

حرکت به سمت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی؛ چالش‌ها و راهکارها

مهدی مهدوی خو

کارشناسی ارشد حسابداری و حسابرس اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان همدان
mahdy.mahdavi@gmail.com

مجتبی فراهانی

کارشناس ارشد جامع شناسی
mojtabafarahany@gmail.com

فاطمه رستمی

دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی پردیس البرز دانشگاه تهران
rostamy_f@yahoo.com

هیرو عیسوی

دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی پردیس البرز دانشگاه تهران
h.isavi@yahoo.com

چکیده

بی‌شک حرکت از حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده به سمت اجرا و پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی همانند هر نوع اصلاح ساختار دیگری دارای چالشهایی خواهد بود. برای فراهم نمودن بستر مناسب جهت تطبیق با چارچوب‌های حسابداری تعهدی در بخش عمومی باید تغییرات مدیریتی بگونه‌ای اتفاق افتد که رویکردهای سازمانی در مسیر تغییرات مورد نظر قرار گیرد. زیرا هماهنگی با اجزاء حسابداری تعهدی بدون در نظر داشتن این مهم مشکلاتی به همراه دارد. این مقاله بر چگونگی مواجهه کشورهای نظیر نیوزلند، استرالیا، بریتانیا و مالزی با مباحث و چالشهای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌پردازد. بدین منظور، تحقیقات و پیشینه موضوع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کشورهای مذکور مرور خواهد شد. این نوشتار نشان می‌دهد که هماهنگ شدن با این مبنای حسابداری برای بخش عمومی چالشها و مشکلاتی نظیر شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، مقاومت نیروی انسانی و هزینه‌های بالای استقرار و اجرای این شیوه را بدنبال دارد. این چالشها تنها تعداد محدودی از دلایلی است که نشان می‌دهد کشورهای در حال توسعه باید جهت رفرم و حرکت بسمت حسابداری تعهدی در بخش عمومی بسیار محتاط بوده و جنبه‌های مختلف تغییر را مد نظر داشته باشند. مروری بر تجربیات کشورهای مجری این اصلاح ساختار می‌تواند جهت مشاوره و آموزش کشورهای دیگر خصوصا ایران که قصد پیمودن این مسیر را دارند مفید واقع گردد.

واژگان کلیدی: حسابداری تعهدی بخش عمومی، حسابداری عمومی، مبنای حسابداری.

مقدمه

طی دو دهه اخیر و با برجسته شدن اهمیت مبنای حسابداری تعهدی در خصوص شناسایی و ثبت بموقع کلیه رویدادهای مالی، توسعه و فراگیر نمودن آن مورد توجه اندیشمندان و صاحبان حرفه حسابداری قرار گرفته است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه وظیفه اصلی حرفه حسابداری ارائه گزارشات مالی به ذینفعان یک جامعه بیان گردیده، مقوله حساب‌دهی و پاسخگویی از سوی دولت‌ها استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را امری ضروری و غیرقابل اجتناب نموده است. واضح و مبرهن است که مهاجرت از مبانی حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده به حسابداری تعهدی و تحقق اهداف آن چالشی است که بدون تعهد، همکاری و حمایت کامل افرادی که با این تغییر در ارتباط هستند، امکانپذیر نخواهد بود. هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)^۱ حوزه‌های مهمی که باید جهت اجرای حسابداری تعهدی بر آنها متمرکز نمود را در چهار بخش اصلی شامل استانداردها و سیاست‌گذاریها، قوانین و مقررات، فرایندها و فن‌آوری‌ها و نیروی انسانی طبقه بندی نموده است (IPSASB, ۲۰۱۳). از اهداف اصلی این طبقه‌بندی می‌توان به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به دارائی‌ها و بدهی‌ها، تهیه صورتهای مالی سالیانه بر اساس حسابداری تعهدی، اجرای تغییرات بر اساس طرحهای مدیریت، و آموزش نحوه جمع‌آوری و گزارشگری اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی اشاره نمود (۲۰۱۳، Accountant General's Department).

نکته حائز اهمیت آنست که علیرغم همه تلاشهایی که باید مد نظر قرار گیرد، تغییر سبکهای مدیریتی همیشه چالشی است که در این مسیر ظهور خواهد یافت و قطعاً بدون اجرای واقعی این نوع تغییرات در رده‌های مدیریتی تحقق اهداف مورد انتظار بطور مطلوب اتفاق نخواهد افتاد. در این مقاله پس از بررسی مشکلات و مباحث مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشورهای فوق‌الذکر، تاثیر این اصلاح ساختار در مبنای حسابداری در برخی کشورها مورد بررسی قرار گرفته است. پیشینه موضوع نشان می‌دهد که اصلی‌ترین عاملی که ممکن است جریان تغییر به سمت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را مختل نماید، دانش و مهارت کارکنان بوده و در ابتدا باید آنها را به فراگیری مجموعه قوانین و اطلاعات مبنای نوین حسابداری مجهز نمود.

آماده‌سازی سیستم‌های کاربردی در حوزه اطلاعات حسابداری از قبیل امکانات سخت افزاری، آموزش و شناساندن فرایندها و کمبود تجهیزات اثر بسیار زیادی بر فرایند تغییر سیستم‌های حسابداری دارد. از سوی دیگر، ارزیابی‌های صحیح در حسابداری و شناخت دقیق استانداردها بر سرعت این حرکت می‌افزاید. در این راستا و جهت رفع این موانع، اجرا کنندگان استراتژی‌های متنوعی از قبیل اجرای برنامه‌های آموزشی، بسترسازی مناسب برای سیستم‌های کامپیوتری، تدوین استانداردها، و تعامل با بخشهای ذینفع دیگر را به منظور هم‌افزایی فرایندها اتخاذ نموده‌اند.

این مقاله در بخش نخست به پیشینه موضوع تحقیق در خصوص پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورهای نیوزلند، استرالیا، بریتانیا و مالزی می‌پردازد و در بخش دوم به بحث و نتیجه‌گیری در رابطه با نتایج حاصل از اجرای این مبنای حسابداری خواهد پرداخت.

پیشینه تحقیق

^۱. International Public Sector Accounting Standards Board

طی دو دهه اخیر، تقاضای بسیار زیادی در رابطه با حساب‌دهی بخش عمومی مطرح گردیده و دولتهای زیادی در دنیا نیز اقدام به استفاده از حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی و اهداف بودجه ریزی نموده‌اند (Chan, ۲۰۰۳; Champoux, ۲۰۰۶). حسابداری تعهدی را به عنوان ابزاری مفید برای دولتها می‌شناسند که می‌تواند اطلاعات جامع‌تری برای تصمیم‌گیرندگان فراهم نموده و منجر به اتخاذ تصمیمات بهتری می‌گردد (Conolly and Hyndman, ۲۰۱۰) و کارایی، بهره‌وری، شفافیت و حساب‌دهی را به دنبال دارد (Guthrie, ۱۹۹۸; Chan, ۲۰۰۳; Ron and Mellet, ۲۰۰۳; Barton, ۲۰۰۵; Nistoret al., ۲۰۰۹; Monteiro and Gomes, ۲۰۱۳). اگر چه هم اکنون حسابداری نقدی به طور سنتی توسط بسیاری از دولتها در دنیا در حال اجرا است (Van Der Hoek, ۲۰۰۵).

برخی از کمبودهای حسابداری نقدی منجر به عدم شناخت و ارائه صحیح مقدار منابع مورد استفاده گردیده و بسیاری از تعهدات آتی، تضمینات و دیگر بدهی‌های احتمالی مورد شناسایی قرار نمی‌گیرد (Ball et al., ۲۰۰۴). حسابداری نقدی نمی‌تواند اطلاعاتی در خصوص اینکه چگونه منابع توسط یک شخصیت حقوقی کنترل می‌گردد و میزان هزینه ارائه کالا یا خدمات یا دیگر اطلاعات مورد نیاز برای دستیابی به وضعیت مالی یک شخصیت حقوقی را فراهم نماید (Arnaboldi and Lapsley, ۲۰۰۹; Lapsley et al., ۲۰۰۹). در حالی که از سوی دیگر، حسابداری تعهدی با ارائه این نوع اطلاعات گزارش جامعی از فعالیتها و شرایط مالی دولتها فراهم می‌نماید (Rowles, ۲۰۰۴; Sevic, ۲۰۰۶; Nesbakk, ۲۰۱۱).

دعوت به اجرای کامل و جامع حسابداری تعهدی در بخش عمومی مورد توجه بسیاری از دولتها در سراسر جهان قرار گرفته و نیوزلند و استرالیا تقریباً جامع‌ترین تطبیق با حسابداری تعهدی را نسبت به کشورهای دیگر داشته‌اند (Tiron Tudor and Mutiu ۲۰۰۶; Nistor et al., ۲۰۰۹). کشورهای دیگر نظیر سوئد، فرانسه، اسپانیا، برزیل، رومانی، اندونزی، مالزی و سایر کشورهایی که به سمت اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی حرکت کرده‌اند، نیز پس از این کشورها قرار می‌گیرند. همراه شدن با مبنای حسابداری تعهدی در همه این کشورها با برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری اولیه شروع و با مشارکت سایر بخشها جهت ارائه انتقادات و پیشنهادات دنبال گردید.

در این مقاله در ادامه به پیشینه موضوع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی در نیوزلند، استرالیا و بریتانیا، مالزی و همچنین مباحث و چالش‌های تطابق با مبنای حسابداری تعهدی و بیان تجربیات این کشورها پرداخته می‌شود. علاوه بر آن، اثرات اجرای این مبنای حسابداری در بخش عمومی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی

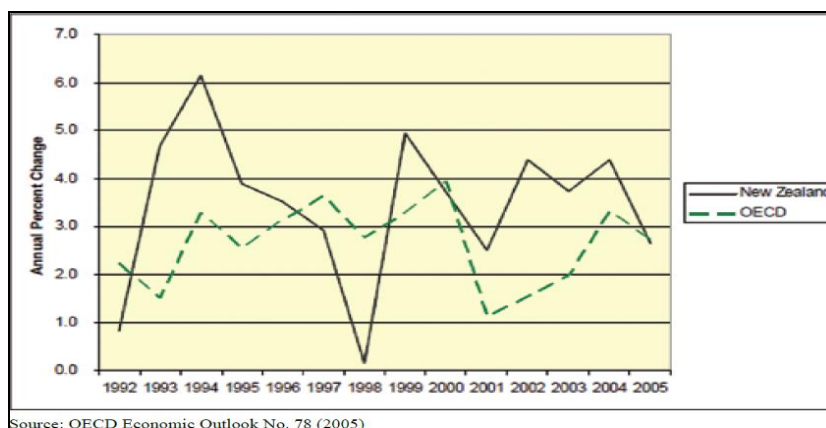
۱. نیوزلند

پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشور نیوزلند با انجام اصلاح ساختار اقتصادی اتفاق افتاد. این اصلاحات در اواسط دهه ۸۰ میلادی با مقدمه خصوصی سازی و واگذاری شرکتهای تجاری دولتی و از بین بردن واحد پولی قدیم نیوزلند آغاز شد (Pallot & Ball, ۱۹۹۶). پس از آن، دولت از واحدهای تجاری باقیمانده در بدنه دولت خواست تا عملکرد و حسابدهی خود را با شاخصهای مدیریت مدرن مانند تفویض اختیار به مدیران اجرایی و اجرای نظام ارزیابی مدیران بر مبنای عملکرد تطبیق دهند (C. Mark, ۲۰۰۶).

تا سال ۱۹۸۹ سیستم بودجه‌بندی کشور نیوزلند بر اساس مبنای حسابداری نقدی انجام می‌شد. با تصویب قانون مالیه عمومی در سال ۱۹۸۹، کشور نیوزلند فرایند بودجه‌ریزی دولتی را به سیستم ستانده محور تغییر داد و الزام نمود که کلیه فرایند بودجه‌ریزی و گزارشگری با استفاده از مبنای تعهدی صورت گیرد (C. Mark, ۲۰۰۶). در نتیجه مجلس از کلیه هزینه‌های ستانده‌های بخشهای مختلف آگاه بود و از قیمت واگذاری به تامین‌کنندگان بخش خصوصی نیز اطلاع داشت (Pallot & Ball, ۱۹۹۶). علاوه بر آن، جهت کسب اطمینان از اجرای سیستم بودجه‌ریزی و گزارشگری بر مبنای شاخصهای ارزیابی تعهدی،

قانون مالیه عمومی الزام می نمود که ارزیابی عملکرد نیز بر مبنای حسابداری تعهدی صورت گیرد. (New Zealand Treasury, ۲۰۰۵). سپس در سال ۱۹۹۲، طرح صورت‌های مالی جامع بر مبنای حسابداری تعهدی که معروف به صورت‌های مالی کرون ۲ بود را بصورت کامل اجرایی نمود (Pallo & Ball, ۱۹۹۶). اصلاح ساختار و تغییر به سمت اجرای حسابداری تعهدی در کشور نیوزلند مناقشات و مباحث بسیار زیادی را به دنبال داشت و تا کنون هیچ کشوری تا این اندازه به این موضوع نپرداخته است (GOA Report, ۲۰۰۰). این گزارش بطور کلی بیان می نماید که شواهد نشان دهنده این موضوع است که ارزیابی بر اساس شاخصهای تعهدی اطلاعات مفیدتری جهت مدیریت دارائی‌ها و محاسبه هزینه‌ها ارائه می دهد (GOA Report, ۲۰۰۰). با شروع حرکت به سمت اجرای حسابداری تعهدی، کشور نیوزلند کنترل مالی بسیار قدرتمندی را تثبیت نمود. بر اساس این شیوه بودجه‌ریزی، دولت نیوزلند اقدام به متمرکز نمودن بودجه هر بخش نمود (C. Mark, ۲۰۰۶).

نکته جالبی که لازم به ذکر است بدهی‌های مالی ناخالص کشور نیوزلند از ۶۵٪ تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۳ به ۲۳٪ در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته و این در حالی است که این شاخص در سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی (OECD) از ۶۶٪ به ۷۶٪ در همین بازه زمانی افزایش داشته است. همچنین کشور نیوزلند تا ابتدای دهه ۹۰ میلادی برای هر سال مازاد بودجه نیز گزارش نمود (C. Mark, ۲۰۰۶). در نتیجه، خالص بدهی کشور نیوزلند به میزان قابل توجهی کاهش یافت و از ۵۲٪ تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲ به حدود ۱۰٪ در سال ۲۰۰۵ رسید (New Zealand Treasury, ۲۰۰۵). در همین بازه زمانی کشور نیوزلند رشد اقتصادی سالیانه حدود ۳٫۲٪ در تولید ناخالص اقتصادی را طی دهه گذشته تجربه کرده است. (OECD Economic Outlook, ۲۰۰۵).



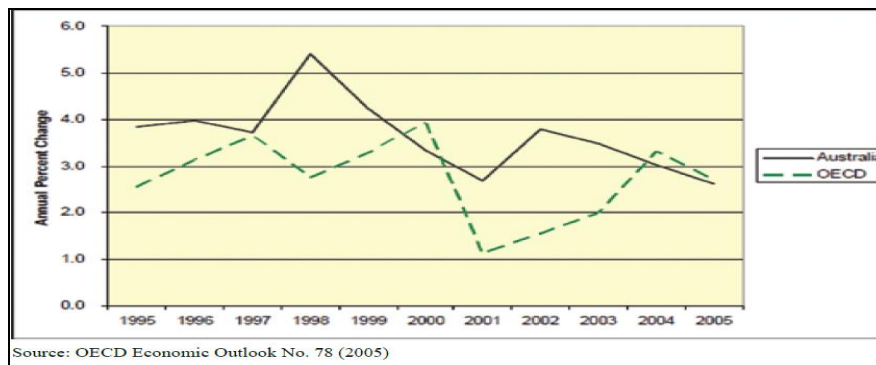
شکل ۱. رشد تولید ناخالص داخلی نیوزلند

۲. استرالیا

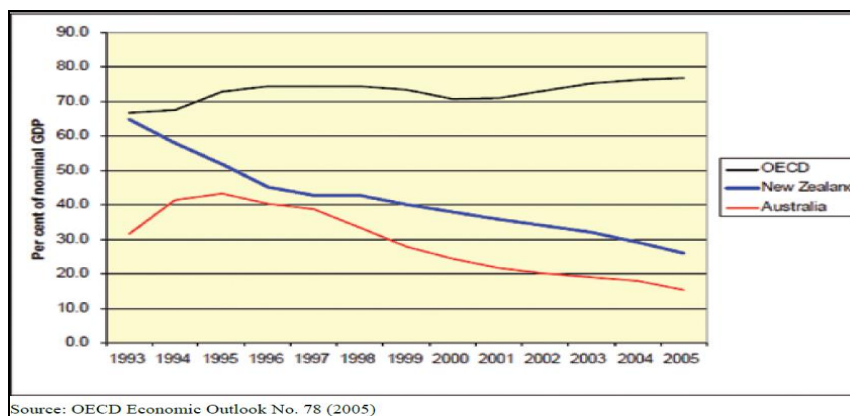
استرالیا نیز همانند همسایه مجاورش نیوزلند تطبیق با مبنای حسابداری تعهدی را همزمان با اصلاح ساختار اقتصادی آغاز کرد. البته با این تفاوت که مهاجران استرالیایی با احتیاط بیشتری نسبت به نیوزلند شروع به حرکت نمودند (C. Mark, ۲۰۰۶). اگرچه توسعه اقتصادی استرالیا با حرکت یکنواختی نسبت به نیوزلند دنبال می شد اما در ابتدای دهه ۹۰ میلادی افزایش توان و ظرفیت دولت و احیای عملکرد مالی در دستور کار قرار گرفت. اصلاحات بسیار وسیعی تحت دو سر فصل طرح بهبود مدیریت مالی و مدیریت برنامه و بودجه صورت گرفت (GOA Report, ۲۰۰۰).

علاوه بر آن، قانون حسابدگی و مدیریت مالی در سال ۱۹۹۷ با تاکید بر ارزیابی عملکرد بر اساس شاخصهای مشابه اجرا شده در کشور نیوزلند دولت را موظف به استقرار سیستم مدیریت دولتی مناسب با این ارزیابی نمود. از این رو، نهادهای دولتی سیستم بودجه ریزی، گزارشگری و حسابداری خود را بر مبنای حسابداری تعهدی پایه ریزی نمودند. (C. Mark, ۲۰۰۶). در بودجه سالهای ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰ کشور استرالیا صورتهای مالی جامع بر مبنای حسابداری تعهدی را منتشر و بطور کامل بودجه-ریزی بر مبنای بهای تمام شده را تهیه و تنظیم نمود. از این تاریخ به بعد اجرای بودجه ریزی و حسابداری بر مبنای رویکرد تعهدی بطور رسمی در استرالیا آغاز گردید (C. Mark, ۲۰۰۶).

همچنین کشور استرالیا طی سالهای اخیر سیستم کنترلهای مالی را مورد بازبینی و بررسی مجدد قرار داد. کشور استرالیا قریب به یک دهه مازاد بودجه یکنواخت داشته و موفق به کاهش بدهی از ۲۵٪ تولید ناخالص داخلی در اواسط دهه ۹۰ میلادی و از بین بردن بدهی در بودجه خود شده است (Australian Government Budget Overview ۷, ۲۰۰۵). بدهی های مالی ناخالص این کشور نیز از ۴۳٪ تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۵ به ۱۵٪ در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته، که این میزان رتبه دوم درصد کاهش ممکن در میان کشورهای عضو سازمان توسعه همکاری های اقتصادی است. از سوی دیگر کشور استرالیا از میانگین رشد اقتصادی سالیانه ۳٫۶٪ براساس تولید ناخالص داخلی واقعی طی دهه گذشته منتفع گردیده است. (OECD Economic Outlook, ۲۰۰۵). البته میزان تاثیر اجرای حسابداری تعهدی بر کنترلهای مالی و رشد اقتصادی قابل محاسبه و اندازه گیری نمی باشد.



شکل ۲. رشد تولید ناخالص داخلی استرالیا



شکل ۳. وضعیت بدهی های مالی ناخالص نیوزلند و استرالیا

در بریتانیا (که شامل ۴ کشور انگلستان، ایرلند شمالی، اسکاتلند و ولز است) در یک واحد سیاسی اصلی مهاجرت از حسابداری نقدی به سمت حسابداری تعهدی توسط دولت مرکزی به عنوان یک حرکت مهم و مورد توجه درخواست گردید. به عنوان مثال، کنت کلارک^۳ رئیس خزانه داری بریتانیا، عنوان نمود که مردم به دنبال راه های مختلف برگزاری جشن هزاره سوم هستند اما تنها تعداد کمی به اهمیت آن پی می برند. این موضوع یکی از مهمترین رویدادهای بشری است (HM Treasury, ۱۹۹۵, p. ۱). با این مقدمه بخشهای مختلف شروع به توسعه و منابعی مانند نیروی انسانی ماهر و کارآموده جذب و بکارگرفته شدند و تغییرات تحت عنوان حسابداری و بودجه ریزی منابع (RAB)^۴ انجام گردید. حسابداری منابع، اصول حسابداری تعهدی را برای حسابداری بخش عمومی اجرایی نموده و به دنبال دستیابی به اهداف و انتظارات در یک سیستم حسابداری بود. بودجه ریزی بر مبنای منابع نیز با استفاده از اطلاعات حسابداری منابع به عنوان پایه برنامه ریزی و کنترل مخارج دولتی به منظور مدیریت حسابها صورت گرفت.

۴. مالزی

حرکت از مبنای حسابداری نقدی بسمت حسابداری تعهدی به عنوان یکی از سیاستهای ارزیابی مدل اقتصادی نوین (NEM)^۵ و جهت بهبود فرایند اتخاذ تصمیم و تقویت مدیریت مالیه عمومی کشور مالزی در بخش عمومی مطرح گردید (Raja Abdullah, ۲۰۱۰). به گفته داتوک وان سلما^۶ مدیر انجمن حسابداران مالزی این تغییر و اصلاح کشور مالزی را در مسیر پیشرفت کشورهای توسعه یافته قرار می دهد. در تاریخ ۱۱ می ۲۰۱۱، نخست وزیر مالزی اجرای حسابداری تعهدی را از ابتدای سال ۲۰۱۵ خواستار شد (PPPA, ۲۰۱۳a)^۷.

بدون تردید پیاده سازی حسابداری تعهدی منجر به توسعه و بهره وری بیشتر مدیریت مالی در بخش عمومی خواهد گردید (دپارتمان حسابداران عمومی مالزی، ۲۰۱۳). همچنین کلیه وزارتخانه ها و بخشهای مختلف به سمت مبنای حسابداری تعهدی در سال ۲۰۱۵ حرکت خواهند کرد و این موضوع بطور جدی توسط دولت های محلی در سال ۲۰۱۶ پیگیری خواهد شد (هیات تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۳).

تا به امروز دپارتمان حسابداران عمومی مالزی نیز بطور مستمر در زمینه آگاهی بخشی و اجرای برنامه های آموزشی همانند گارگاه های آموزش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی مالزی برای کمک به کارکنان به منظور حرکت به سمت حسابداری تعهدی که از ابتدای ۲۰۱۵ اجرایی شده است مشغول به فعالیت می - باشد (AGD, ۲۰۱۴)^۸.

مباحث و چالشها

^۳. Kenneth Clarke

^۴. Resource Accounting and Budgeting (RAB)

^۵. New Economic Model

^۶. Datuk Wan Selamah

^۷. PasukanPelaksanaanPerakaunanAkruan

^۸. Accountant General's Department

حرکت به سمت حسابداری تعهدی در بخش عمومی بطور جهانی مورد پذیرش قرار نگرفته است. زیرا بسیاری از کشورها در اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی شکست خورده‌اند (Tiron Tudor & Mutiu, ۲۰۰۹). تا به امروز، مباحث و گفتگوهای زیادی پیرامون بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی صورت گرفته است. یکی از مباحث اصلی این گفتگوها بر این موضوع اشاره دارد که با توجه به اختلاف اهداف و ویژگی‌های موجود جهت اتخاذ تصمیم اقتصادی در بخش عمومی و خصوصی اجرای حسابداری تعهدی برای بخش دولتی نامناسب می‌باشد (Rowles, ۲۰۰۴; Nistor et al., ۲۰۰۹). بسیاری از خدمات دولتی بر مبنای ارزیابی سود یا زیان بخش خصوصی ارزیابی نمی‌شوند. استانداردهای حسابداری تعهدی غالباً برای محیط و شرایط منحصر بفرد بخش دولتی مناسب نبوده و اطلاعات حاصله نیز ممکن است برای بخش عمومی نامربوط باشند و در نتیجه اتخاذ تصمیم و تفسیر نتایج مشکل خواهد بود (Barton, ۲۰۰۵).

اصلی‌ترین موضوع برای سازگاری با مبنای حسابداری تعهدی شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌هاست. (Hodges and Mellett, ۲۰۰۳; Chan, ۲۰۰۳; Marti, ۲۰۰۶; Saleh and Pendlebury, ۲۰۰۶; Lapsley et al., ۲۰۰۹). دارایی‌هایی مانند میراث فرهنگی، پارک‌های ملی، دارایی‌های زیرساخت مانند راه‌ها و تجهیزات نظامی بسیار سخت شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند. لذا این بحث مطرح می‌گردد که دارایی‌هایی نظیر این میراث ملی باید بجای این که بحساب دارایی منظور شوند، باید بعنوان یک بدهی در نظر گرفته شوند. زیرا این دارایی‌ها بخودی خود منجر به ورود جریان‌های نقدی نمی‌شوند. (Robert Mautz, ۱۹۸۸, cited in Lapsley et al., ۲۰۰۹; Monteiro and Gomes, ۲۰۱۳)

در همین راستا، سازمان اطلاعات آماری مالیه دولتی پیشنهاد داد که از ارزش صرف بیمه دارایی‌ها برای ارزش‌گذاری آنها استفاده شود. بریتانیا این موضوع را از طریق تعیین یک ارزش اسمی برای دارایی‌های غیر عملیاتی که قبلاً تحصیل شده‌اند و استفاده از ارزش خرید برای دارایی‌هایی که جدیداً ارزیابی و تحصیل می‌شوند، حل نمود. (Diamond, ۲۰۰۶, cited in Monteiro and Gomes, ۲۰۱۳). نیوزلند و استرالیا بطور کلی این موضوع را با استفاده از یک رویکرد ارزش خالص جاری برای ارزیابی دارایی‌ها برطرف نموده‌اند با استفاده از این رویکرد ترانزنامه وضعیت مالی منصفانه‌تری از شرایط اقتصادی را ارائه می‌نماید. (IFAC, ۱۹۹۴).

چنان (۲۰۰۳) اینگونه عنوان می‌نماید که برای دولت‌ها شناسایی و اندازه‌گیری قراردادهای تعهدات قانونی و مسئولیت‌های اجتماعی برای تامین رفاه عمومی مشکل می‌باشد. تحت سیستم بودجه‌ریزی نقدی، بدهی‌های آتی بحساب گرفته نمی‌شوند و در نتیجه ارقام بودجه بطور صحیح منعکس نمی‌شوند و این موضوع استرالیا و نیوزلند را به حرکت بسمت اجرای کامل سیستم بودجه‌ریزی تعهدی به منظور شناسایی دارایی‌ها در صورتهای مالی و انعکاس وضعیت مالی صحیح برای دولت سوق داد. روشهای آماری و تعهدی در هر دو کشور استرالیا و نیوزلند برای شناسایی و ثبت بدهی‌های بالقوه تحمیل شده به دولت نظیر پاداش بازنشستگی کارکنان و وامهای دولتی مورد استفاده قرار گرفت. این درحالی است که در سال ۲۰۱۲ ایالات متحده افساء یک سرفصل تحت عنوان خالص بدهی پاداش کارکنان در ترانزنامه دولتهای محلی و ایالتی را الزامی نمود. البته این موضوع بعد از انتشار استاندارد جدید حسابداری و گزارش‌گری پاداش کارکنان توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی صورت گرفت (PwC, ۲۰۱۲).

جدا از موضوع شناسایی و ارزشیابی، یک نگرانی نسبت به استفاده همزمان از دو سیستم متفاوت نگهداری اطلاعات بودجه‌ریزی نقدی و تعهدی وجود دارد. این روش توصیه نمی‌شود. زیرا با توجه به امکان تداخل اهداف مبنای نقدی و تعهدی مشکلاتی در ارتباط با نگهداری و ثبت اسناد بودجه‌ای و حسابداری رخ دهد (Monteiro and Gomes, ۲۰۱۳). در کانادا، همه بخشها ملزم به اجرای یک سرفصل حساب یکپارچه و مشترک و ارسال تراز آزمایشی ماهیانه به یک سیستم حسابداری مرکزی گردیدند و مانده‌های قدیمی حسابها برای استفاده درون سازمانی نگهداری می‌شد (Pollanen & Loisel-Lapointe, ۲۰۱۲). در نتیجه، گزارشگری مالی و تصمیمات مدیریت همچنان بر مبنای حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده قبلی صورت خواهد

گرفت. پولانن و لاپوینت (۲۰۱۲) اضافه می‌نمایند که استفاده از یک سیستم موازی اغلب منجر به تولید اطلاعات و داده‌های متضاد و گیج کننده شده و بی‌رغبتی مدیران نسبت به استفاده کامل از مبنای تعهدی را به دنبال دارد.

چالش دیگری که در مسیر تطابق با حسابداری تعهدی در بخش عمومی باید مورد توجه قرار گیرد، مقاومت کارکنان و نیروی انسانی نسبت به انجام تغییر است (IFAC, ۲۰۱۳). همه کارکنانی که از مبنای حسابداری نقدی استفاده می‌کنند، ممکن است در برابر مبنای حسابداری جدید مقاومت و یا مخالفت نشان دهند (Nistor et al., ۲۰۰۹). بلوندال (۲۰۱۳) معتقد است که حسابداران دولتی نیاز به آموزش و بهبود مهارت نسبت به اجرای حسابداری تعهدی داشته و همانند حسابداری نقدی باید آموزش‌های کافی و لازم را طی نمایند. یک تغییر فرهنگی همانند آموزش مجدد کارکنان برای حصول اطمینان از اجرای موفق حسابداری تعهدی ضرورت دارد (Monteiro and Gomes, ۲۰۱۳).

موسسه حسابداران خبره نیوزلند (NZICA) که قبلاً معروف به انجمن حسابداران خبره نیوزلند بود، از حسابداران بخش خصوصی و شرکتهای بزرگ و همچنین حسابداران بخشهای دولتی است که از انجام اصلاحات و تغییرات حمایت نموده و تلاش بسیار زیادی در جهت سازماندهی وبلاگها و سایتها و بسترسازی لازم برای اصلاحات نموده‌اند (IFAC, ۱۹۹۴).

نیستور و همکاران (۲۰۰۹) و صالح و پندلبوری (۲۰۰۶) نیز عنوان نموده‌اند که هزینه‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بسیار بالا خواهد بود. تحلیل هزینه-فایده انجام تغییرات در حالتی که سرمایه‌گذاری هنگفتی از دست خواهد رفت و یا ممکن است منجر به ریسک عدم کنترل مالی شود مقرون به صرفه نمی‌باشد (Hepworth, ۲۰۰۳; Nesbakk, ۲۰۱۱).

آیفک (۱۹۹۶) اشاره می‌نماید که هزینه توسعه سیستم‌های اطلاعاتی می‌تواند برای دولتها بسیار بالا باشد. زیرا جهت تطبیق و حرکت از یک سیستم بر مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی نیاز به ایجاد فرایندهای جدیدی است. علاوه بر آن، هزینه‌های آموزش مجدد کارکنان و یا جذب نیروی انسانی جدید برای کسب اطمینان از موفقیت اصلاحات پیش رو می‌تواند بسیار بالا باشد (Montesino & Vela Bagues, ۱۹۹۶). آنها همچنین اضافه نمودند که این هزینه‌ها همچنین شامل هزینه خرید سخت‌افزار و نرم‌افزارهای کامپیوتری مورد نیاز بوده و نیازمند تخصیص اعتبار مناسب و کافی از سوی دولتها می‌باشند. این موضوع توسط کانجیانو (۱۹۹۶) در رابطه با تجربیات کشور نیوزلند و در خصوص تطبیق با مبنای حسابداری تعهدی و تحمیل هزینه‌های بالای اداری و صرف منابع مالی هنگفت ناشی از اصلاح ساختار مالیاتی در جهت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی نیز مورد تاکید قرار گرفت.

بدون شک اصلاح مبنای حسابداری بخش عمومی منجر به برخی چالشها می‌گردد و اینکه این تغییر مبنای حسابداری تا چه اندازه بر رشد اقتصادی و بهبود کنترل‌های مالی تاثیر خواهد گذاشت، نامشخص باقی مانده است (Hepworth, ۲۰۰۳; Champoux, ۲۰۰۶; Zakiah & Pendlebury, ۲۰۰۶). در بخش بعدی به توضیح بیشتر اثرات اصلاح مبنای حسابداری به حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشورهای اشاره شده در بخشهای فوق خواهیم پرداخت.

اثرات پیاده سازی حسابداری تعهدی

^۹. Blondal

^{۱۰}. New Zealand Institute of Chartered Accountants

^{۱۱}. Nistor et al.

^{۱۲}. Saleh & Pendlebury

^{۱۳}. Cangiano

حسابدهی اصلی ترین عامل انگیزشی حرکت به سمت حسابداری تعهدی است، زیرا اعتقاد براینست که این مبنای حسابداری در بخش عمومی منجر به بهبود فرایند پاسخگویی و حسابدهی است (Chan, ۲۰۰۳). در کشور نیوزلند دولت نخست رویه های مدیریت مدرن را اجرایی نمود و این حرکت منجر به عملکرد و حسابدهی بهتر مدیران نهادهای دولتی و مسئولیت پذیری کارکنان زیرمجموعه گردید (Champoux, ۲۰۰۶). حسابدهی و پاسخگویی مدیران اجرایی تنها به مدیریت مالی این بخشها محدود نمی شود بلکه نتایج مالی و عملکرد مالی کل سازمان را نیز پوشش می دهد. بدیهی است جهت دستیابی به اهداف مورد انتظار باید ارزیابی مدیران اجرایی بر مبنای عملکرد آنها صورت گیرد و شاخصهای مورد انتظار در یک دوره کوتاه مدت سالیانه در قرار داد استخدام مدیران اجرایی مورد توافق قرار گیرد. آنها مسئول نتایج و خروجی تصمیمات و شیوه مدیریتی خود براساس توافقنامه امضاء شده هستند و در پایان هر دوره عملکرد آنها مطابق با آن مورد ارزیابی قرار می گیرد (Ball et al., ۲۰۰۴).

چامپوکس ۱۴ (۲۰۰۶) گزارش نمود که استرالیا و نیوزلند عملکرد مالی بهتری پس از معرفی حسابداری تعهدی داشته و هر ساله مازاد بودجه برای هر دو کشور ایجاد شده است. او بیان می کند که استرالیا در اواسط دهه ۹۰ میلادی موفق به کاهش بدهی خالص از ۲۵٪ تولید ناخالص داخلی و حذف آن از بودجه گردیده و از یک رشد اقتصادی ثابت طی این سالها برخوردار بوده است. نیوزلند نیز موفق به کاهش بدهی های مالی ناخالص از ۶۵٪ تولید ناخالص داخلی در اوایل دهه ۹۰ میلادی به ۲۳٪ در اواسط دهه اول قرن ۲۱ گردیده و بدهی خالص کشور نیوزلند بشکل قابل توجهی کاهش یافته است. بطور مشابه، نیوزلند نیز از یک رشد اقتصادی قدرتمند طی این سالها بهره مند بوده است.

با معرفی حسابداری تعهدی بهبود معناداری در مدیریت دارایی ها ایجاد می شود (Baboojee, ۲۰۱۱). به عنوان مثال، دولت بریتانیا با استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی توانست دارایی های تحت بهره برداری و همچنین دارایی هایی که برای مدت طولانی بلااستفاده بودند را شناسایی نماید (Wynne, ۲۰۱۰). اطلاعات تفصیلی ارائه شده از طریق سیستم حسابداری تعهدی به آنها اجازه داد که بطور بهینه از منابع مالی خود بهره برداری نموده و این موضوع بطور خاص منجر به مدیریت دارایی ها و بدهی ها گردید (Arnaboldi and Lapsley, ۲۰۰۹; Lapsley et al., ۲۰۰۹; Wynne, ۲۰۱۰, Baboojee, ۲۰۱۱).

این حرکت بطور مشابه در استرالیا نیز اتفاق افتاد و آنها هم دارایی های در حال بهره برداری و متروکه خود را به فروش رسانده و از این طریق میلیونها دلار درآمد در اواسط دهه ۹۰ میلادی برای دولت استرالیا عاید گردید (Barton, ۲۰۰۹). بدیهی است با پیاده سازی حسابداری تعهدی کیفیت اطلاعات ارتقاء یافته و امکان اتخاذ تصمیم برای تحصیل دارایی های جدید نیز ممکن می گردد (Ball et al., ۲۰۰۴).

منابع

- Arnaboldi, M. &Lapsley, I. (۲۰۰۹). On The Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity, *European Accounting Review*, Vol. ۱۸, No. ۴, ۸۳۶-۸۰۹.
- Accountant General's Department (۲۰۱۴). *Pelan Latihan \GFMS, Mesyuarat Jawatankuasa Kerja Perlaksanaan*.
- Australian Government Budget Overview ۷ (۲۰۰۵), available at <http://www.budget.gov.au/-۲۰۰۵۰۶/overview/html/index.htm>.
- Baboojee, B. (۲۰۱۱), *Improving service delivery through changing from cash to accrual accounting: Lessons for South Africa based on a cross-national study*, University of Stellenbosch.
- Ball, I, Dale, T. Eggers, W.D & Sacco, J. (۲۰۰۴), *Reforming Financial Management in the Public Sector: Lessons U.S. Officials Can Learn From New Zealand*, Policy Study No. ۲۵۸.
- Barton, A. (۲۰۰۵). Professional Accounting Standards and the Public Sector – A Mismatch, *ABACUS*, Vol. ۴۱, No. ۲, ۱۵۸-۱۳۸.
- Barton, A. (۲۰۰۹), *The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia*, *Abacus*, Vol. ۴۵, Issue ۲, pp. ۲۴۸-۲۲۱.
- Blondal, J.R. (۲۰۰۳). *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. ۳, No. ۱, ۵۹-۴۳.
- Champoux, M. (۲۰۰۶), *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*, Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No.

۲۷.

- Cangiano, M. (۱۹۹۶), Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience, International Monetary Fund Working Paper, WP/۱۲۲/۹۶.
- Champoux, M. (۲۰۰۶), Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminary, Briefing Paper No. ۲۷.
- Chan, J.L. (۲۰۰۳). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money & Management, ۲۳:۱, ۲۰-۱۳.
- Conolly, C. & Hyndman, N. (۲۰۱۰). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken, IPA Seminar, ۱۶-۱.
- Connolly, C. and Hyndman, N., (۲۰۰۶). The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector, Accounting, Auditing and Accountability Journal ۱۹, ۲۹۰-۲۷۲.
- General Accounting Office (GOA) (۲۰۰۰), Accrual Budgeting: Experience of Other Nations and Implications for the United States, GAO/AIMD-۰۰-۰۷ (۲۰۰۰).
- Gomes, M. (۲۰۱۳). Improving Public Sector Finance, Accountants Today, January/February, ۱۵-۱۲.
- Guthrie, J. (۱۹۹۸). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?, Financial Accountability and Management, ۱۴(۱), ۱۸-۱.
- Hepworth, N. (۲۰۰۳). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government, Public Money & Management, ۲۳:۱, ۴۴-۳۷.
- HM Treasury, (۱۹۹۵), Publication of White Paper on Resource Accounting and Budgeting, Press Notice ۱۹۵, The Stationery Office, London.
- Hodges, R. & Mellett, H. (۲۰۰۳). Reporting Public Sector Financial Results, Public Management Review, Vol. ۵, No. ۱, ۱۱۳-۹۹.
- International Federation of Accountants (۱۹۹۴), Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, Public Sector Committee, Occasional Paper ۱.
- June Pallot & Ian Ball (۱۹۹۶), Resource Accounting and Budgeting: The New Zealand Experience, ۷۴ PUB. ADMIN. ۵۲۷
- Lapsley, I., Mussari, R. & Paulsson, G. (۲۰۰۹), On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, European Accounting Review, Vol. ۱۸, No. ۴, ۷۲۳-۷۱۹.
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (۲۰۱۳). International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector, USP, Sao Paulo, Vol. ۲۴, N. ۶۲, ۱۱۲-۱۰۳.
- Montesinos, V. & Vela Bargas, J.M. (۱۹۹۶), Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting, IFAC Occasional Paper ۳.
- National Economic Advisory Council (۲۰۱۰). New Economic Model for Malaysia Part ۱: Strategic Policy Directions.
- Nesbakk, L.G. (۲۰۱۱). Accrual Accounting Representations in the Public Sector – A Case of Autopoiesis, Critical Perspective on Accounting, ۲۵۸-۲۴۷.
- New Zealand Treasury (۲۰۰۵), A Guide to The Public Finance Act, available at <http://www.treasury.govt.nz/pfa/default.asp>.
- Nistor, C.S., Deaconu, A., Cirstea, A. & Filip, C.I. (۲۰۰۹). Stability and Coherence in Transition: A Wish That Can Be Accomplished? The Accounting System of Romanian Public Institutions, Journal of International Business and Economics, Vol. ۹, No. ۲, ۱۲۳-۱۰۶.
- OECD Economic Outlook No. ۷۸, Annex Table ۳۲ (۲۰۰۵), available at <http://www.oecd.org>
- Pasukan Pelaksanaan Perakaunan Akruan (۲۰۱۳). Buletin Fokus Akruan Isu No. ۲ Oktober – December ۲۰۱۳, Jabatan Akauntan Negara Malaysia.
- Pollanen, R. & Loiselle-Lapointe, K. (۲۰۱۲), Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact, Financial Accountability & Management, ۲۸ (۴), ۴۴۲-۰۲۶۷.
- PricewaterhouseCoopers (۲۰۱۲), GASB issues new pension standards for state and local governments, HRS Insight ۲۴/۱۲.

- Saleh, Z. &Pendlebury, M.W. (۲۰۰۶), Accruals Accounting in Government – Development inMalaysia, Asia Pacific Business Review, ۱۲(۴), ۴۳۵-۴۲۱.
- Sevic, Z. (۲۰۰۶). Accounting Aspects of ‘New Public Management’: Accrual Accounting inthe Public Sector, Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. ۴, No.۱, ۶۶-۵۱.
- Tiron Tudor, A. &Mutiu, A. (۲۰۰۶).Cash versus Accrual Accounting in Public Sector.
- Van Der Hoek, M. (۲۰۰۵), From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the PublicSector: The Dutch Experience, Public Budgeting & Finance.
- Wynne, A. (۲۰۱۰), Accrual Accounting for the Public Sector – In Need of A Re-think?, retrievedfrom <http://www.saiga.co.za>.