

## بررسی و شناسایی مؤلفه‌های حسابداری تعهدی

محمدرضا شهری<sup>۱</sup>

### چکیده

هدف از این تحقیق بررسی و شناسایی مؤلفه‌های حسابداری تعهدی در سازمان می‌باشد. روش تحقیق به صورت توصیفی و تحلیلی و استدلالی می‌باشد و از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز استفاده شده است. از نظرات ۱۷ نفر از متخصصان و کارشناسان خبره در این حوزه و اساتید دانشگاهی نیز برای تأیید و افزایش غنای نتایج کمک گرفته شده است.

نتیجه بررسی‌ها نشان می‌دهد مدل دارای ۹ مؤلفه زیر می‌باشد که مدیران سازمان‌ها، با استفاده از این مؤلفه‌ها می‌توانند در سازمان خود حسابداری تعهدی به شیوه علمی و صحیح را داشته باشند. و از نتایج آن بهره‌مند شوند.

۱- تعهد شغلی ۲- مدیریت هزینه ۳- زیرساخت‌های فناوری اطلاعات ۴- عوامل فرهنگی ۵- بسترهای قانونی و حقوقی ۶- مدیریت دریافتی‌ها و بدهی‌ها ۷- تصمیم‌گیری مدیران ۸- شفافیت گزارشگری ۹- ارتقاء مسئولیت پاسخگویی.

**واژگان کلیدی:** حسابداری تعهدی، پاسخگویی، مدیریت هزینه.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## ۱. مقدمه

هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران بر اساس مفاهیم نظری ارائه شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است" اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است." در محیط‌های رقابتی ضروری است که مدیران با استفاده از فرآیند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی‌های موردنظر سازمان به شیوه‌ای آگاهانه بپردازند (مهام & همکاران، ۱۳۸۹). گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس‌جمهور و دولت کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش و تغییرات در منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن دلایل منطقی ارائه کند مسئولیت پاسخگویی دولت بر این پایه استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آن‌ها و نمایندگان قانونی آن‌ها برسد. (استاندارد شماره ۱۳۴) حال با توجه به اجرای حسابداری تعهدی از آغاز سال ۱۳۹۴ در حسابداری بخش عمومی به جای حسابداری نقدی تعدیل‌شده سال‌های قبل این سؤال مطرح می‌شود که آیا ارائه صورت‌های مالی توسط دولت بر اساس مبنای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی تعدیل‌شده موجب بهبود در پاسخگویی دولت شده است؟ با توجه به اولین سال پیاده‌سازی این مبنا در کشور، این تحقیق برای اولین بار به بررسی تأثیر مبنای تعهدی در پاسخگویی دولت پرداخته و از این جهت دارای جنبه نوآوری بوده است (داداشی & همکاران، ۱۳۹۷). در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تأکید شده وزارت خانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفاند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخگویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود. با توجه به این‌که ایفای صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با

اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که به‌کارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، به خصوص برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست‌ویک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان‌دهنده اهمیت به‌کارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است. در اصل هشتم از اصول دوازده‌گانه GASB مقرر شده است: مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل‌شده، حسب مورد باید در اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات مورد استفاده قرار گیرد (داداشی & همکاران، ۱۳۹۷).

ضرورت این تحقیق نیز بدین علت است که دولت به سبب پاسخگو بودنش در ثبت و گزارش اطلاعات متحمل هزینه‌های زیادی می‌شود. هزینه‌های گزارشات مالی و پشتیبانی و همچنین هزینه‌های حسابرسی و بعضاً دعاوی ناشی از آن و به‌طور خلاصه تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منابع مالی و انسانی بااهمیتی را در بخش دولتی به خود اختصاص داده است. حال این تحقیق به‌طور اساسی به دنبال این موضوع است که آیا صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان مهم‌ترین گزارش مالی دولت، با توجه به هزینه‌های زیاد تهیه آن، می‌تواند پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان باشد؟ لذا بدین جهت نسبت به بررسی این موضوع در قالب چهار فرضیه پاسخگویی را چهار منبع اطلاعاتی شامل عملکرد بودجه سالانه، سایر قوانین (شامل کلیه قوانین عمومی کشور به غیر از قانون بودجه سالانه کل کشور)، وضعیت مالی و حسابرسی عملکرد مستخرجه از گزارشات حسابرس مستقل دستگاه‌های اجرایی (دیوان محاسبات کشور) پرداخت شده است. با توجه به مزایای مبنای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی تعدیل‌شده در حسابداری دولتی ازجمله شناسایی درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها و هزینه‌ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد و تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری بوده و موجب کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های حساب‌های مستقل و اطلاعات کامل‌تر و جامع‌تری جهت نظارت بر عملکرد سازمان‌های دولتی و ارزیابی آن‌ها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار

می‌دهد. در مجموع حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای عملیات و برنامه‌ها در اختیار مدیران سازمان‌های دولتی قرار می‌دهد و در مقابل در مبنای نقدی تعدیل‌شده، ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه‌ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است (باباجانی، ۱۳۸۳). در این تحقیق با توجه به پتانسیل‌های حسابداری تعهدی، به بررسی شفافیت حساب‌ها و پاسخگویی دولت با پیاده‌سازی این مبنا برای اولین سال اجرا با روش قبلی پرداخته شده است. با توجه به این‌که برای اولین بار حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ در کشور ایران پیاده شده است و نتایج حاصل از آن در قالب گزارش تفریغ بودجه کل کشور و تخلفات آن در دادسرای دیوان محاسبات کشور (تاکنون در سال ۱۳۹۷) فقط برای سال ۱۳۹۴ نهایی شده بنابراین بر اساس اطلاعات موجود صرفاً تا عملکرد سال مالی ۱۳۹۴ قابل بررسی بوده است. لذا این مورد را می‌توان یکی از محدودیت‌های این تحقیق نام برد. اتخاذ تصمیمات بهینه توسط افراد درگرو دستیابی به اطلاعات مفید از منابع اطلاعاتی مختلف است (حمیدی & همکاران، ۱۳۹۲).

## ۲. بیان مسئله

بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو، نتایج حاصل حاکی از آن است که سیستم مبنای حسابداری مورد استفاده در آن زمان (نقدی تعدیل‌شده) امکان محاسبه بهای تمام‌شده به نحو مطلوب و قابل اتکاء را فراهم ننموده و از سطح شفافیت مورد انتظار مالی نیز فاصله‌ای زیاد دارد. لذا به منظور دستیابی به این اهداف اصلی بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. لیکن به دلیل گستردگی عظیم این تغییر سیستم حسابداری و وجود موانع اجرایی و چالش‌هایی در پیش رو، لذا اصرار به استقرار مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کوتاه مدت بیهوده و ناممکن است. همان‌طور که این موضوع در تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) پیش‌بینی یک دوره زمانی سه‌ساله جهت تغییر مبنای نقدی تعدیل‌شده به تعهدی پیش‌بینی شده است (حسینی، ۱۳۹۴). با بررسی مشکلات به‌کارگیری مبنای حسابداری نقدی با توجه به ضرورت به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی بخش عمومی به صورت مطالعه موردی شهرداری استان اردبیل پرداخته و با طرح این‌که سیستم حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منافع اقتصادی است بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر تأکید دارد که از توان حسابداری بر مبنای نقدی یا تعهدی تعدیل‌شده خارج است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت می‌بایست امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها را فراهم نماید. نتایج بیانگر این موضوع است که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی

موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها به انعکاس هزینه‌ها و درآمدهای واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با میزان پیش‌بینی شده در بودجه انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت فراهم نمودن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و توجه به جریان منافع اقتصادی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران در بخش عمومی می‌شود (لطفی، ۱۳۹۳). وکیلی‌فر و نظری (۱۳۹۱) طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و آموزش پزشکی به روش پرسشنامه‌ای پرداخته و نتایج حاصل نشانگر این است که عوامل متعددی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است. مواردی جمله، قوانین و مقررات، نیروی انسانی، مدیریت چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به عنوان عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. پاسخ‌دهندگان متشکل از جامعه نخبگان، برای پاسخ به سؤال‌ها در اکثر موارد، گزینه‌های متوسط و بعد از آن (عدد ۹ و بالاتر) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین می‌توان گفت به نظر آن‌ها میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد (وکیلی‌فرد & نظری، ۱۳۹۱).

حسابداری تعهدی وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. به‌کارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود. گذشته از آن، به‌کارگیری حسابداری تعهدی هزینه، زمان و تخصص ویژه می‌طلبد که باید مورد ملاحظه قرار گیرد (رحمانی & رضایی، ۱۳۹۰).

مبنای تعهدی چیست؟ طبق مبنای تعهدی، معاملات بر مبنای رویداد اقتصادی آن‌ها بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و پرداخت وجه نقد، شناسایی می‌شوند. طبق این روش، درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها در زمانی شناسایی می‌شوند که بدهی‌ها متحمل شده و یا منابع مصرف شده باشند (شاه رستم بیگ & همکاران، ۱۳۹۳).

محدودیت‌های اجرا و پیاده‌سازی تحول از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی سبب افزایش هزینه و زمان پیاده‌سازی تحولات در حسابداری بخش عمومی می‌شود. ماهیت محدودیت‌ها تحت تأثیر کوشش تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات تغییر می‌کنند؛ در هر حال پیش‌برندگان تحول باید وجود محدودیت‌ها را در برنامه‌های خود لحاظ کنند (کریستنسن، ۲۰۰۲).

با توجه به توضیحات ارائه شده، در پژوهش حاضر نسبت به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی از نظر محتوا، زمینه و ساختار در سازمان امور مالیاتی اقدام شده است. منظور از عوامل محتوایی

کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد مانند انگیزش، روحیه کار و رضایت شغلی. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر اجزای داخلی سازمان که بدنه آن را می‌سازند مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات می‌باشد. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که سبب‌ساز عوامل محتوایی و ساختاری هستند.

در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، دو تفکر شامل تفکر سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و تفکر نوین بر مبنای حسابداری تعهدی مطرح هستند. در تفکر سنتی تصور این است که به دلیل سازگاری مبنای نقدی با قوانین و مقررات و فزونی منافع اجرای آن بر هزینه به‌کارگیری حسابداری تعهدی، مبنای نقدی برای بخش عمومی مناسب‌تر است. به علاوه، نظام پاسخگویی در مبنای نقدی، مبتنی بر عملکرد دولت در راستای گزارشگری مالی با تأکید بر گزارش صورت منابع و مصارف است. از طرفی در تفکر نوین، حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیت‌های بخش عمومی را گزارش کرده و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم ساخته تا رسیدن به اهداف با کم‌ترین هزینه انجام شود. در این راستا، تغییر نگرش از وضعیت بدون انعطاف که فقط درآمدهای کسب شده و هزینه‌های پرداخت شده گزارش می‌شوند، به وضعیتی با تأکید بر پیش‌بینی‌های امیدوارکننده و نزدیک به واقعیت اطلاعات برای تنظیم بودجه سال‌های آتی است و در این شرایط، افزایش کارایی قابل انتظار است (تیرون تودور & موتیو، ۲۰۰۵).

مبنای نقدی به دلیل این‌که اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌دهد، توانایی ایفای مسئولیت پاسخگویی ندارد. در واقع هزینه‌های واقعی دوره مالی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری قابل گزارش نیست، اما تحقق این امر با به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری امکان‌پذیر است و به‌کارگیری آن نیازهای استفاده‌کنندگان را بیش از مبانی دیگر برآورده می‌سازد. از طرفی کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات شفاف و صحیح بیش از سایر مبانی حسابداری است؛ لذا به‌کارگیری مبنای تعهدی و به‌تبع آن اجرای حسابداری تعهدی باعث افزایش توان پاسخگویی دولت و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع است (باغومیان & نقدی، ۱۳۹۴).

عدم وجود نیروی انسانی متخصص، فقدان نرم‌افزار مناسب و ایده‌آل، عدم حمایت مدیران مالی، عدم آشنایی مدیریت عالی، حسابداری تعهدی، عدم وجود قوانین و مقررات، عدم هماهنگی با دستگاه‌های نظارتی از مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی می‌باشد (رحمتی & پور زمانی، ۱۴۰۰).

کازمی و کرباسی یزدی (۱۳۸۹) به بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران، که در آن پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و روش‌های حسابداری قوی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی مورد ایراد قرار داده است (کازمی & کرباسی یزدی، ۱۳۸۹).

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸) طی پژوهشی به بررسی عوامل به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، عوامل متعددی را که موجبات استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی به جای سایر مبنایها را فراهم می‌نماید مورد بررسی قرار دادند که اساس آن تأکید بر ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی که پاسخگویی مالی می‌باشد. که برای بهبود بودجه‌ریزی و پاسخگویی تدوین بودجه عملیاتی را از سوی دولت الزامی و در پی آن حسابرسی عملیاتی با توجه به بودجه عملیاتی نیز الزام‌آور است. در پایان به برخی از مزایای به‌کارگیری این مبنا از جمله تهیه اطلاعات سودمندی که برای بهبود تخصیص منابع افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی اشاره دارد (کردستانی & ایرانشاهی، ۱۳۸۸).

باباجانی (۱۳۸۶) طی تحقیقی با عنوان ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی، به تشریح اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی و ذکر نقش مبانی حسابداری در تحقق اهداف، جایگاه ویژه حسابداری تعهدی و دلیل و مزایای کاربرد آن در حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی تشریح پرداخته و در نهایت پس ارزیابی از وضعیت استفاده از این مبنا در ایران و راهکارهای لازم برای انتقال از مبنای نقدی تعدیل‌شده به تعهدی تعدیل‌شده در چارچوب الگویی پیشنهاد شده است (باباجانی، ۱۳۸۶).

رحیمی (۱۳۸۵) به بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کل کشور پرداخته و نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که نظارت ذی‌حسابی‌های دستگاه‌های اجرایی که خود یکی از شاخص‌های نظارت مالی وزارت دارایی است تا حد مطلوب بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور تأثیرگذار است و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و بودجه‌ای نقش مؤثر در اعمال نظارت‌های مالی بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور دارد. قربانی (۱۳۸۰) طی پژوهشی به بررسی علل ناکارآمدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مأخذی مطمئن در بودجه نویسی سنوات بعد، نتایج حاصل از بررسی نشان داد نارسایی و ابهام قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و نحوه عملکرد سازمان‌های نظارتی بر کارآمدی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور خلل وارد نموده است (رحیمی، ۱۳۸۵).

### ۳. پیشینه تحقیق

در کشور آمریکا در اجرای بیانیه ۳۴ مصوب هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی گزارش‌های مالی دولت در مورد هر نوع فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی بر مبنای تعهدی کامل صورت می‌گیرد. از طرفی در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است. تاکنون در بخش‌های عمومی از سیستم حسابداری نقدی جهت ثبت اطلاعات استفاده می‌شد اما اخیراً با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات در خصوص پاسخ خواهی از مقامات بخش عمومی روی داده و به علت قابلیت‌های پاسخگویی که سیستم حسابداری تعهدی در بخش بازرگانی ارائه کرده، بخش عمومی را ناگزیر به تغییر تدریجی روش حسابداری و حرکت به سوی تبدیل مبنای نقدی به تعهدی کرده است با توجه به تغییرات روزافزون رشد فکری جوامع بشری و آشنایی بیشتر افراد از حقوق عمومی و اجتماعی خود، همواره سطح انتظارات در رابطه با مسئولیت پاسخگویی دولت‌مردان رو به افزایش است و مسئولین جهت ایفای این مسئولیت نیازمند یک نظام اطلاعاتی مناسب می‌باشند (اسکیولی & سیمز، ۲۰۰۷).

طرفداران حسابداری تعهدی استدلال می‌کنند که اصلاحات مذکور موجب می‌شود که اطلاعات مناسب‌تری برای تصمیم‌گیران فراهم آید و درنهایت منجر به کارآتر شدن بخش عمومی خواهد شد وقتی بحث پاسخگویی با مفهوم درست مطرح باشد، متناسب و متوازن با مسئولیت پاسخگویی شیوه نظارت تغییر می‌کند. حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول اساسی قرار دارد، به نظر می‌رسد سازمان مدیریت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور مهم‌ترین نهاد در شروع اصلاحات در این رابطه باشد و وظیفه تهیه نقشه عملیاتی اصلاحات حسابداری دولتی تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نهایتاً اجرای اصلاحات را بر عهده گیرد (زارعی & مهر اندیش، ۱۳۹۵).

از انتهای قرن بیستم، حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفته است و نهادهای ملی و بین‌المللی زیادی در مسیر این اصلاحات تأسیس شده‌اند حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت را شفاف‌تر بیان نموده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، که هدف قانون‌گذار در برخی از مواد قانون برنامه‌های توسعه است، منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه خود یاری رسانده و ابزار قابل‌پاسخگویی مدیران را فراهم نماید. از آن روی که حسابداری تعهدی اطلاعات جامع‌تری نسبت به حسابداری نقدی فراهم می‌کند و همچنین به دلیل این‌که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی‌های



بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد پس، طیف گسترده‌تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت‌ها باید آن‌ها را پیگیری کنند (معینیان & پورزمانی، ۱۳۹۶).

با توجه به الزامات قانونی، بسیاری از واحدهای بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی پردازند و سازوکارهای لازم از طریق تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا حدودی ساماندهی شده است و می‌توان اذعان داشت برخی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است؛ اما کماکان موانعی پیشروی اجرایی شدن مبنای تعهدی وجود دارد. اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ناجا بدون درگیری و مشارکت مدیران و فرماندهان ناجا و عدم توجه آنان در خصوص کاربرد اطلاعات اخذ شده از مبنای تعهدی در تصمیم‌گیری‌شان امکان‌پذیر نیست. حمایت مدیران و فرماندهان ناجا از اجرای سیستم حسابداری بخش عمومی انگیزه اجرای کامل سیستم حسابداری تعهدی را در بین کارکنان افزایش داده و منجر به افزایش شفافیت اطلاعات مالی و نهایتاً موجب افزایش پاسخگویی و بهبود ابزارهای مدیریتی می‌شود. هرچند نظر به اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مشکلاتی را در اجرا پیش خواهد آمد. از این رو برای برطرف کردن چالش‌های احتمالی در مسیر اجرا، بایستی ابتدا چالش‌ها را شناسایی کرده و با برنامه‌ریزی مناسب برای رفع آن‌ها اقدامات لازم را به عمل آورد (روژه ای & همکاران، ۱۳۹۹).

با مطالعه پیشینه پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی می‌توان نتیجه گرفت که موانع اصلی عدم استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی شامل: ۱. عدم تشخیص و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ ۲. عدم الزام برای به‌کارگیری سامانه‌های جدید جهت لینک دهی اطلاعات مالی؛ ۳. عدم اهتمام برای عملی ساختن تغییرهای مورد نیاز در مقررات قانونی؛ ۴. عدم وجود مدیریت مؤثر و قوی پروژه گذار از سیستم نقدی به تعهدی؛ ۵. عدم وجود مدیریت قوی منابع انسانی و ظرفیت‌سازی و برنامه‌های مؤثر آموزشی؛ ۶. عدم هماهنگی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور؛ البته دستیابی به این هدف نیازمند اصلاح برخی قوانین و مقررات کشور و اصلاح ساختار مالی بخش عمومی است. ۷. عدم مشخص شدن مراکز هزینه در سازمان هستند (روژه ای & همکاران، ۱۳۹۹).

#### ۴. روش تحقیق

به صورت توصیفی و تحلیلی و استدلالی می‌باشد و از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز استفاده شده است. از نظرات ۱۷ نفر از متخصصان و کارشناسان خبره در این حوزه و اساتید دانشگاهی نیز برای تأیید و افزایش غنای نتایج کمک گرفته شده است.

جدول ۱: مؤلفه‌های حسابداری تعهدی

ردیف	عنوان	نظرات تأیید شده
۱	تعهد شغلی	۱۵
۲	مدیریت هزینه	۱۶
۳	زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات	۱۴
۴	عوامل فرهنگی	۱۵
۵	بسترهای قانونی و حقوقی	۱۶
۶	مدیریت دریافتی‌ها و بدهی‌ها	۱۵
۷	تصمیم‌گیری مدیران	۱۴
۸	شفافیت گزارشگری	۱۶
۹	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۱۷

شکل ۱: نمودار مفهومی مؤلفه‌های حسابداری تعهدی



## ۵. نتیجه‌گیری

مبانی حسابداری در واقع اشاره به زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها دارد. به عبارت دیگر، زمانی که یک دارایی خریداری یا یک بدهی تحمل می‌گردد، درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها چه زمانی باید

شناسایی و ثبت گردد. مبنای مورد استفاده در سازمان‌های دولتی شامل نقدی، نقدی تعدیل‌شده، نیمه‌تعهدی، تعهدی تعدیل‌شده و تعهدی کامل می‌باشد.

مبنای نقدی یک روش حسابداری است که طبق آن درآمدها در زمان دریافت و هزینه‌ها در زمان پرداخت وجه نقد شناسایی و ثبت می‌گردند. در مبنای تعهدی تعدیل‌شده، هزینه‌ها در زمان تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و درآمدها بر حسب ماهیتشان به دو صورت اندازه‌گیری می‌شوند. در صورتی که مبلغ درآمدها "قابل اندازه‌گیری" باشد و در مدت کوتاهی پس از تشخیص، "قابل وصول" باشند با استفاده از مبنای تعهدی و در صورتی که اندازه‌گیری و زمان وصول آن قابل تعیین نباشد با استفاده از مبنای نقدی شناسایی و ثبت می‌گردند. حسابداری تعهدی، در تصمیمات مدیریتی در خصوص ارقام ترازنامه نقش داشته و سبب مدیریت بهتر هزینه می‌شود. همچنین، امکان بودجه‌بندی تعهدی، رسیدن به مشتری‌مداری، تخصیص بهتر منابع، عملکرد و پاسخگویی بیشتر را فراهم می‌نماید. علاوه، دستیابی به گزارش‌های تعهدی مبنایی بهتر برای پاسخگویی به دولت و جامعه فراهم می‌نماید. بررسی‌ها نشان می‌دهد مدل دارای ۹ مؤلفه زیر می‌باشد که مدیران سازمان‌ها، با استفاده از این مؤلفه‌ها می‌توانند در سازمان خود حسابداری تعهدی به شیوه علمی و صحیح را داشته باشند. و از نتایج آن بهره‌مند شوند:

- ۱- تعهد شغلی ۲- مدیریت هزینه ۳- زیرساخت‌های فناوری اطلاعات ۴- عوامل فرهنگی ۵- بسترهای قانونی و حقوقی ۶- مدیریت دریافتی‌ها و بدهی‌ها ۷- تصمیم‌گیری مدیران ۸- شفافیت گزارشگری ۹- ارتقاء مسئولیت پاسخگویی.

## منابع

- آذر، & همکاران. (۱۳۹۲). ارزیابی و مقایسه روش های عرضه یابی سازمان با رویکرد تحلیل سلسله مراتبی فازی. *اندیشه مدیریت راهبردی*.
- اسکیولی، & سیمز. (۲۰۰۷). Public Sector Accounting Education in Australian Universities: *Sunway Academic Journal*. An Exploratory Study
- آفوا. (۲۰۰۴). *Business Models: Strategic Management Approach*. new York: MC Grow-Hill
- ایمان داداشی، و همکاران. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*.
- بابا جانی. (۱۳۸۶). *ضرورت استفاده از بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی*. تهران: نشریه پیک نور.
- باباجانی، ج. (۱۳۸۳). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باغومیان، & نقدی. (۱۳۹۴). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه. *حسابرس*، ۲۷.
- تیرون تودور، و موتیو. (۲۰۰۵). *Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector*. Online Working Paper
- حسینی، ا. (۱۳۹۴). مورد بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش روی. *همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت*. تهران.
- حمدی، ک.، & همکاران. (۱۳۹۲). مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری و عوامل تأثیر گذار بر آن. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*.
- رحمانی، & رضایی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *اطلاعات سیاسی-اقتصادی*، شماره ۱۸.
- رحمتی، & پور زمانی. (۱۴۰۰). عرضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*.

- رحیمی. (۱۳۸۵). بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کل کشور. *پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.*
- زارعی، و مهراندیش. (۱۳۹۵). ارزیابی تأثیر به کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران.
- کاظمی، و کرباسی یزدی. (۱۳۸۹). چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران. *فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۱۰.*
- کردستانی، و ایرانشاهی. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. *فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۲۸.*
- کریستنسن. (۲۰۰۲). *Accrual Accounting in the Public Sector. The Case of the New South Wales Government, Accounting History.*
- لطفی، ع. (۱۳۹۳). بررسی مشکلات به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی به جای نقدی با توجه به ضرورت به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی. *پایان نامه کارشناسی ارشد.*
- مانزینی. (۲۰۰۶). *Organizational Diagnosis: A Practical Approach to Company Problem. Solving and Growth. Washington American Management Association.*
- معینیان، و پورزمانی. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات.
- منصور روضه‌ای، و همکاران. (۱۳۹۹). شناسایی موانع استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در ناجا. *مقاله پژوهشی.*
- مهام، & همکاران. (۱۳۸۹). موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی.*
- وکیلی فرد، & نظری. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌درمان سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و آموزش پزشکی.