

محدودیت‌های بکارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی کشور ایران

دکتر محمدحسین صفرزاده

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران، تهران، ایران.

hosein470@gmail.com

پرستو دهپور

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

p_dehpour@sbu.ac.ir

چکیده

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ میلادی آغاز شد. این حرکت به دلیل اثبات سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به واسطه مطالعات علمی و تجربه‌های عملی انجام گرفت. ملاحظه شده است که مناسب ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل شده است. اما، به رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. در این مقاله ضمن بررسی سیستم تعهدی و نقدی و موانع گذار به سمت سیستم حسابداری تعهدی، شرایط موجود در سیستم دولتی کشور ایران شرح داده شده و همچنین عوامل عدم پیاده سازی مبنای تعهدی مطرح شده است. در نهایت بر اساس مطالب مربوطه، مناسب بودن سیستم های حسابداری نقدی و تعهدی در ایران ارزیابی می‌گردد.

واژگان کلیدی: سیستم حسابداری نقدی، سیستم حسابداری تعهدی، موانع گذار به سیستم تعهدی، شرایط فعلی کشور ایران.

مقدمه

هدف نهادهای بخش دولتی ارائه خدمات به شهروندان است. آنها در یک محیط خاص کار می‌کنند و بنابراین، سیستم حسابداری آنها با آنچه مورد استفاده بنگاه‌های اقتصادی است متفاوت است و توسعه آن از نظر مقایسه صورتهای مالی بین دولتهای مختلف به سمت دستیابی بیشتر به ارتباطات مالی بین المللی پیش می‌رود (اسکات، ۱۹۹۶). انتخاب مبنای حسابداری در بخش عمومی به دلیل تاثیر آن بر اطلاعات ارائه شده به استفاده کنندگان بسیار با اهمیت است. بودجه‌ها و تخصیص های دولت به طور سنتی بر مبنای نقدی تدوین می‌شده است. این اولین عاملی بود که منجر به حاکمیت مبنای نقدی در حسابدار دولتی شد. محبوبیت مبنای نقدی در حسابداری دولتی برخاسته از نیاز پارلمان یا دیگر گروه‌های نماینده رای دهندگان برای نظارت بر جمع آوری و وصول مالیات ها و به تبع آن، نحوه خرج کردن این وجوه دریافتی توسط دولت در هر دوره مالی بوده است. استفاده کنندگان از صورت های مالی دولت به طور فزاینده ای انتظار دارند که دولت ها اطلاعاتی درباره دارایی ها، بدهیها، و تاثیر مصارف جاری بر خالص دارایی های نگهداری شده شان را فراهم کنند. اما حسابداری نقدی برای تهیه چنین اطلاعاتی طراحی نشده است (لاگلین، ۱۹۹۱).

از طرفی موسسات مالی بین المللی، در حال مبارزات انتخاباتی و تسهیل پذیرش لیبرالیسم اقتصادی جدید، توجه خود را بر اقتصاد، کارایی، اثربخشی و اندازه گیری تولید در میان موضوعات مختلف عقلانیت اقتصادی متمرکز می کنند. از این رو ملاحظه شده است که مناسب ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل شده است (پارکر و گلد، ۲۰۰۲). زیرا با استفاده از مبنای تعهدی به جای نقدی است، پاسخگویی و شفافیت بیشتر می شود (غلامی، فخاری ملکیان، ۱۳۹۸).

از سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی در راستای تدوین استانداردهای بخش عمومی گام های مهمی برداشته است. در این راستا لزوم به کارگیری از مبنای تعهدی در استاندارد شماره یک حسابداری بخش عمومی مطرح گردیده است. اما همانطور که ملاحظه می شود بخش عمومی کشور ایران شامل تمامی ارگان ها و سازمان های دولتی در عمل، بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می کنند. در این تحقیق ضمن بررسی معایب و مزایای سیستم تعهدی، دلایل عدم به کارگیری مبنای تعهدی بیان شده و مناسب بودن سیستم حسابداری نقدی و یا تعهدی برای ایران ارزیابی می گردد.

ادبیات تحقیق

گزارشگری مالی تحت حسابداری نقدی اولین بار در ژانویه ۲۰۰۳ منتشر شد. این استاندارد شامل الزامات و یادداشت های توضیحی بود که بعد از تاریخ صدور اولیه آن در مورد ارائه اطلاعات بودجه و کمک خارجی دریافت شده در نوامبر ۲۰۰۸ مورد بازبینی قرار گرفت. هدف اصلی این بررسی شناسایی مشکلات اساسی ای بود که نهادهای بخش دولتی در اقتصادهای در حال توسعه در اجرای مبنای نقدی این استاندارد ها با مشکلاتی مواجه بودند (لادر، ۱۹۸۹).

استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی به ویژه مبنای نقدی صادر شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی به یک رویکرد اصلاحات جایگزین برای کشورهای کمتر توسعه یافته که در سطح بین المللی کمبود دارند تبدیل شده است. مقررات و استانداردهای حسابداری را تأیید کرد. ادعاهایی مبنی بر اینکه مبنای نقدی قبلاً به تعداد زیادی از کشورهای کمتر توسعه یافته منتقل شده است که کیفیت گزارشگری مالی آنها را بالا می برد، ادعا شده است. اما همانطور که فدراسیون بین المللی حسابداران تشخیص داده است، چندین ماده از مبنای نقدی در کشورهای کمتر توسعه یافته قابل اجرا نیست (ادهیکاری، کاپورو، وین و امبالانگدیج، ۲۰۱۵).

در رابطه با حسابداری تعهدی بعضی از نویسندگان آن را اصلاح مالی و مدیریت مالی نامگذاری کرده اند. مفهوم دیگری که برای سیستم تعهدی استفاده شد مدیریت جدید مالی عمومی بود و تغییرات قابل توجهی در دامنه و سبک مدیریت و فعالیت در بخش دولتی را هدف قرار داد. مساله این بود که صورتهای مالی دولت و سازمانهای عمومی دیگر گسترده تر و به راحتی از طریق حسابداری قابل درک باشد. مفاهیمی مانند هزینه، کارایی، اقتصاد و اثربخشی در رابطه با حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی بیشتر کاربرد دارد (وسکات و چانگ، ۱۹۹۲).

برای پیشرفت بیشتر در زمینه گزارش دهی بهتر و مطمئن تر از بخش دولتی، زمان و پشتیبانی، فنی و مالی لازم است. برای اطمینان از اقتصاد سالم، هر کشور باید سیاست های مالی را ایجاد کند که پایداری مالی قوی را فراهم کند. پایداری تنها با اجرای حسابداری تعهدی حاصل می شود (اسکات، ۱۹۹۶).

و اما اهمیت حسابداری تعهدی برای سیاست های اقتصاد کلان به این دلیل است که اندازه گیری دارایی ها و بدهی هایی با وضعیت کلی سیاست ها و ثبات مالی در ارتباط است، اما این اطلاعات را نمی توان با استفاده از مبنای نقدی به دست آورد (امجی و دین، ۲۰۰۹).

پس، به کارگیری مبنای تعهدی به سودمندی اطلاعات برای اتخاذ بهترین تصمیم های سیاسی، اقتصادی، و دیگر تصمیم های مرتبط می‌افزاید. اما، برای دستیابی به این اطلاعات سودمند، به کارگیری نظام گزارشگری نوین بر مبنای حسابداری تعهدی ضروری است (کردستانی، رحیمیان و شهرابی، ۱۳۹۵). هیات استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی در مطالعه ای با عنوان گذار به حسابداری تعهدی مزایای استفاده از مبنای تعهدی را این گونه تشریح می‌کند (لادر، ۱۹۸۹). نشان می‌دهد که واحد گزارشگر برای انجام فعالیت های خود چگونه تامین مالی کرده و وجه نقد مورد نیاز خود را تهیه می‌کند؛

به استفاده کنندگان اجازه می‌دهد تا توان تداوم تامین مالی فعالیت ها، پرداخت بدهی ها، و ایفای تعهدات واحد گزارشگر را ارزیابی کنند؛

وضعیت مالی واحد گزارشگر و تغییرات آن را نشان می‌دهد؛

فرصت نشان دادن مدیریت موفق بر منابع توسط واحد گزارشگر را فراهم می‌کند؛

و برای ارزیابی عملکرد در محدوده‌های بهای تمام شده خدمات، کارایی، و دست آوردهای واحد گزارشگر مفید است.

تحقیقات فراوانی سودمندی مبنای تعهدی برای گزارشگری بخش عمومی را به اثبات رسانده اند. اما، این فرآیند در عمل با پیچیدگی ها و دشواری هایی روبه رو است. از این رو نیاز به تخصص بیشتر، افزایش دقت قضاوت حرفه ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در فرایند تصمیم گیری است (اکرمی، فعال قیومی و قدیریان ارانی، ۱۳۹۶). دولت هایی که تصمیم به گذار از مبنای دیگر حسابداری به مبنای تعهدی می‌گیرند، با چالش های فراوانی روبه رو هستند. در حالی که بازده بالقوه حاصل از انتقال به حسابداری تعهدی قابل توجه است، عواقب شکست انتقال نیز بسیار مهم است. برای فراهم نمودن بستر مناسب جهت تطبیق با چارچوب های حسابداری تعهدی در بخش عمومی باید تغییرات مدیریتی بگونه ای 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 (اودا، ۲۰۰۵).

در واقع به دلیل این که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی های بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد؛ پس، طیف گسترده تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت ها باید آن ها را پیگیری کنند. انتقال به حسابداری تعهدی در بخش دولتی با چندین مشکل اساسی روبرو است. برخی از این مشکلات احتمالاً برای کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مشترک است و برخی دیگر بیشتر محدود به کشورهای در حال توسعه است. در اینجا مشکلات عملی و مفهومی انتقال به حسابداری تعهدی را در بخش دولتی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه را بیان میکنیم (اودا، ۲۰۰۵).

مشکلات انتقال عملی

مشکلات حقوقی

برخی از مشکلات عملی که مانع انتقال حسابداری تعهدی در بخش دولتی هستند، منشأ قانونی دارند. در واقع فشار قانونی وجود ندارد، که ضروری است هیئت های حاکم را مجاب به اقدامات لازم برای اجرای آن نماییم. میتوان بیان نمود انعطاف ناپذیری سیستم حقوقی در ایجاد موانع اجرایی نقش اساسی دارد. همچنین شایان ذکر است که ماهیت تنظیم کنندگان استاندارد در انعطاف پذیری یا انعطاف ناپذیری سیستم حقوقی نقش بسزایی دارد. این روش نشان داده است که اگر استانداردهای حسابداری بخش دولتی توسط دولت همراه با نهاد حرفه ای تنظیم شده بود، منجر به انعطاف پذیری سیستم حقوقی می‌شد. به عنوان مثال، جامعه حسابداران نیوزیلند نقشی اساسی در توسعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایفا کرده است. از طرف دیگر، اگر استانداردهای حسابداری بخش دولتی فقط توسط دولت تعیین شده بود، این امر

منجر به انعطاف ناپذیری سیستم حقوقی می‌شد. مهم است که قانون حسابداری ماهیتی کاملاً عمومی و انعطاف پذیر داشته باشد، و این اختیار را فراهم می‌کند تا توسط اشخاصی که به تفسیر و ارزیابی داده‌های مالی واگذار شده اند، استفاده شود (سازمان ملل متحد، ۱۹۸۴).

هزینه طراحی و نصب سیستم حسابداری جدید (شامل مشکلات فنی)

پیاده سازی و بهره برداری از سیستم حسابداری تعهدی معمولاً نیاز به تغییراتی دارد که مستلزم هزینه‌های اضافی پردازش است. در اکثر موارد، این هزینه‌ها به عنوان استدلال توسط نهادهای دولتی در تلاش برای مخالفت با اجرای آن استفاده شده است. در واقع، انتقال به حسابداری تعهدی در بخش دولتی مستلزم این است که سیستم های قدیمی باید توسعه یافته یا تغییر داده شوند تا برای تغییرات جدید معتبر باشند. در این زمینه، کشورهای در حال توسعه نیاز به حمایت مالی و فنی نهادهای بین المللی دارند تا بتوانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی خود اتخاذ کنند. در حقیقت، هزینه پذیرش حسابداری تعهدی به هزینه‌های فنی محدود نمی‌شود بلکه شامل هزینه‌های توسعه روش های حسابداری و مجموعه ای از حساب های جدید و حساب های اضافی یا سوابق برای اهداف خاص است. بنابراین، تصویب حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی مستلزم اصلاح کاملی در شیوه‌های حسابداری، برنامه ریزی دقیق و صدور دستورالعمل های مناسب و همچنین توجه به پرسنل حسابداری واجد شرایط و برنامه‌های آموزشی مربوطه است که به نوبه خود، کل هزینه‌های اجرا را افزایش می‌دهد (اسپاتیس و انابادیس، ۲۰۰۴).

کمبود پرسنل حسابداری دولتی واجد شرایط

در دولت های همه کشورها، پرسنل حسابداری کاملاً آموزش دیده و با انگیزه یک نیاز اساسی برای اطمینان از استفاده موثر از منابع است. با این وجود، یکی از رایج ترین مشکلاتی که هم در کشورهای توسعه یافته و هم در کشورهای در حال توسعه وجود دارد، کمبود پرسنل حسابداری واجد شرایط به ویژه در زمینه حسابداری دولتی است. در واقع، به طور سنتی، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، حجم زیادی از تلاش های حسابداری دولت در حوزه دفترداری بوده است و تأکیدی بر تحولات و موضوعات کنونی در حسابداری دولتی ندارند. از طرف دیگر، توسعه پایدار حسابداری تعهدی در بخش دولتی مهارت های خاص حسابداری را می‌طلبد و نمی‌توان با کمک پرسنل حسابداری که صرفاً در سطح پایه باسواد هستند، به طور موثر پیگیری شود. در سایر کشورها، سیستم آموزش حسابداری صرفاً معطوف به سیستم حسابداری تجاری است و نه سیستم حسابداری دولتی. در نتیجه، می‌توان استنباط کرد که سیستم های آموزش و صلاحیت حسابداری نقش اساسی در ایجاد مشکل کمبود پرسنل حسابداری واجد شرایط در بخش دولتی دارند (لاگلین، ۱۹۹۱).

عدم فقدان استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری دولتی

وجود شیوه‌های گزارشگری مالی بسیار متنوع در نهادهای بخش دولتی به دلیل استفاده از سیستم های مختلف حقوقی و عدم وجود استانداردهای حسابداری دولتی است که به طور کلی پذیرفته شده اند. تجویز استانداردها، اصول و روشهای حسابداری که با زمینه‌های بخش دولتی سازگار است، گام اساسی برای انتقال موفقیت آمیز به حسابداری تعهدی در بخش دولتی است. دلیل این امر آن است که حسابداری تعهدی قضاوت بیشتری نسبت به حسابداری نقدی دارد و به یک چارچوب نظارتی پیچیده تر نیاز دارد. بنابراین، فقدان استانداردها، اصول و روشهای حسابداری کاملاً تجویز شده، که

الزامات سایر سیاست ها و استراتژی های مرتبط را در نظر می گیرند، به عنوان موانع اجرای حسابداری تعهدی در نظر گرفته می شوند (آیفک، ۲۰۰۰).

مقاومت در برابر تغییر و عدم وجود سیستم تشویقی مناسب

مانع مشترکی که با انتقال به حسابداری تعهدی در بخش دولتی روبرو است مقاومت در برابر تغییر است. که این موضوع بستگی زیادی به تأثیر آن تغییر در موقعیت افراد دارد. از نظر منطقی، افرادی که تحت تأثیر مثبت تغییر قرار بگیرند از آن حمایت می کنند. از طرف دیگر، افرادی که تحت تأثیر این تغییر قرار گرفته اند، مخالفت خود را ادامه خواهند داد. با این حال، معمولاً مقاومت در برابر تغییر ناشی از مسئولانی است که با سیستم قدیمی راحت هستند. به عبارت دیگر، عدم رضایت از سیستم قدیمی یا فعلی به عنوان یک مشکل تلقی می شود. همچنین، انتظار می رود که مقاومت در برابر تغییر از سوی افراد تنبلی که دوست ندارند تحت فشار کارهای اضافی باشند صورت گیرد. علاوه بر مقاومت در برابر تغییر، عدم وجود سیستم تشویقی مناسب نیز به عنوان یک مانع در نظر گرفته می شود. روسا، مدیران ارشد و سرپرستان مالی در صورتی با انتقال به حسابداری تعهدی مخالفت میکنند که این انتقال به نفع آنها نباشد (اودا، ۲۰۰۵).

عدم وجود فشار خارجی

تا زمانی که هیچ فشار خارجی بر نهادهای دولتی برای تهیه اطلاعات از حسابهای نهایی مبتنی بر تعهدی وجود نداشته باشد، علاقه به کار در زمینه اجرای اصول حسابداری تعهدی کم خواهد بود (سازمان ملل، ۱۹۸۴). نهادهای حاکم، قانونگذار و نظارت بر اطلاعاتی متمرکز هستند که در حال حاضر مطابق با قوانین و مقررات قابل اجرا ارائه می شود. بر این اساس از نهادهای قانون گذار اطلاعات بیشتری خواسته نمی شود. بنابراین، آنها هیچ دلیلی و انگیزه ای برای اتخاذ یک سیستم حسابداری دیگر نمی بینند، به ویژه هنگامی که مجبور به انجام آن نیستند. از این رو انتظار می رود مقاومت در برابر انتقال به حسابداری تعهدی از سوی نهادهای دولتی ادامه یابد. وجود فشار خارجی به این دلیل است که نهادهای حاکم، قانونگذار و نظارت قادر به شناسایی اطلاعاتی که باید در اختیار آنها قرار گیرد نیستند. از این رو، آنها نمی توانند اهمیت اطلاعاتی را که قبلاً ارائه شده اند ارزیابی کنند. بنابراین، ضروری است که برای این ارگان ها مشخص شود چه اطلاعات اضافی می توان از داده های حسابداری به صورت تعهدی در مقایسه با داده های حسابداری مبنای نقدی بدست آورد (بردبری، ۱۹۹۸).

فرهنگ مدیریت بوروکراتیک

در مقایسه با مشکلات قبلی که مطرح شد، تغییر فرهنگ مدیریت بوروکراتیک دشوارترین آن تلقی می شود. از آنجا که تغییر باورها، نگرش ها و آیین ها کار ساده ای نیست، می تواند مدت ها طول بکشد. بنابراین، باید تغییر فرهنگ مدیریت به عنوان بخشی از روند انتقال، مورد توجه قرار گیرد. مدیران دولتی در سراسر جهان به دنبال آزادی بیشتر هستند اما کمتر به دنبال پاسخگویی بیشتر هستند. بر اساس الگوی بوروکراتیک سنتی مدیریت، مدیران دولتی عادت ندارند از اطلاعات مالی بهبود یافته استفاده کنند. سپس، مدیران دولتی تمایلی به پذیرش مزایای حسابداری به صورت تعهدی نخواهند داشت. بنابراین، برای اینکه نهادهای دولتی بتوانند حسابداری تعهدی را اتخاذ کنند، باید از اتکا به الگوهای رفتاری مدیریت بوروکراتیک مبتنی بر ورودی، ریسک پذیر، کنترل محور به یک رفتار انعطاف پذیرتر، مسئولیت پذیر و نتیجه گرا تغییر یابد. این تغییر فرهنگ مدیریت است که غالباً به عنوان مدیریت گرایی یا مدیریت عمومی جدید توصیف می شود (مینووسکی، هاگز و کسوسکی، ۲۰۱۶).

عدم انسجام داخلی (ویژگی های سازمانی)

اگر از نهادهای بخش دولتی خواسته شده است تا سیستم حسابداری تعهدی را بدون سازگاری داخلی بین یکدیگر پیاده کنند، ممکن است منجر به اجرای موفقیت آمیز حسابداری تعهدی نشود. دلیل این امر این است که عدم سازگاری داخلی ممکن است منجر به ایجاد رویه‌ها و رویه‌های مختلف حسابداری می‌شود. در دولتی با چندین واحد سازمانی که مسئولیت توسعه رویه‌های حسابداری را بر عهده دارند، این خطر وجود دارد که سیستم های حسابداری به شدت متنوع و غیر یکنواخت ایجاد شوند (سازمان ملل متحد، ۱۹۸۴).

بنابراین، در صورت عدم انسجام داخلی، می‌توان نتیجه گرفت که وقتی هر اداره و آژانس مسئول توسعه روش های حسابداری خود باشد، این امر مانع توسعه یک سیستم حسابداری دولت سازگار در نهادهای دولتی می‌شود. بنابراین، ضروری است که اجرای حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی با اتخاذ یک رویکرد سازگار در کل دولت انجام شود (هپورس، ۲۰۰۱؛ ایفک، ۲۰۱۰).

عدم تعهد سیاسی

بدون شک تجربه بین المللی در رابطه با گذار به حسابداری تعهدی در بخش دولتی ثابت کرده است که تعهد سیاسی یک عامل اساسی در ایجاد شرایط مناسب برای پذیرش حسابداری تعهدی است. وجود تعهد سیاسی می‌تواند تا حد زیادی به کاهش مقاومت در برابر تغییر کمک کند. بال (۲۰۰۰) استدلال کرد که تعهد سیاسی برای اصلاحات فضایی را ایجاد کرده است که در آن مدیران ارشد تلاشی برای به تأخیر انداختن یا جلوگیری از اصلاحات نمیکنند و در عوض برای موفقیت در اجرای آنها تلاش می‌کنند. بنابراین، می‌بینیم که عدم تعهد سیاسی، اجرای حسابداری تعهدی را در بخش دولتی، به ویژه در کشورهایی که سیستم های سیاسی غیر دموکراتیک حاکم هستند، تقریباً غیرممکن می‌سازد. بنابراین وجود منافع متقابل هر دو سیاستمداران و دیوان سالاری، تصویب حسابداری تعهدی را به واقعیت تبدیل می‌کند (اودا، ۲۰۰۵).

عدم توانایی فناوری اطلاعات

در صورت عدم وجود توانایی فناوری اطلاعات، جمع آوری اطلاعات مورد نیاز و تهیه اطلاعات لازم برای مدیریت کارآمد عملیات دشوار خواهد بود. معرفی حسابداری تعهدی بدون در دسترس بودن یک نرم افزار استاندارد مناسب و مقرون به صرفه غیرقابل تصور است. این موضوع نه تنها برای کشورهای پیشرفته بلکه برای کشورهای در حال توسعه نیز صدق می‌کند. برخلاف کشورهای پیشرفته، کارهای حسابداری هنوز به صورت دستی در کشورهای در حال توسعه انجام می‌شود. در این راستا، کشورهای در حال توسعه تقریباً از ابتدا شروع خواهند کرد، یعنی باید کل سیستم های نرم افزاری و سخت افزاری را بسازند (خان ومیس، ۲۰۰۹).

کمبود منابع مالی

منابع مالی برای غلبه بر اکثر مشکلات انتقال عملی که قبلاً گفته شد و کمک به دستیابی به الزامات تغییرات حسابداری، بسیار مورد نیاز است. در واقع، مشکلات انتقال عملی مانند هزینه طراحی و نصب سیستم حسابداری جدید. کمبود حسابداران واجد شرایط و مقاومت در برابر تغییر و غیره نیاز به توان مالی کافی برای غلبه بر دارد. در صورت نبود منابع مالی، این مشکلات حل نشده باقی خواهند ماند، که به نوبه خود مانع اجرای حسابداری تعهدی می‌شود. به طور فزاینده، کمبود منابع مالی توانایی کشورهای در حال توسعه را برای اصلاح بخش عمومی خود تضعیف کرده است. بسیاری از این

کشورها بدون حمایت مالی و فنی کافی از سوی جامعه بین المللی به سادگی توانایی مالی لازم برای انجام تعهدات داخلی و بین المللی خود را ندارند. در نتیجه، غلبه بر کمبود منابع مالی ممکن است به کمک بین المللی نیاز داشته باشد (اودا، ۲۰۰۵).

مشکلات انتقال مفهومی

علاوه بر موانع عملی، موانع مفهومی نیز مانعی برای انتقال به حسابداری تعهدی در نهادهای بخش دولتی است. موانع انتقال مفهومی مربوط به اصولی هستند که اساس سیستم حسابداری تعهدی را تشکیل می‌دهند. این اصول اساساً مربوط به بنگاه‌های اقتصادی می‌شود. بر این اساس، در درون نهادهای دولتی این اعتقاد راسخ وجود دارد که این اصول در بنگاه‌های اقتصادی قابل استفاده تر از نهادهای دولتی است. این به نوبه خود باعث می‌شود نهادهای دولتی با تلاشی که برای اتخاذ حسابداری تعهدی در بخش دولتی انجام شده است مخالفت کرده یا آنها را نادیده بگیرند. برخی از مشکلات مفهومی، که می‌تواند به عنوان یک مانع یا مانع برای انتقال به حسابداری تعهدی در بخش دولتی در نظر گرفته شود، به شرح زیر است (اودا، ۲۰۰۵):

شناسایی و ارزیابی دارایی‌های فیزیکی موجود، که شامل (۱) دارایی‌های زیرساختی (۲) دارایی‌های نظامی (۳) دارایی‌های میراثی (۴) دارایی‌های جامعه و منابع طبیعی می‌باشد.

شناسایی نهاد گزارشگر دولتی و مرزهای آن که شامل (۱) بدهی‌های بازنشستگی (۲) درآمد حاکمیت (به عنوان مثال درآمد مالیاتی) (۳) مقررات و تامین سرمایه می‌باشد.

ابهام در مورد برخی از اصول حسابداری تعهدی و فرضیه‌ای که باعث بحث شدیدی در مورد چگونگی اعمال آنها در بخش دولتی شده است، مانند: (۱) اصل تطبیق (۲) اصل تحقق و (۳) تداوم فعالیت.

افزایش نرخ تورم که می‌تواند در ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های دولت مشکل ایجاد کند.

تا زمانی که اثرات این پیامدها در نظر گرفته نشود، داده‌های گزارش شده براساس واحدهای پولی با قدرت خرید متفاوت، بسته به ارزش پول در تاریخ هر معامله مربوطه، ساخته می‌شوند. با تخصیص و تطبیق داده‌های اندازه گیری شده در شرایط مختلف قدرت خرید، حساب‌ها نمی‌توانند در مورد سودآوری واقعی واحد تجاری گزارش کنند، زیرا سود و زیان تورمی که تغییرات واقعی در ارزش‌ها یا منابع را منعکس نمی‌کند (اودا، ۲۰۰۵).

عدم انگیزه سود

قیمت کالاها و خدمات تولید شده توسط نهادهای دولتی اغلب توسط سیاست تعیین می‌شود تا نیروهای عرضه و تقاضا. بنابراین، درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات توسط نهادهای دولتی لزوماً تقاضای کاربران برای این کالاها و خدمات را نشان نمی‌دهد. بعلاوه، برای تعیین اینکه آیا هزینه‌های عملیاتی نهادهای دولتی در سطح قابل قبولی است، نمی‌توان هزینه‌ها را با درآمد کسب شده مقایسه کرد. برعکس، بنگاه‌های اقتصادی باید در محیط بازار فعالیت کنند و گزارش‌های حسابداری این شرکت‌ها بر سودآوری و منابع اکتسابی این نهادها متمرکز است. اینکه آیا منابع به طور کارآمد و موثر مدیریت می‌شوند، می‌تواند تا حدی با بررسی عملکرد درآمد کسب و کار توسط مالکان ارزیابی شوند. بنابراین، استفاده از حسابداری تعهدی در این نهادها ضروری است. با این وجود، تفاوت چشمگیری بین نهادهای دولتی و بنگاه‌های اقتصادی وجود دارد، زیرا انگیزه سود در نتیجه فعالیت نیروهای دولتی ذاتی نیست، و رویه‌ها و سیاست‌های عملیاتی آنها به شدت تحت تأثیر قانون و قانون است. در نتیجه، منطقی است که نهادهای دولتی چنین استنباط کنند که سیستم حسابداری، که توسط بنگاه‌های اقتصادی استفاده می‌شود، برای آنها مناسب نیست. به عنوان مثال، عدم انگیزه سود در نهادهای دولتی

اغلب به عنوان دلیل غیرضروری بودن حسابداری تعهدی ذکر شده است. بنابراین، می‌توان استنباط کرد که عدم انگیزه سود یکی از دلایل عدم تصویب سیستم حسابداری تعهدی در نهادهای بخش دولتی بوده است. اما نیاز به حداقل رساندن هزینه‌ها در صورتی که انگیزه سود وجود نداشته باشد اساساً سیستم تعهدی را ضروری و با ارزش تر می‌کند (مورفت، ۱۹۹۸).

هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی 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 فناوری‌ها و نیروی انسانی طبقه‌بندی نموده است. 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. 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 (مهدوی خو، فراهانی و رستمی، ۱۳۹۴).

وضعیت فعلی حسابداری دولتی و ساختار اقتصادی کشور ایران

اقتصاد ایران یک اقتصاد در حال گذار با یک بخش عمومی بزرگ است که حدود ۵۰ درصد از کل اقتصاد را شامل می‌شود. بخش دولتی شامل کلیه صنایع بزرگ، صنایع مادر و مانند اینهاست که به صورت مالکیت عمومی در اختیار دولت است. بخش تعاونی کشور نیز شامل شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی تولید و توزیع در شهر و روستا بر طبق ضوابط اسلامی است که از دیدگاه اقتصادی جزء بخش خصوصی طبقه‌بندی می‌شود (زارعی، ۱۳۹۲).

مبنای حسابداری مورد استفاده در نظام حسابداری دولتی ایران مختلف هستند و در وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، و موسسات غیردولتی از مبنای حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود. استفاده از مبنای مختلف به دلیل تفاوت در فعالیت‌ها و محیط حاکم بر هر یک از این نهادها است (کردستانی، رحیمیان و شهرابی، ۱۳۹۵).

در حال حاضر و در فعالیتهای حاکمیتی و غیر انتفاعی بخش عمومی ایران، به ویژه در دولت و واحدهای تابعه و شهرداریهای کشور که سازمانهای بزرگ این بخش را تشکیل می‌دهند، از مبنای نقدی در حسابداری درآمدها و از مبنای نقدی تعدیل شده در حسابداری هزینه‌ها استفاده می‌شود. در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع بازرگانی بخش عمومی، مشابه بخش خصوصی، از مبنای تعهدی کامل استفاده و الزاماً از معیارهای حسابداری ابلاغی سازمان حسابرسی پیروی می‌گردد. در تشریح وضعیت کنونی ایران، به نظر می‌رسد دستگاه‌های متولی امور مالی کشور، اعتقادی به تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع حاکمیتی دولت و واحدهای تابعه و به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری این نوع فعالیتهای ندارند (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

ملاحظه شده است که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل شده است. اما، به رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. به این ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقام‌های مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

بحث و نتیجه گیری

نهادهای بخش دولتی در یک محیط خاص کار می‌کنند، از این رو نیاز به تنظیم مدل استاندارد حسابداری برای انعکاس واقعیت اقتصادی آنها و پاسخ بهتر به نیازهای کاربران گزارشگری مالی بخش عمومی است. حسابداری تعهدی دید کاملی از دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای دوره مورد بررسی ارائه می‌دهد.

همانطور که در بخش مقدمه ذکر گردید، سازمان حسابرسی از سال ۱۳۸۸ شروع به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نموده است. در استاندارد شماره یک بیان شده است که در سیستم حسابداری بخش عمومی باید از مبنای تعهدی استفاده نمود. اما آنچه که در عمل اتفاق افتاده است بکارگیری مبنای نقدی تعدیل شده مطابق با قانون محاسبات عمومی کشور است. در اینجا دو موضوع مطرح می‌شود:

بر اساس نیاز قانونی، دیوان محاسبات به منظور اجرای پاسخگویی دولت گزارش تفریح بودجه را در اختیار مجلس قرار می‌دهد تا مجلس به نمایندگی از مردم ضمن بررسی این گزارش عملکرد دولت را ارزیابی نمایند. از این رو به منظور پاسخگویی مالی دولت و طبق اصل ۵۵ قانون اساسی نیاز به وجود سرفصل‌هایی در بودجه تحت عنوان حساب‌های مستقل می‌باشد تا پاسخگویی مالی دولت که متناسب با بودجه ریزی برنامه‌ای می‌باشد ادا شود. برای ادای این نیاز قانونی همراستا با قانون محاسبات از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود.

سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای بخش عمومی ایران از استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی الگو برداری نموده است. استانداردهای حسابداری بخش عمومی از طریق هیات تدوین استانداردهای بخش عمومی تدوین می‌گردد که این هیات خود زیر نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران فعالیت می‌نماید. مینا و الگوی که این فدراسیون و هیات تدوین استانداردهای بخش عمومی برای تدوین استانداردهای بخش عمومی استفاده کرده است بر اساس نظام اقتصادی حاکم در کشورهایی نظیر نیوزیلند و انگلستان بوده است. در این کشورها مبنای حسابداری بخش عمومی از مدیریت مالی نوین یا همان مبنای تعهدی می‌باشد. موضوع مورد بحث این است که این کشورها از حساب‌های مستقل استفاده نکرده و اقتصاد آن‌ها بیشتر خصوصی می‌باشد. در حالی که اقتصاد ایران، اقتصادی دولتی و بودجه آن شامل سرفصل‌هایی تحت عنوان حساب‌های مستقل می‌باشد که آن هم مطابق با هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور آمریکا می‌باشد.

به منظور استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی، در نظام حسابداری نقدی موجود باید تحولاتی ایجاد کرد و آن را اصلاح کرد و یا برای منطبق شدن با نظام جدید کاملاً تغییر داد، علاوه بر این، به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم تعریف مجموعه‌ای از حسابها و ثبتهای جدید برای تحقق اهداف خاص پیش‌بینی شده در آن می‌باشد.

بنظر می‌رسد که نبود خواست واقعی سیاست‌مداران و پایداری ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد، و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

از دیدگاهی دیگر می‌توان گفت اقتصاد ایران تقریباً اقتصادی دولتی بوده و این موضوع موجب با اهمیت‌تر شدن مفهوم پاسخگویی عمومی می‌شود. در واقع وقتی دولت اقتصاد یک کشور را در دست می‌گیرد باید نسبت به وضع اقتصاد و رفاه عموم مردم چه از لحاظ فرهنگی، اجتماعی و... پاسخگو باشد. از این رو دولت‌ها در جوامع این‌چنینی دارای وظیفه مهم‌تر و حساس‌تری نسبت به سایر جوامع خواهند بود. همانطور که به طور مفصل نیز ذکر گردید وظیفه پاسخگویی عمومی از طریق حسابداری تعهدی بهتر و بیشتر برآورده خواهد شد پس بهتر است بخش عمومی کشور ایران به سمت سیستم تعهدی گام بردارد.

همچنین یکی از محرک های حرکت به سمت سیستم تعهدی پاسخ خواه بودن مردم یک جامعه می باشد. به این نحو که هرگاه جامعه خواستار پاسخگویی مسئولان و دولت در راستای انجام وظایف خود نباشند، مسئولان مربوطه و دولت ها به سمت و سوی انحرافی کشیده شده و نسبت به پاسخگو بودن طفره خواهند رفت. از این رو در جامعه ای مثل ایران که اقتصاد آن دولتی می باشد باید این فرهنگ در جامعه ایجاد شود که نسبت به عملکرد دولت خود پاسخ خواه باشند.

میتوان اینگونه نتیجه گیری نمود که بهتر است با تمرکز بر معایب و محدودیت های سیستم حسابداری تعهدی نسبت به رفع آنها با توجه به شرایط موجود در کشور اقدامات مناسبی صورت گیرد. به عنوان مثال یکی از این مسائل توجه بیش از پیش به رشته حسابداری دولتی می باشد. در این راستا طی دوسه سال اخیر رشته ای تحت عنوان حسابداری بخش عمومی به عنوان یکی از گرایشات رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد به دانشگاه ها افزوده شده است اما همچنان این موضوع جای گستردگی بیشتر دارد. از آنجایی که مسائل عملی این رشته در مقطع کارشناسی تدریس میگردد توجه به این رشته در مقطع کارشناسی اهمیت خاص خود را دارد. این موضوع منجر به آموزش نیروی انسانی توسط دانشگاه ها خواهد شد.

همچنین می توان از طریق نهاد های مستقل و با فرهنگ سازی میان مردم، جامعه را به سوی پاسخ خواه بودن سوق داد و به آنها آموزش داده شود که از دولت و مسئولان یک کشور همواره پاسخ خواه باشند و مرتباً عملکرد آنها را ارزیابی نمایند. زیرا بنظر می رسد این موضوع در کشور ایران در سطح ضعیفی قرار دارد.

همچنین سایر مسائلی اعم از به کارگیری سیستم های اطلاعاتی، تغییر در نگرش و فرهنگ، مقاومت در برابر تغییر و سایر محدودیت های سیستم تعهدی با آموزش و فرهنگ سازی ها قابل رفع خواهد بود، زیرا طبق وضع غالب در کشور ایران بهترین سیستم، سیستم حسابداری تعهدی می باشد.

از محدودیت های این پژوهش عدم دسترسی به اطلاعات شفاف و آگاهی از شرایط واقعی در سازمان ها و محیط دولتی کشور ایران می باشد. از این رو پیشنهاد می شود محققانی که دسترسی مستقیم به اطلاعات و داده های مربوط به شرایط واقعی موجود در بخش دولتی ایران دارند، در رابطه با مناسب بودن سیستم تعهدی و یا نقدی به بررسی این موضوع بپردازند.

منابع

- ✓ اکرمی، سیدرحمت الله، فعال قیومی، علی، قدیریان ارانی، محمدحسین، (۱۳۹۶)، گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز، حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۲، صص ۹-۱۸.
- ✓ باباجانی، جعفر، باغومیان، رافیک، (۱۳۸۶)، ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور، صص ۴-۲۶.
- ✓ زارعی، بتول، (۱۳۹۲)، گزارشگری مالی در بخش عمومی بررسی تطبیقی، سازمان حسابرسی.
- ✓ غلامی، ملک محمد، فخاری، حسین، ملکیان، اسفندیار، (۱۳۹۸)، تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، حسابداری دولتی، دوره ۵، شماره ۲، صص ۶۹-۸۴.
- ✓ کردستانی، غلامرضا، رحیمیان، نظام الدین، شهرابی، شاهرخ، (۱۳۹۵)، شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی، دانش حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۶۵، صص ۴۷-۷۵.
- ✓ مهدوی خو، مهدی، فراهانی، مجتبی، رستمی، فاطمه، (۱۳۹۴)، حرکت به سمت پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چالشها و راهکارها، کنفرانس بین المللی مدیریت و علوم انسانی.
- ✓ Bragg, S. (2007). "Throughput Accounting: A Guide to Constraint Management".

- ✓ Chan, F. T. S., & Mishara, N., & Prakash, & Tiwari, M. K. & Shankar, R., (2005), "Hybrid Tabu-Simulated Annealing Based Approach to Solve Multi-Constraint Product-Mix Decision Problem", Expert System with Application 29, 446-454.
- ✓ Choe, K. and Herman, S., 2004, "using theory of constraints". tools to manage organizational change: a case study of euripa labs", International Journal of Management & Organizational Behaviour, 8(6),540-558.
- ✓ Fredendall, L. D., & Lea, B. R., (1997), "Improving the Product-Mix Heuristic in the Theory of nstraints", International Journal of Production Research 35, 1535-1544.
- ✓ Lee, T. N., & Plenert, G., (1993), "Optimizing Theory of Constraints When New Product Alternatives Exist", Production and Inventory Management Journal 34, 51-57.
- ✓ Onwubolu, G. C., (2001). "Tabu Search-Based Algorithm for the TOC Product-Mix Decision", International Journal of Production Research 39, 2065–2067.
- ✓ Plenert, G. (1993). "Optimized Theory of Constraints When Multiple Constrained Resources Exist", ropean Journal of Operational Research 70, 126–133.