



## حسابداری تعهدی و عوامل موثر در به کارگیری آن در سازمان های دولتی

پدیدآورده (ها) : طالب نیا، قدرت الله؛ حسینی، محسن  
حسابداری :: حسابرس :: مهر و ابان 1390 - شماره 55  
از 66 تا 73

آدرس ثابت : <http://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/863936>

دانلود شده توسط : Sara Khodadad  
تاریخ دانلود : 17/07/1396

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابراین، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و بر گرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه [قوانین و مقررات](#) استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



پایگاه مجلات تخصصی نور

[www.noormags.ir](http://www.noormags.ir)

# حسابداری تعهدی و

## عوامل موثر در به کارگیری آن در

# سازمانهای دولتی



دکتر قدرت الله طالب نیا  
محسن حسینی

### مقدمه

تا قرن شانزدهم در تمام بخشهای دولتی، حسابداری نقدی مورد عمل بود. در پاسخ به فشارهای اقتصادی، «اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری دولتی» (که حسابداری تعهدی نیز از آن جمله است) تدوین شد، اما حسابداری دولتی بعد از آن نیز همچنان بر مبنای نقدی ادامه یافت. بدون شک، دولتها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاکید بر حقوق شهروندان مقرر می دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه کنند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف شده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند. اهمیت اطلاعات مالی ایجاب می کند که این اطلاعات بر پایه ضوابط و استانداردها در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تهیه شود و در این راستا، حرکتهای مهمی در سطح جهان آغاز شده است؛ به گونه ای که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی و عمومی، کانون اصلی تحقیقات زیادی در دهه اخیر بوده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش (بخش عمومی) افزایش یافته است. بخش عمومی به دلیل الزام به افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در ارتباط با ارائه خدمات عمومی، در معرض دگرگونی بوده است و در همین راستا بررسی هایی در ارتباط با ادبیات بخش عمومی انجام شده است.

در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد؛ نخست، نگرش سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و دیگری نگرش نوین بر مبنای حسابداری تعهدی. از دیدگاه حسابداری نقدی یا حسابداری بودجه بخش عمومی، سیستم نقدی در اصل به عنوان روش مناسبتر برای بخش عمومی به کار می رود. در این سیستم، تاکید روی تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. از نتایج این سیستم آن است که گزارش مقداری بودجه به عنوان یک بخش اساسی از صورتهای مالی در بخش عمومی در نظر گرفته می شود. بر اساس مدل مدرن و با کاربرد حسابداری تعهدی در این مدل، تاکید بر کارایی است. بنابراین امروزه توصیه می شود که بخش عمومی، مجموعه ای از صورتهای مالی مورد استفاده در بخش خصوصی را بر اساس مبنای تعهدی تهیه کند. لذا این مقاله در صدد آن است که مزایا و معایب حسابداری تعهدی، عوامل موثر در به کارگیری حسابداری تعهدی و انتقادات وارد در به کارگیری حسابداری تعهدی در سازمانهای دولتی را مورد بررسی و مطالعه و سپس تفاوتهای آن با سیستم حسابداری نقدی را مورد توجه قرار دهد.

## ضرورت و اهمیت به‌کارگیری حسابداری

### تعهدی

با توجه به تغییرات دهه اخیر در حسابداری دولتی که از آن به‌عنوان یک تحول بزرگ یاد می‌شود و ارائه بیانیه ۳۴ اصول پذیرفته‌شده حسابداری دولتی در ژوئن ۱۹۹۹ که در آن استفاده از مبنای تعهدی بیان شده است، تاکنون در تحقیقات انجام‌شده در ایران، به‌خصوص در مورد حسابداری دولتی، صرفاً به مزایای استفاده از روش تعهدی پرداخته شده و در کشور ما هنوز موانع و ظرفیتهای لازم برای استقرار آن بیان و بررسی نشده است. در امر پذیرش حسابداری تعهدی توصیه شده است که کشورها باید واقع‌بین و عملگرا باشند و در محدوده منابع و ظرفیتهای قدم بردارند؛ به این دلیل که فرایند باید تدریجی باشد تا ظرفیت حرفه‌ای (مانند نیروی انسانی متخصص) توسعه یابد. این مقاله به شناسایی و بررسی ضرورت و اهمیت استقرار سیستم حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی می‌پردازد.

ادبیات حسابداری مدرن بخش عمومی، بر اندازه‌گیری کارایی تأکید دارد. بنابراین توصیه شده است که مجموعه صورتهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی تنظیم شود. اندازه‌گیری کارایی هر فعالیتی به تعیین صحیح میزان ورودیها و خروجیهای منابع برای آن فعالیت نیاز دارد. به‌طور عمده این ورودیها و خروجیها توسط سیستم حسابداری هر واحد اقتصادی باید شناسایی، اندازه‌گیری و در نهایت ثبت و گزارش شود. در گذشته تصور بر این بود که سیستم نقدی برای بخش عمومی مناسبتر است، زیرا با قوانین و مقررات سازگاری بیشتر دارد. حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیتهای بخش عمومی را گزارش می‌کند و امکان کارایی مدیریت را فراهم می‌سازد تا رسیدن به هدفها با کمترین هزینه میسر شود. در برخی از کشورها کمیته تدوین اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، چارچوب نظری جدیدی را ارائه کرده است. از آنجا که حسابداری تعهدی پیشنیاز بودجه‌ریزی عملیاتی است، در سیستم حسابداری دولتی نیز تغییرات زیادی انجام گرفت اما حسابداری دولتی در

ایران همچنان نقدی تعدیل‌شده باقی مانده است.

### حسابداری تعهدی

حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در زمانی که تمام اجزای آن رویداد مالی اتفاق افتاده است (در همان دوره مالی مربوط)، ثبت می‌کند. تمام داراییهای تملک‌شده توسط سازمان تا پایان دوره و نیز تمام بدهیهایی که تا آن لحظه ایجاد شده‌اند، در صورتهای مالی شناسایی می‌شوند. در عمل، درآمدهای کسب‌شده و منابع مصرف‌شده در یک دوره قبل از زمانی که وجه نقد جابه‌جا شود، ثبت می‌شود. به‌دنبال پذیرش این روش موارد زیر تهیه می‌شود:

- صورتهای مالی جامع از وضعیت سازمان در پایان دوره (ترازنامه)، و
- صورتهای مالی جامع از عملکرد سازمان برای دوره مالی (صورت حساب عملکرد).

تحت روش تعهدی نیاز به تهیه صورت گردش وجوه نقد نیز وجود دارد که اطلاعات مربوط به مصرف واحدها از منابع و نقدینگی را گزارش می‌کند. حسابداری تعهدی روشی پذیرفته‌شده برای بخش خصوصی در سرتاسر جهان است. علاوه بر این، بخش عمومی در حال حرکت به سوی حسابداری تعهدی جهت کمک به دولتها برای رسیدن به تصویر بهتری از عملکرد سیاست‌هایشان است. استقرار سیستم حسابداری تعهدی و گزارشگری بر مبنای آن، مستلزم اجرای عناصر حسابداری تعهدی است که برای بررسی ظرفیت قوانین و مقررات مالی محاسباتی، باید ظرفیت قوانین و مقررات برای اجرای هر یک از عناصر حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گیرد. عناصر حسابداری تعهدی عبارتند از داراییها، بدهیها، ارزش خالص داراییها، درآمدها، و هزینه‌ها.

### مبانی نظری

تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی نه‌تنها تغییری در سیستم حسابداری، بلکه یک تغییر مفهومی در به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت



پیشرفته بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی تاکید داشتند. در آستانه ورود به قرن بیست و یکم، تحولات در خور ملاحظه‌ای پدید آمد تا گزارش‌های مالی بتوانند بخشی از اطلاعات مورد نیاز برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را نیز فراهم کنند. بند ۱۹۷ بیانیه مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولت فدرال تاکید کرده است؛ مبنای حسابداری تعهدی به‌طور کلی اطلاعات بهتری از بهای تمام‌شده مربوط به تولید کالاها و خدمات ارائه می‌دهد، لیکن استفاده و کاربرد آن برای هدف معین باید به دقت مورد ارزیابی قرار گیرد (Robinson, 2002). مبنای تعهدی یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمانی است. این مبنا به جای آنکه صرفاً بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد تاکید کند، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی تاکید دارد و به همین دلیل، مربوط بودن، بی‌طرفی، بهنگام بودن، کامل و مقایسه‌پذیر بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (باباجانی، ۱۳۷۹).

**ضرورت‌هایی برای به‌کارگیری حسابداری تعهدی**  
بارت (Barrett, 1993) در تحقیق خود به ۷ دسته

بخش عمومی است. حرکت دولتها (مدیریت بخش عمومی) در سطح بین‌المللی از حسابداری نقدی به سمت حسابداری تعهدی را می‌توان به عوامل زیر نسبت داد:

- کاهش تنوع سیستم‌های حسابداری بر اثر به‌کارگیری صرف روش نقدی در دوره‌های گذشته،
- اهمیت کیفیت گزارش‌های دولت، و
- تمایل و تاکید استفاده‌کنندگان از اطلاعات به استفاده از حسابداری تعهدی از جمله هیئت استانداردهای حسابداری مالی.

در سال ۱۹۹۹ الگو جدید گزارشگری مالی دولتی مصوب هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) طی یک بیانیه مفصل حاوی ۱۶۶ بند به همراه ضمیمه‌های آن به شماره ۳۴ ابلاغ شد. این بیانیه را باید نقطه عطف این حرکت دانست. گزارش‌های مالی سالانه دولتهای محلی و ایالتی امریکا بر مبنای مفاد بیانیه ۳۴ (GASB Statement No. 34) تهیه شده و مشتمل بر ۳ قسمت است:

- تجزیه و تحلیل و تشریح مطالب به‌وسیله مدیریت،
- صورتهای مالی اصلی به‌صورت تلفیقی (در سطح دولت) و صورتهای مالی حسابهای مستقل، مشتمل بر یادداشتهای توضیحی، و
- اطلاعات ضمیمه به‌صورت جدولها پس از صورتهای مالی اصلی.

این بیانیه هدف اصلی صورتهای مالی را مورد بازبینی قرار داده است. بیانیه ۳۴، تهیه صورت مالی با استفاده از مبنای تعهدی در سطح دولت و بهبود صورتهای مالی تهیه‌شده در سطح حسابداری مستقل را مورد توجه قرار داده و ارائه اطلاعات جدیدی را به‌صورت یادداشتهای توضیحی اضافه نموده است. در واقع، بیانیه ۳۴ براساس چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک تدوین شده است که ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و محلی امریکا را که در آغاز هزاره سوم میلادی در جریان اجراست، به تفصیل بیان می‌کند (Mc Namee, et al., 1999).  
تا اواخر قرن بیستم، گزارش‌های مالی اغلب کشورهای

در رشته حسابداری نامفهوم است و امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

**تودور و موتیو** (Todor & Mutiu, 2005) به بررسی حسابداری نقدی در برابر حسابداری تعهدی پرداخته‌اند و پاسخ به این سوال را که آیا انتقال از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی سودمند است یا خیر و آیا کشور رومانی شانس برای تغییر سیستم دارد، جستجو کرده‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و بهبود روشهای اجرایی است. به‌منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری کامل، به‌موقع و صحیح ارائه می‌شود باید چارچوب قانونی برای آن طراحی شود. همچنین، اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

**وین** (Wynne, 2003) در مقاله خود تحت عنوان «آیا صورتهای مالی بخش خصوصی می‌تواند یک الگوی مناسب برای حسابداری بخش عمومی فراهم سازد؟» به بررسی تفاوت بین هدفهای هر دو بخش و ویژگیهای آنها پرداخته و به این نتیجه رسیده است که با بررسی صورتهای مالی بیش از ۱۵۰ دولت و با توجه به این مطلب که دولتها باید در برابر منابعی که در اختیار دارند و میزان هزینه‌های انجام شده پاسخگو باشند، به اطلاعات مالی خاصی نیاز دارند که باید به‌درستی شناسایی شوند. از آنجا که هدفهای بخش عمومی با بخش خصوصی اختلاف اساسی دارند، در نتیجه صورتهای مالی آنها نیز به احتمال اختلاف اساسی با هم خواهند داشت.

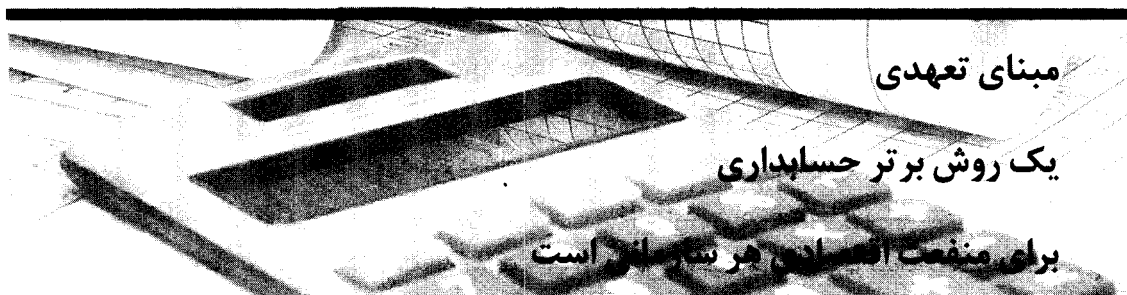
**فدراسیون کارشناسان اروپا (FEE)** نیز به بررسی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته است. نتایج این تحقیق از این نظریه که به‌کارگیری حسابداری تعهدی

از پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تاکید می‌کند که باید به این موارد توجه بیشتری شود:

- ۱- تعریف جامعتری از هزینه برنامه‌های دولت،
- ۲- تاکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی،
- ۳- اثر ارقام تعهدی بر تعیین روش قیمتگذاری برای استفاده‌کننده،
- ۴- نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر برای مذاکرات و چانه‌زنی در قراردادها،
- ۵- ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری نهادهای بخش عمومی،
- ۶- ایجاد پاسخگویی برای سیاستهای بدهی دولت، و
- ۷- اندازه‌گیری اثر مالی سیاستهای دولت بر برآوردهای بودجه.

**یان مک فی** (Ian Mc Phee, 2006)، در مقاله «چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را افزایش می‌دهد» بیان می‌کند که باید اذعان کرد گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

**مارک رابینسون** (Marc Robinson, 2002) در مقاله خود تحت عنوان «حسابداری تعهدی و بخش عمومی»، دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشهای مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج‌کننده را بررسی کرده است و بعضی راه‌حل‌ها را در این زمینه پیشنهاد می‌کند. وی بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به‌عنوان سیستمی با پیچیدگی‌های غیرضروری در حسابهای دولتی معرفی شده است که ایجاد این حسابها برای افراد غیرکارشناس



## مبنای تعهدی

### یک روش برتر حسابداری

برای منفعت اساسی هر شهروندی است

## اولین گام در استقرار حسابداری تعهدی

### شناسایی و بررسی ظرفیتها و

### رفع موانع مربوط به نبود این ظرفیتهاست



در بخش دولتی از طریق رویکرد پایین به بالا باید انجام گیرد، حمایت می‌کند. همچنین تجزیه و اصلاحات انجام گرفته در بخشهای کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد داد. با این حال، بررسیهای به نسبت اندکی درباره به‌کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته و در بسیاری موارد به مسائل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد، اشاره نشده است.

پرداختهای معوق و غیره،  
 • تمرکز صرف روی جریانهای نقدی و نادیده گرفتن سایر جریانهای منابع که می‌توانند توانایی دولت را برای تهیه کالاها و خدمات در زمان حاضر و در آینده تحت تاثیر قرار دهند (مانند استقراضهای انباشته و ...)،  
 • محدود کردن پاسخگویی مدیران بخش عمومی به استفاده از منابع نقد و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت داراییها و بدهیها،  
 • تطابق نداشتن کامل و مناسب درآمدها و هزینهها و تحریف احتمالی عملکرد،

### مزایا و معایب حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی

برخی از مزایای سیستم حسابداری نقدی به شرح زیر است:

• به‌دست نیامدن اطمینان نسبت به استفاده کارا از منابع به سبب استفاده از گزارشهای نقدی صرف (Hepworth, 2003; Mac Phee, 2006)

• سهولت درک آن به‌وسیله استفاده‌کنندگان به‌دلیل سادگی ذاتی این روش،  
 • سهولت اجرا و جمع‌آوری آسان اطلاعات در این روش،  
 • به‌موقع بودن گزارشهای مالی، قابلیت اعتماد و نیز مقایسه‌پذیری آنها،  
 • امکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه، و  
 • پایین بودن هزینه‌ها به‌دلیل نیاز کمتر به مهارت‌های حسابداری در روش نقدی نسبت به روش تعهدی.  
 برخی از معایب روش حسابداری نقدی به شرح زیر است:  
 • ضعف در نشان دادن تاثیر نتایج معاملات خارج از دوره گزارشگری جاری،  
 • ناتوانی در برآورده ساختن تقاضاهای گسترده برای اطلاعات در ارتباط با داراییها و بدهیها و تاثیر مصرف‌های جاری داراییهای موجود تحت مالکیت دولت، معاملات،

برخی از مزایای حسابداری تعهدی به شرح زیر است:  
 • بهبود پاسخگویی مدیران به‌واسطه ارائه تصویری واقعی از عملکرد آنها بر حسب درآمدهای کسب‌شده و منابع مصرف‌شده،  
 • افزایش در شفافیت و ارزیابی مناسبتر داراییهای ثابت و داراییهای زیربنایی،  
 • تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی فراروی بخش عمومی جهت مدیریت موثر منابع شامل داراییها و وجه نقد،  
 • بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز به ویژه در ارتباط با کلیه منابع و تعهدات بخش عمومی،  
 • تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام‌شده آنها، یعنی افزایش دادن شفافیت هزینه‌ها و در نتیجه کمک به مدیریت بهتر

عملکرد با حداقل هزینه برای جامعه،

• ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی، و

• افزایش مقایسه‌پذیری موثر جنبه‌های عملکرد مالی بین بخشها و نمایندگیهای مختلف دولتی بین وضعیتهای دوگانه دولت قبل از خصوصی‌سازی بین سازمانهای بخش عمومی و بخش خصوصی در صورت استفاده هر دو بخش از مبنای تعهدی حسابداری و همچنین بین کشورهای مختلف در سطح بین‌المللی (Robinson, 2002; Thomas, 2007).

حسابداری تعهدی تاثیر به‌سزایی دارد. شناخت نداشتن مدیریت از مزایا و مشکلات حسابداری تعهدی در بخش عمومی و یا تاثیر به‌کارگیری حسابداری تعهدی بر ارزیابی عملکرد مدیریت برای عده‌ای از مدیران موجب تمایل در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و برای عده‌ای از مدیران موجب تمایل نداشتن و حتی مخالفت در به‌کارگیری حسابداری تعهدی شده است و در واقع می‌توان گفت عوامل انگیزشی مثبت و منفی که در اثر حسابداری تعهدی ایجاد می‌شود، نقش مهمی در تمایل و یا مخالفت مدیریت در به‌کارگیری حسابداری تعهدی دارد. برخی از این عوامل عبارتند از:

• استفاده کافی نکردن

برخی از معایب روش حسابداری تعهدی به شرح زیر است:

• درک حسابداری تعهدی به‌طور کلی در مقایسه با حسابداری نقدی سخت‌تر است و این به‌دلیل پیچیدگی بیشتر صورتهای مالی تعهدی نسبت به صورتهای مالی نقدی است، و

• بالا بودن هزینه‌های استفاده از روش تعهدی به سبب نیاز به آموزش مهارتهای بیشتر در زمینه حسابداری تعهدی نسبت به روش نقدی (Wynne, 2003; Thomas, 2007).



از اطلاعات حسابداری دولتی

در تصمیم‌گیری مدیران،

• میزان آگاهی مدیران از نقش گزارشگری مالی در اقتصاد و اهمیت مبنای تعهدی در دستیابی به گزارشگری مالی،

• شفافیت عملکرد مدیریت در نتیجه به‌کارگیری حسابداری تعهدی،

• میزان اطلاعات مدیران از مبنای مالی و حسابداری و

تجزیه و تحلیل مسائل مالی،

• افزایش توان مدیران جهت پیگیری وصول مطالبات، کنترل بیشتر بر روی حسابها (دارایی ثابت و زیربنایی) و استفاده از منابع مالی گسترده،

• هزینه‌بر بودن به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی (Barrett, 1993).

**عوامل موثر در به‌کارگیری حسابداری تعهدی**

با توجه به محاسن حسابداری تعهدی در امر پاسخگویی دولت، به‌عنوان زیر بنا و هدف حسابداری دولتی، اولین گام در استقرار حسابداری تعهدی، شناسایی و بررسی ظرفیتهای و رفع موانع مربوط به نبود این ظرفیتهاست. به‌طور کلی، عوامل موثر در به‌کارگیری حسابداری تعهدی عبارت است از:

**الف- عامل مدیریت:** معرفی حسابداری تعهدی به ویژه در کشورهای در حال توسعه با مشکلاتی همراه است. پیاده‌سازی سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی با اصلاحات گسترده مدیریت شامل عملکرد مدیریت، همراه است. مدیریت به‌عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک و یا یک واحد بزرگ مثل دولت، در اجرای

بنابراین قبل از معرفی حسابداری تعهدی، دولت باید زمینه آموزش حسابداری بخش دولتی را فراهم آورد. این آموزش باید در برگیرنده مدیرانی باشد که قصد استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی را دارند و همچنین، سیاست و قانونگذاران بخش عمومی را در بر بگیرد.

ب- نیروی انسانی: نیروی انسانی به عنوان عضو نخست در تغییر سیستم حسابداری در بخش عمومی به حساب می آید. درک کارکنان مالی و حسابداری از

تدوین و اجرای بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیتهاست. در بودجه ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیتها و طرحها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای ذیربط بر اساس روشهای حسابداری بهای تمام شده، محاسبه و تعیین می شود که این امر نیاز به حسابداری تعهدی را

## بدون شک

## دولتها در قبال شهروندان

## در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی

## مسئولیت پاسخگویی دارند



بیشتر می کند (Singh, 2005).

د- چارچوب نظری: تهیه و تدوین چارچوب نظری حسابداری به عنوان الگویی برای مجریان حسابداری تعهدی سبب تسهیل در این امر و ایجاد دیدگاه بهتری می شود. در صورت وجود چارچوب نظری، می توان صورتهای مالی را تهیه کرد که مقایسه پذیری در بخشهای دولتی را افزایش دهد، ایجاد حسابداری سنجش مسئولیت را امکان پذیر سازد و فرض تداوم فعالیت را نیز به نحو برجسته تری نمایان کند (Hepworth, 2003).

ه- ترکیب درآمدهای دولت: نقش درآمدهای دولت و ترکیب آن که به طور عمده از منابع نفتی تامین می شود، بر نگرش مردم به عملکرد دولت تاثیرگذار است. به عبارت دیگر، از آنجا که درآمدهای نفتی جزء ذخیره های ملی کشور است و همانند مالیات از مردم دریافت نمی شود، پیگیری کمتری بر مجریان و مسئولان بخش عمومی از

حسابداری تعهدی و اجرای آن در بخش عمومی و نیز قبول برتری و سودمند بودن حسابداری تعهدی در برابر نقدی، تاثیر زیادی در به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی دارد.

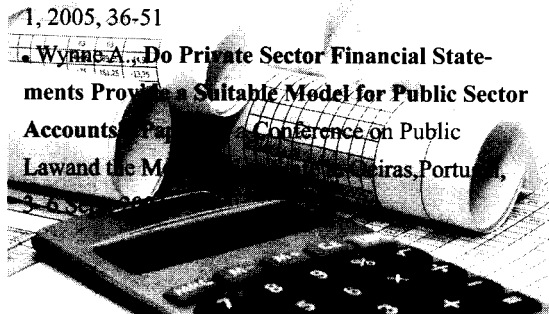
بالتر از همه، جهت اطمینان از پذیرش موفقیت آمیز حسابداری تعهدی، کلیه بخشهای حکومت باید قویاً از حسابداری تعهدی حمایت بسیار و اجرای آن را تشویق کنند. هر پیشنهادی راجع به تغییر سیستم حسابداری دولتی، باید نیازهای اطلاعاتی موجود و فراروی را برطرف سازد (Thomas, 2007).

ج- قوانین و مقررات: در مسیر به کارگیری حسابداری تعهدی، قوانین و مقرراتی وجود دارند که نیاز به اصلاح یا حذف دارند و در مواردی، قوانین و مقررات جدیدی باید وضع شود. از جمله این قوانین می توان به قوانین حاکم بر روش بودجه بندی و تخصیص منابع اشاره کرد.



## منابع

- باباجانی جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دوم، ۱۳۸۵
- باباجانی جعفر، نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، فصلنامه حسابرسان، سال دوم، شماره ۷، ۱۳۷۹
- صبوری مصطفی، شفافیت بودجه‌ای، فصلنامه حسابرسان، شماره ۳۷، ۱۳۸۶
- مهدوی غلامحسین، نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، مجله حسابرسان، سال دوم، شماره ۷، ۱۳۷۹
- Barrett P., **Managing in an Accrual Accounting Environment**, Paper Presented to RIPA., Conference Canberra, 26 February, 1993
- Fedration Experts Comtables Europeens (FEE), **Accrual Accounting in the Public Sector**, Paper of the FEE Public Sector Committee, 2007
- Hepworth N., **Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government**, Public Money & Management Review, 23(1), 2003, pp. 37-43
- Mc Namee Patric, D. Daniel, C. Edward, **Understanding GASB 34's Infrastructure Reporting Requirements**, Pricewaterhouse Coopers, Oct., 1999
- McPhee Ian, **How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability**, CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 2006
- Robinson Marc, **Accrual Accounting and The Public Sector**, working paper, 2002
- Singh R., **Accrual Accounting in the Public Sector: A Case Study of the Financial Reporting of Local Government Councils in Fiji**, The Fourth Accounting History International Conference, Braga, Portugal, 1st January 2005-31st December, 2005
- Thomas H. Beechy, **Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?**, The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Volume 12(3), article 4, 2007
- Todor Tiron, A. Mutiu, **Cash versus Accrual Accounting in Public Sector**, Studia Oeconomica, No. 1, 2005, 36-51
- Wynne A., **Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?** Paper presented at the Conference on Public Law and the Market, Coimbra, Portugal, 2005



جهت پاسخگویی و فراهم کردن زمینه مناسبتر و شفافتر برای ارزیابی عملکرد برنامه‌های مجریان اعمال می‌شود. حرکت دولت از اتکای صرف به درآمد نفتی به سمت افزایش درآمد حاصل از وصول مالیات، نقش پاسخ‌خواهی پرداخت‌کنندگان مالیات را افزایش می‌دهد و خودبه‌خود دولت به سمت حسابداری تعهدی سوق داده می‌شود.

و- **پاسخگویی**: این قبیل اقدامات نشان‌دهنده اهمیت به‌کارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است. شکل‌گیری این حرکتها در سطح بین‌المللی بر سست شدن نگرش سنتی در ارتباط با پاسخگویی مدیریت بخش عمومی و در نتیجه ضعف نسبی اتکا به حسابداری نقدی به‌عنوان ابزاری برای پاسخگویی در این نوع نگرش موثر بوده است. همچنین در دهه گذشته کاستی‌های سیستم کنونی گزارشگری مالی بر مبنای نقدی که از جمله مهمترین آنها می‌توان به ناتوانی از ارزیابی دقیق عملکرد سازمان یا دستگاه اشاره کرد، مسئولان کشور را به‌طور جدی متوجه ضرورت اجرای حسابداری تعهدی نموده است.

## انتقادهای وارد در به‌کارگیری حسابداری تعهدی

با توجه به آنچه بیان شد، در زمینه به‌کارگیری حسابداری تعهدی انتقادهایی نیز صورت گرفته است. به‌عنوان مثال، منتقدان حسابداری تعهدی در بخش عمومی اظهار می‌دارند که سیستم تعهدی مناسب برای تشکیلاتی است که هدف آن تخصیص است. بنابراین به‌کارگیری آن در بخش عمومی ممکن نیست. تطابق درآمدهای نفتی و مالیات با هزینه‌های مصرفی یا سرمایه‌ای ناممکن است. همچنین، گزارش ارزش بازار داراییهایی همچون جاده‌ها، پلها و تونلها و غیره برای انعکاس در ترازنامه از جمله انتقادات وارد بر سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌شمار می‌رود. در عمده موارد، قیمت بازار برای این داراییها وجود ندارد و یا ارزشگذاری دارایی به اندازه ساخت دارایی هزینه‌بر و مشکل است.

