول بزرگ را با موفقیت سپری کرد. نقش مجلس شورای اسلامی در دستیابی به نظام نوین مالی دولتی بی‌بدیل است.



۱. ابوالحلاج، مسعود. لایحه مالی محاسباتی پیشنهادی، انتشارات سرنوشت‌سازان، تهران، ۱۳۹۱.
۲. ابوالحلاج، مسعود. مبانی تغییر در نظام مالی دولتی، انتشارات سرنوشت‌سازان، چاپ سوم، ۱۳۹۰.
۳. باباجانی، جعفر. حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، چاپ سوم، دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۵.
۴. باباجانی، جعفر و رافیک باغومیان. ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران، مجموعه مقالات، انتشارات ترمه، چاپ سوم، ۱۳۹۳.
۵. باباجانی، جعفر. سیر تطور حسابداری دولتی در ایران، حسابدار شماره ۸۸-۸۷، مردادماه ۱۳۷۱.
۶. باباجانی، جعفر. ساختار نظام حسابداری دولتی در ایران، ماهنامه حسابدار شماره ۸۵-۸۶، اردیبهشت‌ماه ۱۳۷۱.
۷. باباجانی، جعفر. گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، مجموعه مقالات، انتشارات ترمه، ۱۳۹۳.
۸. بخشنامه بودجه کل کشور ۱۳۹۳ پیوست شماره ۴، دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موضوع ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه.
۹. سایت تخصصی حسابداران خبره ایران.
۱۰. رحمانی، حلیمه. ترجمه و تلخیص، رهنمودی برای گذار به حسابداری تعهدی، ویژه‌نامه حسابرس.
۱۱. رفیعی، افسانه. کار برمبنای تعهدی در حسابداری دولتی، حسابرس شماره ۴۰، بهار ۱۳۸۷.
۱۲. رفیعی، افسانه. بررسی تحول نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی، حسابرس شماره ۵۵، آبان‌ماه ۱۳۹۰.
۱۳. زارعی، بتول و رضا غلامی. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابرس شماره ۵۵، آبان‌ماه ۱۳۹۰.
۱۴. طالب‌نیا، قدرت ... و محسن حسنی. حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی. حسابرس ۵۵ مهر و آبان‌ماه ۱۳۹۰.
۱۵. کردستانی، غلامرضا، نظام‌الدین رحیمیان و شاهرخ شهبابی. رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذر به حسابداری تعهدی در بخش عمومی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، شماره ۱، پاییز و زمستان ۱۳۹۳.
۱۶. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۹۲.
۱۷. محمدپور زرنندی، حسین. رشد چشمگیر ترازمالی شهرداری پایتخت با استقرار سیستم حسابداری تعهدی، <http://shahrkhabar.ir/fa/news/23866>
۱۸. مجموعه قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب شهریور ۱۳۸۳، (دوره ۱۳۸۴-۱۳۸۸)، ناشر معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات، زمستان ۱۳۸۳.
۱۹. مجموعه قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب زمستان ۱۳۸۹، (دوره ۱۳۹۰-۱۳۹۴).
۲۰. میرزایی، افسانه و علیرضا مهرآذین. تئوری نشانه‌شناسی اقلام تعهدی، حسابرس شماره ۶۲، آذر و دی‌ماه ۱۳۹۱.



شماره مسلسل: ۱۴۵۶۳

مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه بودجه)

تهیه و تدوین: عبدالحسین رجبی

اظهار نظر کننده: رضا زمانی

ناظران علمی: عباس محسنی، محمدتقی فیاضی

متقاضی: معاون پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی: _____



تاریخ انتشار: ۱۳۹۴/۹/۱۴