



رویکرد گام به گام در گذار از مبنای

نقدی، نقدی تعدیل شده یا تعهدی تعدیل

شده‌ی حسابداری به مبنای تعهدی

کامل برای کشورهای در حال توسعه

سمانه صادقی عسکری

کارشناس ارشد حسابداری

دکتر بهزاد قربانی

دکترای حسابداری

سلام عبدالله زاده

کارشناس ارشد حسابداری

دکتر وهاب رستمی

دکترای حسابداری

حسابداری تعهدی، سال‌های طولانی است که مورد توجه و علاقه بخش خصوصی بوده ولی از آغاز هزاره سوم مورد توجه بخش دولتی (در بخش گزارشگری و بودجه‌ریزی) نیز قرار گرفته است. میزان جایگزینی حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف متفاوت بوده است اما در کل به نظر می‌رسد سیستم تعهدی منجر به افزایش کارایی دولت در مدیریت بر مبنای عملکرد است چنان‌که در دو دهه‌ی اخیر تعداد زیادی از دولت‌ها در سرتاسر جهان، زمان و تلاش بسیاری را صرف گذار به مبنای حسابداری تعهدی کامل می‌کنند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی (IPSAS) ارائه کرده است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی مطالعه‌ی شماره ۱۴ خود را با عنوان "گذار به مبنای حسابداری تعهدی کامل: راهنمای دولت‌ها و مؤسسات دولتی" به منظور ارائه و تفصیل فرایند گذار با لحاظ کردن مراحل گذار منتشر ساخت. این مقاله بحثی در زمینه‌ی رویکرد گام به گام و قابل استفاده برای کشورهای در حال توسعه به منظور کمک به این امر است.

مقدمه

ارزیابی آن مشارکت می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۱). در واقع پاسخ‌گویی مجموعه‌ای از روابط است که بر اساس آن شخص برای توضیح و توجیه رفتار خود با دیگران احساس تعهد می‌کند، به عبارت دیگر فرد اجبار دارد به توضیح و توجیه روابط خود با دیگران بپردازد (پولیت، ۲۰۰۳). دو نوع پاسخ‌گویی با عناوین پاسخ‌گویی مالی و پاسخ‌گویی عملیاتی در مورد دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی قابل طرح است. مسئولیت پاسخ‌گویی مالی این قبیل سازمان‌ها را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌های دولت در دوره‌ی جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی انجام گرفته است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند. مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت

بخشی از اطلاعات مورد نیاز عموم اعم از مالی و غیر مالی، محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است. بنابراین با وجود یک سیستم دولتی مطلوب که بر پایه‌ی آن بتوان اطلاعات به‌هنگام، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش عمومی دولتی را برای عموم منتشر کرد، امکان نظارت مردم بر ارائه‌ی خدمات دولتی را افزایش می‌دهد و در نتیجه جریان اطلاعات محرک پویایی برای ایجاد مسئولیت بیشتر، بهبود عملکرد بخش دولتی و در نهایت اصلاح بخش عمومی خواهد بود (کیمناکس، ۲۰۰۹). به این ترتیب، حسابداری و گزارشگری مالی، محیط کنترلی و روش‌های کنترل در بخش عمومی، با تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیط فعالیت به‌نحوی طراحی و اجرا شود که در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی نقش اساسی ایفا کند (باباجانی، ۱۳۸۱).

از منظر تاریخی مفهوم پاسخ‌گویی به مفهوم حسابداری بسیار نزدیک است. سابقه‌ی تاریخی این مفهوم به سده‌ی یازده میلادی برمی‌گردد، زمانی که مالکان در قلمرو حکومت ویلیام اول ملزم به ارائه‌ی صورت حساب‌هایی از دارایی‌های‌شان شدند. مفهوم پاسخ‌گویی از منظر جامعه‌شناختی با مفاهیم حسابداری و حسابرسی مرتبط است (دوبنیک، ۲۰۱۱). مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی که سابقه‌ی حیاتش هم‌پای حیات نظام‌های سیاسی مردم‌سالار است، ریشه در فلسفه‌ی سیاسی دارد و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم استوار است. در فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی هر دو طرف

«پاسخ‌گو» و «پاسخ‌خواه» با استفاده از

ابزارهای مناسب، در ایفای

این مسئولیت و



تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و در این زمینه که آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است یا خیر، اطلاعاتی ارائه کند.

تا اواخر قرن بیستم گزارش های مالی اغلب کشورهای پیشرفته در مورد ایفای مسئولیت پاسخ گویی مالی تأکید داشتند. در آستانه ی ورود به قرن بیست و یکم تحولات بسیاری پدید آمد تا گزارش های مالی بتوانند بخشی از اطلاعات مورد نیاز برای ایفای مسئولیت پاسخ گویی عملیاتی را نیز فراهم کنند. تا قبل از صدور بیانیه ی ۳۴، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت های ایالتی و محلی کشور امریکا بر اساس چارچوب نظری موضوع بیانیه ی مفهومی شماره ی یک و اصول دوازده گانه و بیش از سی بیانیه ی استاندارد مصوب هیئت استانداردهای حسابداری دولتی طراحی شده بود. در سال ۱۹۹۹ مدل جدید گزارشگری مالی دولتی مصوب (GASB) طی یک بیانیه ی مفصل حاوی ۱۶۶ بند به همراه ضمایم آن به شماره ی ۳۴ ابلاغ شده است. در واقع بیانیه ی ۳۴ براساس چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ گویی موضوع بیانیه ی مفهومی شماره ی یک تدوین شده است که ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت های ایالتی و محلی امریکا را که در آغاز هزاره ی سوم میلادی در جریان اجراست، به تفصیل بیان می کند. در راستای تحقق پاسخ گویی عملیاتی، حرکت از مبنای نقدی، نقدی تعدیل شده یا تعهدی تعدیل شده ی حسابداری به مبنای تعهدی کامل ضروری به نظر می رسد.

بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه^۱ به دنبال اصلاحات و مدیریت عمومی نوین در حال حرکت از مبنای نقدی به تعهدی هستند. از این رو باید بر مبنای تجربه ی کشورهای که اقدام به تغییر نظام بودجه ریزی خود به نظام بودجه ریزی عملیاتی کرده اند و حسابداری تعهدی را جایگزین حسابداری نقدی کرده اند مؤلفه های اساسی یک استراتژی مدیریت تحول موفق در این زمینه را شناسایی و درس های آموخته شده از این تجارب را در اختیار کشورهای قرار داد که به اصلاحات مشابه دست می زنند. حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی با توجه به هزینه های این انتقال، تنها در سایه ی پذیرش اصلاحات گسترده تر در مدیریت بخش عمومی مانند عملیاتی شدن بودجه سودمند است و چون فرایند اصلاحات زمان بر است باید فرایندی مرحله ای برنامه ریزی شود (دیاموند، ۲۰۰۲).

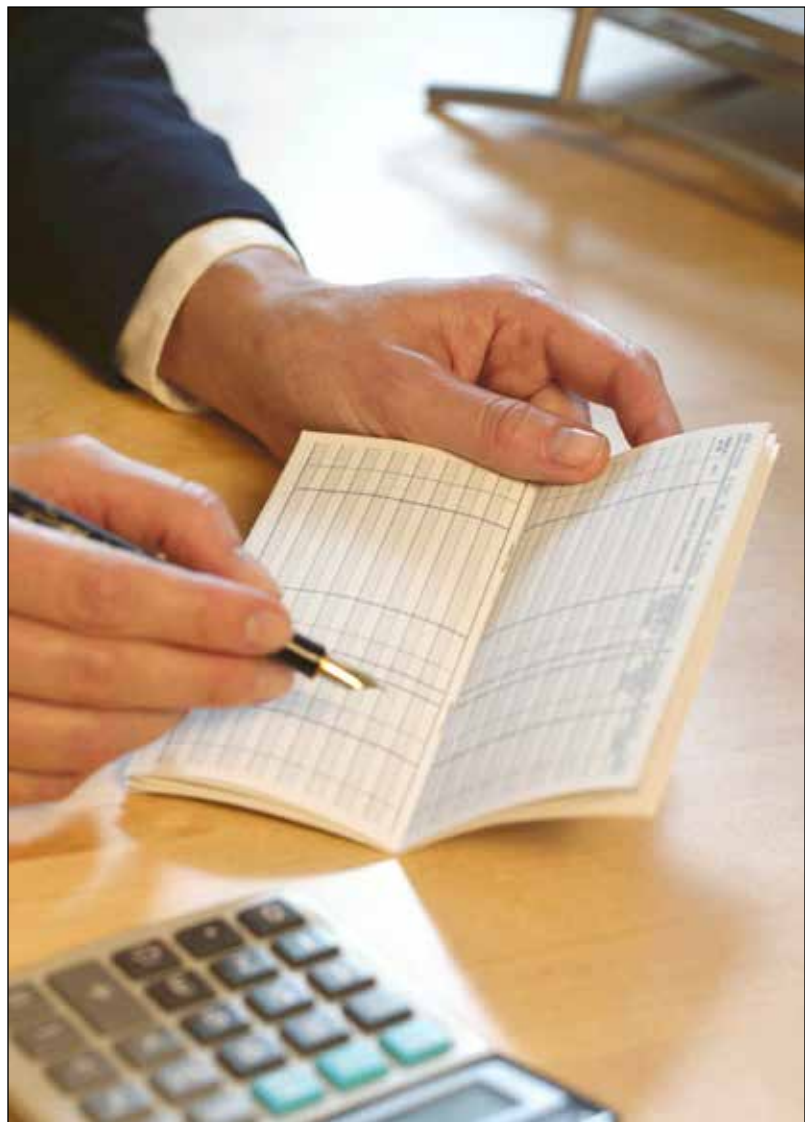
این پژوهش بر مبنای روش کتابخانه ای و تحلیل محتوایی، پژوهش های انجام شده در زمینه ی حرکت از مبنای نقدی به تعهدی را بررسی می کند. به منظور گردآوری پژوهش های مرتبط، پایگاه های اطلاعاتی برخط فارسی نظیر مجلات تخصصی نور، پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، پایان نامه های ارائه شده در پژوهشگاه علمی ایران داک، پرتال جامع علوم انسانی و نیز وبگاه های نشریه های فارسی مورد جست و جو قرار گرفت. به منظور بررسی و دسته بندی موضوع ها از رویکرد توصیفی استفاده شده است. پس از بررسی اولیه ی پژوهش های مرتبط، در بدو امر در مقدمه تعریف و پیشینه ی نظری نظام مسئولیت پاسخ گویی ارائه شده است. سپس، سازوکارها، پیشینه ی نظری، نتایج پژوهش های صورت گرفته و جمع بندی نتایج، ارائه شده است.

ادبیات موضوع

جوردن و هاگبارت (۲۰۰۵) در پژوهشی به بررسی اهمیت مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته اند و نتایج پژوهش آن ها نشان داد که هدف های دولت از اجرای سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به منظور بهبود مسئولیت پاسخ گویی برنامه ها است. بارت (۲۰۰۶) در تحقیقی به هفت دسته از پی آمدهای به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می کند که باید به این موارد توجه بیشتری شود:

- ۱- تعریف جامع تر از بهای تمام شده ی فعالیت ها و برنامه های دولت
- ۲- تأکید بر کنترل هزینه ها و اندازه گیری اثربخشی فعالیت ها
- ۳- اثر مهم ارقام تعهدی بر قیمت گذاری برای استفاده کنندگان
- ۴- در مذاکرات نشان دادن بهره وری بیشتر ضروری است
- ۵- ایجاد پاسخ گویی بیش تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه گذاری شده در نهادهای عمومی
- ۶- ایجاد پاسخ گویی بر اثرات روبه پایین سیاست های بدهی که به اهمیت اندازه گیری "حقوق بین دوره ای" اشاره دارد.
- ۷- اندازه گیری اثر سیاست های دولت بر برآوردهای اولیه که از منابع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد. تیرن تودور و موتیو (۲۰۰۶) به بررسی حسابداری نقدی

در برابر حسابداری تعهدی پرداخته و این پرسش را پاسخ دادند که آیا انتقال از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی سودمند است یا خیر. نتایج تحقیق نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم آتی و بهبود روش‌های اجرایی است. به منظور اطمینان از ارائه‌ی کامل، به‌موقع و صحیح اطلاعات حسابداری باید یک چارچوب قانونی برای آن طراحی کرد. همچنین اجرای



برای افراد غیر کارشناس در رشته‌ی حسابداری را نامفهوم می‌سازد و امروز تلاش برای رفع این مشکل ضروری است. مک‌فی (۲۰۰۶) در این مورد که چه‌گونه حسابداری تعهدی، پاسخ‌گویی و راهبری را بهبود می‌بخشد پژوهش کردند و در نتایج حاصل از پژوهش خود نوشتند که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخ‌گویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه‌ی عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌انجامد.

نوئل هایندمن (۲۰۱۰) تحقیقی انجام و در آن نشان داد که حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی در بسیاری از دولت‌ها به عنوان بخشی از دستورکار مدیریت جدید طراحی شده است و آن را می‌توان زمینه‌ای برای دستیابی به تمرکز بیش‌تر بر عملکرد کسب‌وکارهای بخش عمومی دولت در نظر گرفت. طرفداران این سیستم معتقدند که اقلام حسابداری تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و در نهایت منجر به عملکرد بهتر و مؤثرتر بخش‌های عمومی می‌شود.

وضعیت و نتایج تحقیقات در ایران

رفیعی (۱۳۸۷) در پژوهش خود تحت عنوان "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی" به این نتیجه رسید که حسابداری تعهدی در بیش‌تر موارد ممکن است در واقعیت منجر به ایجاد اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شود.

صابر (۱۳۸۸) نیز در تحقیق خود "موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران" را بررسی کرد. نتایج تحقیق او نشان داد که مهم‌ترین موانع عبارتند از:

- ۱- نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
- ۲- نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم
- ۳- نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی از طرف دیگر بیگلرخانی (۱۳۸۹) با انجام پژوهشی با هدف لزوم انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در نظام حسابداری دولتی ایران راهبردهای مورد استفاده در کشورهای دیگر را بررسی و با گردآوری نظر خبرگان حسابداری دولتی و کسب توافق عمومی پیرامون عوامل محیطی اثرگذار بر فرایند اصلاحات پرداخته است. نتایج این تحقیق نشان داد که واقعیت این است که در ایران علاوه بر الزامات جهانی، در داخل کشور

حسابداری تعهدی به آموزش کارکنان و استخدام اعضای جدید نیاز دارد.

اما از طرف دیگر رابینسون (۲۰۰۵) اعلام کرده بود که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستم با پیچیدگی‌های غیرضروری در حساب‌ها معرفی شده است که ایجاد حساب‌ها

نیز به دلایل متعدد به خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی، پذیرش حسابداری تعهدی یک ضرورت گریزناپذیر است.

مجموعه‌ی نتایج تحقیقات مرور شده ضرورت حرکت به سمت مبنای تعهدی را روشن می‌سازد. در این زمینه، همان‌طور که پیش‌تر نیز گفته شد باید بر مبنای تجربه‌ی کشورهای که به تغییر نظام بودجه‌ریزی خود به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام کرده‌اند و حسابداری تعهدی را جایگزین حسابداری نقدی کرده‌اند مؤلفه‌های اساسی یک راهبرد مدیریت تحول موفق در این زمینه را شناسایی و درس‌های آموخته شده از این تجارب را در اختیار کشورهای که دست به اصلاحات مشابه می‌زنند قرار داد. حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی با توجه به هزینه‌های این انتقال، تنها در سایه‌ی پذیرش اصلاحات گسترده‌تر در مدیریت بخش عمومی مانند عملیاتی‌شدن بودجه سودمند است و چون فرایند اصلاحات زمان‌بر است باید یک فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود.

در ادامه به ارائه‌ی رویکردی گام‌به‌گام در گذار از مبنای نقدی، نقدی تعدیل شده یا تعهدی تعدیل شده‌ی حسابداری به مبنای تعهدی کامل برای کشورهای در حال توسعه بر مبنای نظرات پرفسور هاگز (۲۰۰۷) می‌پردازیم.

گام اول: واحد گزارشگری

یکی از دشوارترین وظایف در گذار به مبنای حسابداری تعهدی کامل، تعریف نوع واحد گزارشگری در دولت است. این گام کماکان یک مرحله‌ی اساسی است. زیرا نوع واحد گزارشگری است که نحوه‌ی عمل حسابداری یک مؤسسه را تعیین می‌کند.

بیانیه‌ی شماره ۶ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی، راهنمایی برای تعیین وجود کنترل برای اهداف گزارشگری مالی و لزوم ارجاع به آن در تعیین مشمولیت صورت‌های مالی دولتی، تهیه کرده است.

انواع مؤسسات دولتی عبارتند از:

۱) شرکت‌های دولتی (GBEs) که شامل مؤسسات تجاری و مؤسسات مالی می‌شود. براساس بیانیه‌ی شماره یک هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی، این مؤسسات تفاوتی با مؤسسات بخش خصوصی ندارند. به همین ترتیب صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استاندارد گزارشگری بین‌المللی تهیه می‌کنند. یک شرکت دولتی تمام ویژگی‌های زیر را داراست:

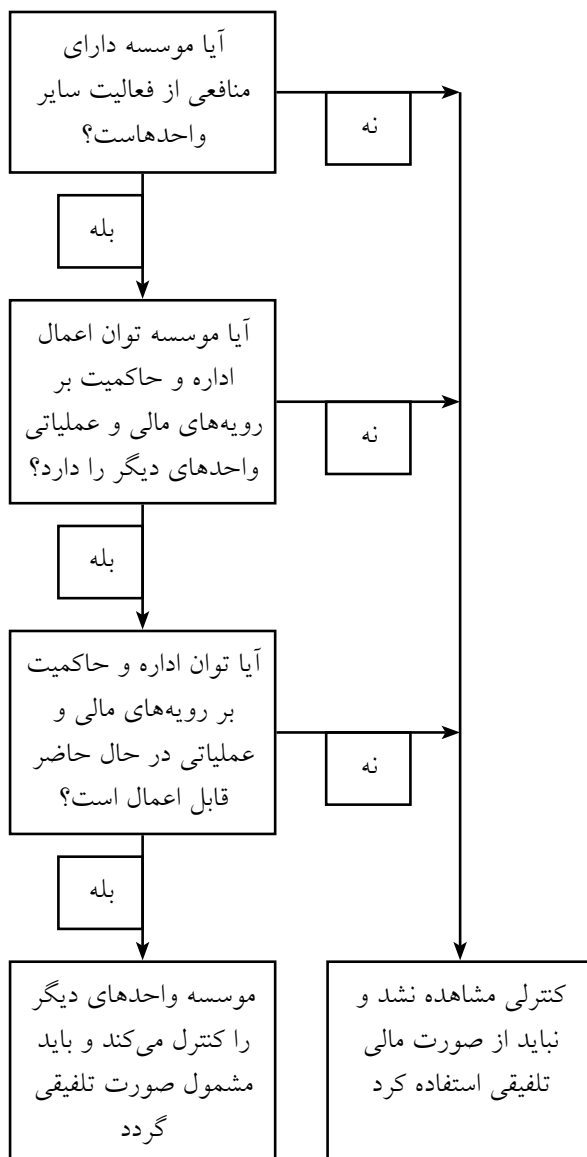
۱) واحدی است با توان عقد قرارداد به نام خود.
۲) واحدی که به منظور انجام فعالیت تجاری، اختیارات مالی و عملیاتی را تفویض می‌کند.

۳) به منظور کسب سود و یا پوشش هزینه‌ها، کالا و خدمات مرتبط با فعالیت عادی مؤسسه را به مؤسسات دیگر می‌فروشد.

۴) برای ادامه‌ی فعالیت خود وابسته به وجوه دولتی نیست.

۵) بخش دولتی آن را کنترل می‌کند.

II) مؤسسات وابسته (IPSAS 7)، مؤسساتی هستند که در آن سرمایه‌گذاران نفوذ معنادار دارند. این مؤسسات نه مؤسسات کنترلی و نه مشارکت خاص بین سرمایه‌گذاران



بدین ترتیب سایر مؤسسات جزئی از صورت‌های مالی واحد کنترل‌کننده محسوب می‌شوند. هر مؤسسه‌ی دولتی را باید با این معیارها ارزیابی کرد.

نمودارهای تصمیم‌گیری یک و دو در ارزیابی مربوط کمک می‌کند. نخستین نکته‌ای که در رویه‌های حسابداری باید مورد توجه قرار گیرد این است که باید تعلق آن‌ها به سایر مؤسسات ذکر شده در دسته‌ی چهارم تعریف شود. برای تعیین تعداد تقریبی مؤسسات و مبنای حسابداری به کار رفته در هر طبقه، جدول یک را باید کامل کرد.

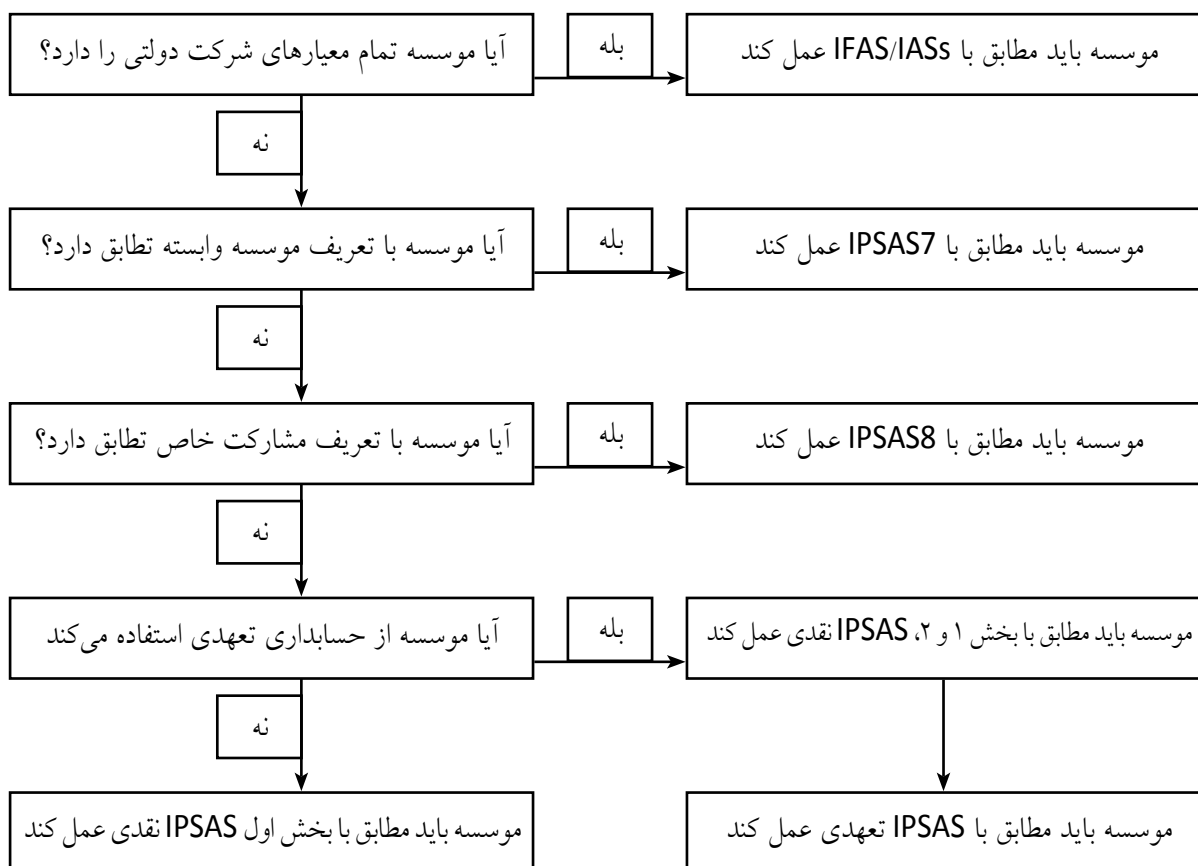
گام دوم: حسابداری وجوه نقد

بیش‌تر کشورها در پی اعمال رویه‌های حسابداری مناسب برای وجوه نقد هستند، و به بررسی اطمینان از تطابق با IPSAS مبنای نقدی نیاز دارند. وجوه نقد به عنوان موجودی وجوه نقد، سپرده‌های دیداری و معادل وجه نقد تعریف می‌شود. معادل وجوه نقد نیز به عنوان سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و با قابلیت نقدشوندگی بالا به مبلغ مشخص تعریف می‌شود.

هستند. عموماً دولت در صورت دارا بودن ۲۰٪ یا بیش‌تر سهام دارای حق رأی در شرکت سرمایه‌پذیر می‌تواند نفوذ معنادار داشته باشد. اگر این مقدار کم‌تر از ۲۰٪ باشد، حسابداری آن به روش ارزش بازار انجام می‌شود. اگر بیش‌تر از ۲۰٪ باشد حسابداری آن به روش بهای تمام‌شده و یا ارزش ویژه اعمال می‌شود.

III مشارکت خاص (IPSAS 8) قرار الزام‌آوری است که میان دو طرف یا بیش‌تر بسته می‌شود و طرفین در آن متعهد می‌شوند تا کنترل مشترکی به روی عملیات (واحد صنعتی)، دارایی‌ها (عوارض راه‌ها)، مؤسسات (شرکت‌های با مالکیت مشترک) اعمال کنند. سهم مناسبی از دارایی‌ها و بدهی‌های این مؤسسات در صورت‌های مالی و گزارش‌های مشترک واحد کنترل‌کننده، حسابداری می‌شود.

IV شمول سایر مؤسسات دولتی را کاربرد معیار قدرت و منفعت تعریف شده در IPSAS 6 تعیین می‌شود. اگر مؤسسه‌ی دولتی از فعالیت‌های سایر مؤسسات سود ببرد قدرت اداری رویه‌ها و سیاست‌های مالی و عملیاتی سایر مؤسسات را دارد.



نمودار ۲

جدول یک

واحد گزارشگری				
	تعداد واحد گزارشگری	مبانی نقدی	مبانی تعهدی	
شرکت های دولتی				
مؤسسات وابسته				
مشارکت خاص				
سایر مؤسسات				
بودجه های دولتی				
NCES				
سایر				

جدول دو

حسابداری وجوه نقد				
نام مؤسسه	مانده ی اول دوره	دریافت های نقدی	پرداخت نقدی	مانده ی پایان دوره
۱				
۲				
الی آخر				
جمع ترکیبی				

جدول سه

حذف انتقالات			
	جمع ترکیبی	حذفیات	جمع تلفیقی
دریافت های مؤسسه ی یک	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	۹۰۰۰
پرداخت های مؤسسه ی دو	۸۰۰۰	۱۰۰۰	۷۰۰۰
خالص تغییرات	۲۰۰۰	۰	۲۰۰۰

کلیه ی وجوه دریافتی منهای کلیه ی پرداختی ها باید برابر مانده ی انتهای دوره مالی باشد.

(۲) جدول دو را کامل کنید.

(۳) نقل و انتقالات وجوه نقد میان واحدهای تحت کنترل طی دوره ی مالی را تعیین کنید. کلیه ی دریافت ها و پرداخت های مالی میان واحدها را برای جلوگیری از محاسبه ی دوبل حذف کنید. جمع ستون حذفیات باید برابر با صفر باشد. پس از

طی بررسی های انجام شده در مورد حساب وجوه نقد، موارد زیر را باید مورد رسیدگی قرار داد.

(۱) برای تمام مؤسسات تحت کنترل، مقدار وجه موجودی نقد، سپرده ی دیداری و معادل وجه نقد را در ابتدا و انتهای سال مالی تعیین کنید. مأخذ کلیه ی وجوه نقد دریافتی توسط واحدهای تحت کنترل را به همراه طبقه بندی اقتصادی وجوه پرداختی طی سال تعریف کنید. مانده ی اول دوره به اضافه ی

حذف وجوه انتقالی بین واحدها، ستون اول صورت مالی تلفیقی دریافت‌ها و پرداخت‌های وجوه نقد قابل تهیه است. این فرایند حذفی در جدول سه با فرض انتقال ۱۰۰۰ تومان از واحد ۲ به واحد ۱ نشان داده شده است.

۴) برای تمام واحدهای تحت کنترل کلیه پرداخت‌ها توسط طرف سوم به نیابت از مؤسسه را تعریف کنید. اگر این اطلاعات را مؤسسه تهیه نکرده باشد، باید یک درخواست به

۵) رویه‌های حسابداری و یادداشت‌های توضیحی را باید توسط صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها اعلام کرد. یادداشت‌های توضیحی باید شامل اطلاعاتی پیرامون مؤسسه باشد که محدودیت‌های وجوه نقد و دسترسی به استقراض‌ها را اعلام نماید. این مکمل‌ها توسط بخش اول IPSAS مبنای نقدی برای تمام واحدهای تحت کنترل مقرر شده است.

۶) در انتقال به مبنای تعهدی حسابداری، مؤسسه تشویق شده است تا صورت حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد را مشابه چارچوب الزام شده در IPSAS 2 برای صورت گردش وجوه نقد، ارائه کند. این چارچوب انقطاع میان جریان‌های حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را لازم می‌داند.

گام سوم: افشای اختیاری براساس بخش دوم IPSAS مبنای نقدی

بسیاری از کشورها رویه‌هایی در تدوین و گردآوری اطلاعات دارایی‌ها و بدهی‌ها دارند. به‌هرحال، معمولاً این رویه‌ها کاملاً مطابق با الزامات IPSAS تعهدی نیست. برای گذار به مبنای حسابداری تعهدی، بخش دوم IPSAS مبنای نقدی، کشورها را به افشای ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های خود به‌عنوان بخشی از صورت حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی تشویق می‌کند. در نهایت برای مطابقت با IPSAS تعهدی، اطلاعات دارایی‌ها و بدهی‌ها برای واحد تحت کنترل همچون انجمن‌های بودجه دولتی باید براساس موارد زیر باشد:

۱) بدهی‌ها به طور رسمی به صورت "تعهدات جاری ناشی از رویدادهای گذشته یک مؤسسه، تسویه‌هایی که انتظار می‌رود به جریان خروجی منابع ضمن منافع اقتصادی و خدمات بالقوه منجر شود" تعریف می‌شود. در مبنای حسابداری تعهدی صورت وضعیت مالی باید دربرگیرنده‌ی این بدهی‌ها باشد.

الف) بدهی‌های جاری باید به‌هنگام دریافت کالا و خدمات و نه در زمان پرداخت وجه آن، شناسایی شوند. برای مثال حقوق ایام مرخصی باید در زمان کسب آن توسط کارمند شناسایی شود نه در زمان پرداخت آن. علاوه بر آن بدهی مربوط به کالای دریافت‌شده باید در زمان انتقال مالکیت (معمولاً در زمان دریافت) به دولت و نه در زمان پرداخت صورتحساب شناسایی شود. یادداشت‌های توضیحی صورت حساب دریافت و پرداخت باید دربرگیرنده‌ی صورت



شخصی که به نیابت از مؤسسه پرداختی انجام داده است با موضوع میزان وجه پرداختی ارسال کرد. این اطلاعات به منظور کمک به تعیین میزان وجه نقد لازم برای نگهداشت خدمات در سطح مشابه نیاز است. اکنون ستون دوم صورت‌های تلفیقی دریافت‌ها و پرداخت‌های وجوه نقد قابل تهیه است.

فهرست بدهی‌های جاری باشد.

ب) بر طبق آنچه که **IPSAS 15** تجویز می‌کند، ابزارهای مالی (سفته، اوراق قرضه و...) باید در زمان تحمل بدهی شناسایی شود و صورت فهرست بدهی‌های بلندمدت در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجوه نقد آورده شود. بر اساس تجویز **IPSAS 5**، هزینه‌ی استقراض (بهره‌ی مؤثر و سایر هزینه‌های تحمل شده توسط مؤسسه در ارتباط با استقراض) باید به هزینه‌ی دوره در زمان تحمل و نه در زمان پرداخت شناسایی شوند.

ج) بر اساس تجویز **IPSAS 13**، اجاره‌های بلند مدت باید به دو طبقه‌ی اجاره‌ی بلندمدت عملیاتی و یا مالی تقسیم شوند. اجاره‌ی بلندمدت مالی به صورت "اجاره‌ی بلندمدتی است که در آن اساساً ریسک و بازده متعلق به صاحب دارایی است. مالکیت ممکن است منتقل شده باشد و یا نشود." تعریف می‌شود. برای اجاره‌ی بلندمدت مالی دارایی‌ها تحصیل می‌شوند و تعهدات اجاره‌ی بلندمدت باید به مقدار ارزش منصفانه‌ی دارایی در زمان آغاز اجاره شناسایی شوند. اجاره‌ی بلندمدت عملیاتی جدای از اجاره‌ی بلندمدت مالی است و هزینه‌ی اجاره به روش خط مستقیم در دوره‌ی تحمل آن طی دوره‌ی اجاره، بدهکار می‌شود. اطلاعات ویژه‌ی مربوط به اجاره‌های بلندمدت مالی و عملیاتی، باید طبق تجویز **IPSAS 13**، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت نقدی افشا شود.

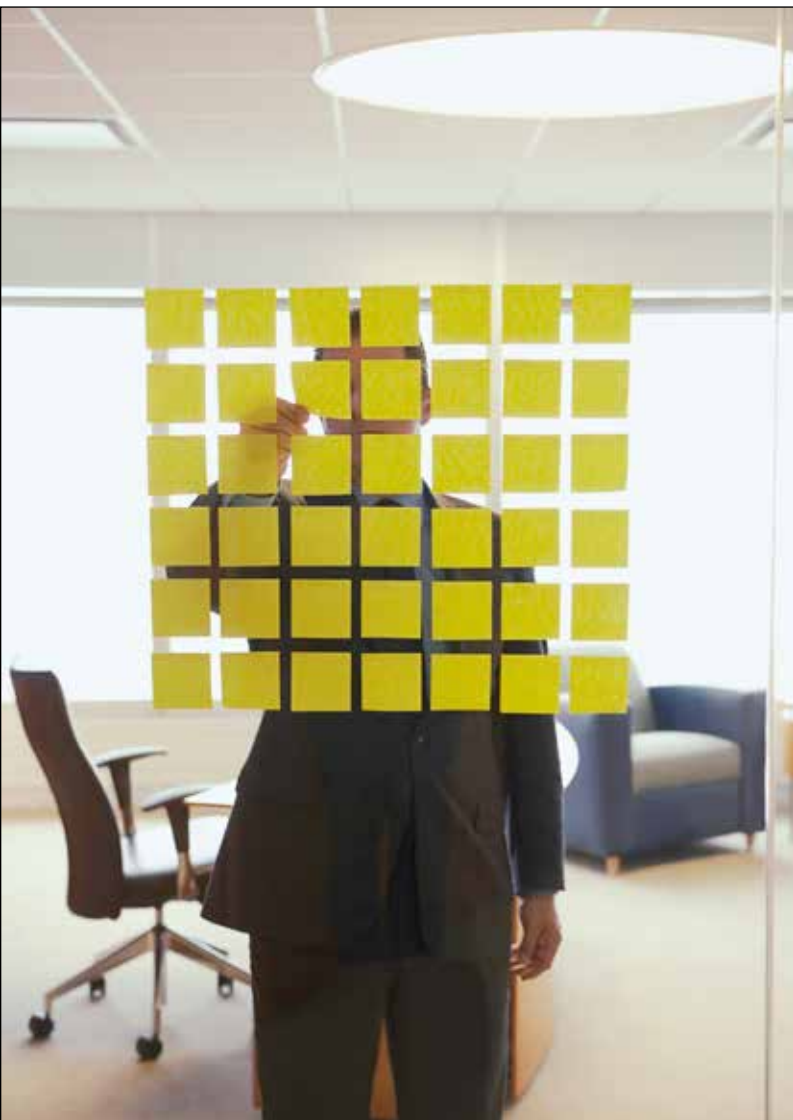
د) بنا به تجویز **IPSAS 19**، ذخیره‌ها (بدهی‌هایی با زمان‌بندی و مقدار مشکوک مانند دعاوی) زمانی که جریان خروجی منابع لازم باشد و تخمین قابل‌اتکایی از تعهدات قابل انجام باشد، شناسایی می‌شود. بدهی‌های احتمالی (بدهی‌هایی که احتمالاً جریان خروجی منابع برای آن اتفاق نیفتند و یا میزان تعهدات مربوطه به شکل قابل‌اتکایی قابل برآورد نباشد). نباید شناسایی شوند. جدول ذخایر باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجه نقد ارائه شود.

۲) دارایی‌ها به طور رسمی به صورت "منابع تحت کنترل یک مؤسسه ناشی از رویدادهای گذشته که از آن انتظار جریان منافع اقتصادی آتی و ظرفیت استفاده به درون مؤسسه می‌رود" تعریف می‌شوند.

الف) دارایی‌های جاری به استثنای وجوه نقد، دارایی‌هایی هستند که انتظار می‌رود در سال بعد به وجه نقد تبدیل شوند. این دارایی‌ها باید در زمان انتقال مالکیت به مؤسسه شناسایی

شوند. برخی مثال‌ها عبارتند از:

۱) حساب‌های دریافتی باید زمانی شناسایی شود که دولت مستحق گردآوری وجوه بدهکاری است و نه در زمان دریافت آن. برای مثال حساب‌های دریافتی در زمان خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی در برخی از کشورها به‌وجود آمد و سهام آن‌ها به کارمندان با بازپرداخت پنج‌ساله فروخته شد. جدول حساب‌های دریافتی باید در یادداشت توضیحی



صورت‌حساب وجوه نقد ارائه شود.

۲) بر اساس تجویز **IPSAS 12**، موجودی‌ها باید بر اساس مبنای **FIFO** و یا میانگین موزون شناسایی شوند. جدول موجودی‌ها باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجوه نقد ارائه شود. موجودی‌ها در زمان

فروش، تبدیل و یا توزیع، هزینه می‌شوند.

۳) بر اساس تجویز IPSAS 16، سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها (دارایی که با قصد اجاره، افزایش ارزش سرمایه و یا هر دو نگهداری شود) به بهای تمام‌شده‌ی زمان تحصیل شناسایی می‌شود. عموماً سرمایه‌گذاری‌ها به طور متناوب با در نظر گرفتن سود یا زیان حاصل از نگهداری شناسایی می‌شوند. جدول سرمایه‌گذاری‌ها باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجه نقد، ارائه شود.

ب) اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات (PP&E)، دارایی‌هایی هستند که مؤسسه آن را برای استفاده در تولید و یا تأمین کالا و یا خدمات، اجاره به دیگران، یا اهداف اداری نگهداری می‌کند و انتظار می‌رود بیش از یک دوره گزارشگری مورد استفاده قرار گیرند. بر اساس تجویز IPSAS 17، اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات PP&E شامل زمین، دارایی زیربنایی (جاده، پل، حصار و غیره)، ساختمان‌ها، تجهیزات ویژه‌ی نظامی و تجهیزات با مصارف عمومی، می‌شود. این دارایی‌ها عموماً به عنوان دارایی ثبت می‌شود و به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شوند. جدول اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجه نقد ارائه شود. بر اساس مبنای حسابداری تعهدی کامل، این دارایی‌ها طی عمر مفید خود مستهلک می‌شوند و در صورت وضعیت مالی ارائه می‌شوند.

گام چهارم: افشای متفرقه و اختیاری براساس بخش دوم IPSAS مبنای نقدی

برای گذار به مبنای تعهدی، بخش دوم IPSAS مبنای نقدی، کشورها را به افشای سایر اطلاعات به عنوان بخشی از صورت‌حساب دریافت و پرداخت وجه نقد، ترغیب می‌کند. در نهایت برای تطابق با IPSAS تعهدی، انتخاب اطلاعات برای واحدهای تحت کنترل مانند انجمن‌های بودجه‌ی دولتی، باید طبق موارد زیر باشد.

یک مؤسسه ترغیب می‌شود موارد زیر را در یادداشت‌های صورت مالی، افشا کند:

مقدار و ماهیت جریان وجه نقد و مانده‌ی وجوه نقد ناشی از مبادلات اداری مؤسسه به نیابت از طرف سایرین که مقدار آن‌ها خارج از کنترل مؤسسه است. این مبادلات اداری عموماً زمانی اتفاق می‌افتد که مؤسسه، مالیات را برای انتقال به مؤسسه‌ی دیگر، جمع‌آوری می‌کند. یک مؤسسه ترغیب می‌شود

تا اطلاعات درخواست‌شده در IPSAS 20، مربوط به اشخاص وابسته را افشا کند. این IPSAS تعهدی، اشخاص وابسته و واژه‌های مرتبط را تعریف و درخواست می‌کند تا روابط اشخاص وابسته دارای کنترل و اطلاعات قطعی پیرامون مبادلات اشخاص وابسته مانند پاداش پرسنل مدیریت، افشا شود.

یک مؤسسه ترغیب می‌شود تا در یادداشت‌های صورت مالی، مقایسه‌ی درآمد و مخارج واقعی با درآمد و مخارج بودجه‌ریزی شده را افشا کند. یک مؤسسه ترغیب می‌شود تا در یادداشت‌های صورت مالی، نسبت علایق مالکیت در واحدهای تحت کنترل را زمانی که این علایق به صورت سهم است، افشا کند.

در عمل زمانی که واحد کنترل‌کننده ۵۰٪ منافع مالکیت و یا حق رأی و یا کم‌تر دارد، نام واحد تحت کنترل به همراه توضیحاتی در مورد چگونگی کنترل باید افشا شود. علاوه بر این نام مؤسسه‌ای که بیش‌تر از ۵۰٪ منافع مالکیت در آن‌ها وجود دارد ولی جزو مؤسسات تحت کنترل نیستند، به همراه توضیحاتی پیرامون دلیل عدم وجود کنترل باید افشا شود. روش حسابداری مورد استفاده در واحد تحت کنترل نیز باید افشا شود. یک مؤسسه ترغیب می‌شود تا اطلاعات پیرامون مشارکت خاص را در صورت لزوم برای ارائه مناسب دریافت و پرداخت وجوه نقد طی دوره و مانده‌ی وجه نقد در تاریخ گزارشگری افشا کند. افشایات مربوط به مشارکت خاص می‌تواند طی یک فهرست و توصیف منافع مشارکت خاص، بر اساس IPSAS 8، انجام پذیرد. زمانی که کلیه‌ی فعالیت‌های پیشین به کار گرفته شود، حسابداری تعهدی کامل احراز می‌شود و کلیه‌ی IPSAS‌ها مؤثر خواهند بود. یک صورت مالی تلفیقی برای انجمن بودجه‌ی دولت قابل تهیه است. مانند شرکت‌های دولتی، مشارکت خاص، مؤسسات وابسته، صورت‌های مالی برای کل دولت بر اساس IPSAS 6 قابل تهیه خواهد بود (هاگز، ۲۰۰۷).

نتیجه‌گیری

راهبردها، سلسله‌مراتب و قالب‌های زمانی مختلفی را می‌توان برای پذیرش حسابداری تعهدی به‌کار برد. با این حال، هرگاه تصمیم بر پذیرش حسابداری تعهدی گرفته شود عموماً فعالیت‌های مقدماتی زیر مفید خواهد بود:

- بررسی ظرفیت‌ها، ترتیبات و سیستم‌های موجود
- ایجاد راهبرد اجرایی و طرح پروژه‌ای
- ایجاد راهبرد آموزشی/ارتباطی

- ایجاد راهبرد و طرح گسترش تعلیم / ظرفیت
- ایجاد گروه‌های پروژه‌ای
- موافقت با سیاست‌های حسابداری و قالب‌های گزارش‌دهی
- شناسایی الزامات سیستم اطلاعات حسابداری
- توضیح وظایف و نقش‌های حسابرسی داخلی و خارجی
- طراحی فرایندهای تضمین کیفیت
- بعد از انجام مراحل مقدماتی بالا و در مسیر اجرای حسابداری تعهدی، عموماً فعالیت‌های اجرایی زیر انجام می‌گیرد:
- تهیه‌ی فهرست حساب‌ها، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری مشروح
- ارائه‌ی برنامه‌های آموزشی ارتباطی
- ایجاد ترازنامه‌های مربوط به دوره‌ی اول شناسایی و

- ارزش‌گذاری دارایی‌ها و تعهدات
- اعمال تغییر در سیستم‌های اطلاعاتی در صورت لزوم
- حسابرسی ترازنامه‌های مربوط به دوره‌ی اول
- اجرای کنترل داخلی و ترتیبات حسابرسی تغییر یافته
- صندوق بین‌المللی پول، آیین‌نامه‌ی آماری مالی دولت (GFSM) را در سال ۲۰۰۱ برای گردآوری اطلاعات لازم برای سیستم گزارشگری آماری منتشر ساخت. آیین‌نامه‌ی آماری مالی دولت، انتظار داشتت مؤسسات دولتی از سیستم حسابداری تعهدی استفاده کنند. آیین‌نامه‌ی آماری مالی دولت، باید در طول کاربرد هر سیستم حسابداری با توجه به تعریف دارایی، بدهی‌ها، درآمد و مخارج توسط صندوق بین‌المللی پول پذیرفته شود.

پی‌نوشت

1- Organisation for Economic Co-operation and Development

منابع

فارسی

- ۱- باباجانی، ج. (۱۳۸۱). مسئولیت پاسخ‌گویی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی. حسابداری، ۱۴۷، صص ۲۷-۳۰، ۴۱-۴۴ و ۷۳-۷۵.
- ۲- بیگلرخانی، غ. (۱۳۸۹). شناسایی استراتژی‌های مناسب پیاده‌سازی حسابداری تعهدی. ارائه شده در همایش حسابداری دولتی و بودجه‌ریزی عملیاتی، دانشگاه آزاد شهرقدس، پاییز ۱۳۸۹.
- ۳- رفیعی، الف. (۱۳۸۷). کاربرد مبنا ی تعهدی کامل در حسابداری دولتی. حسابر، ۴۰، صص ۸۶-۹۱.
- ۴- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.

انگلیسی

- June 2011.
- 4- Hyndman, N. (2010) Accrual accounting in public sector : A road not always taken, management accounting research, 2010, pp 10-20.
 - 5- Hughes, J. W. (2007) A stepwise Approach to transition from a cash, modified cash or modified accrual basis of accounting to full accrual basis for developing countries, publication of the International Consortium of Government Financial Management (ICGFM).
 - 6- Kaimenakis, N. & Cohen, S. (2009) Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments, Journal of Applied Accounting Research.
 - 7- MacPhee, I. (2006). How accrual accounting enhances governance and accountability? , CPA Australia public sector finance and management conference.
 - 8- Pollit, Ch. (2003). The essential public manager, London: open university press, Mac graw hill, pp: 89.
 - 9- Robinson, M. (2005). Accrual accounting and public sector, International Monetary Fund (IMF) - Fiscal Affairs Department and International Monetary Fund (IMF) - Fiscal Affairs Department, working paper.
 - 10- Tiron, T. & Mutive, A. (2006). Cash versus accrual accounting in public sector, www.ssrn.com

- 1- Asian Development Bank (2003) Accrual budgeting and accounting in government and ITS, relevance for developing member countries, www.adb.org
- 2- Diamond, J. (2002) Performance Budgeting is accrual accounting required, International Monetary Fund (IMF) - Fiscal Affairs Department Working Paper No. 02/240.
- 3- Dubnick, M. (2011) Public Accountability: Performance Measurement, the Extended State, and the Search for Trust, National Academy of Public Administration & The Kettering Foundation,