

کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی

افسانه رفیعی
afsaneh.rafee@yahoo.com

مقدمه

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیتهای بی‌طرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تامین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست. اما اخیراً در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، ژلاندنو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است.

در کشور ما، برخی سازمانهای دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند. از این رو، به نظر می‌رسد که در ایران نیز، همانند دیگر کشورهای که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری باشد چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیمگیریهای مبتنی بر این اطلاعات تاثیر گذارد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیشبینی و بودجه‌بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود.

به منظور تحلیل هزینه و منفعت سیستم حسابداری تعهدی کامل، لازم است نخست آن را بشناسیم و سپس تفاوتهای آن با سیستم حسابداری نقدی و دلایل موافقان و مخالفان هر یک از دو سیستم را مورد توجه قرار دهیم. به منظور شناخت سیستم حسابداری تعهدی کامل، معرفی نمونه‌ای عملی سودمند به نظر می‌رسد. از این رو، در ابتدا با الگوی حسابداری تعهدی کامل مورد استفاده در استرالیا آشنا می‌شویم و سپس به شرح نظر موافقان و مخالفان و نتیجه‌گیری از مباحث ارائه شده می‌پردازیم.

مبنای حسابداری

مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است.

انتخاب هر یک از روشهای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری موسسات بازرگانی و موسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (باباجانی، ۱۳۸۵)

باباجانی در کتاب حسابداری کنترل‌های دولتی، انواع مبنای حسابداری را به شرح زیر معرفی می‌کند:

مبنای نقدی (کامل)^۱

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر

خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل

ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

مبنای تعهدی (کامل)^۲

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه

پرداخت ایجاد می شود.

مبنای نیمه تعهدی^۲

مبنای نیمه تعهدی در حسابداری به سیستمی گفته می شود که در آن، هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. مبنای نیمه تعهدی، ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است و به لحاظ سهولت و قابلیت اجرا، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است. به عبارت دیگر، چون در ثبت و شناسایی هزینه‌ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد، بنابراین هزینه‌ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه‌های دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می گیرد.

مبنای تعهدی تعدیل شده^۳

مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل می شوند. ولی درآمدها در این مبنا بر حسب طبع و ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند:

● دسته‌ای از درآمدها، آنهایی هستند که قابل اندازه‌گیری^۵ بوده و در عین حال در دسترس^۶ می باشند، لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود.

● دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگیهای پیشگفته بوده و لذا اندازه‌گیری و تشخیص آنها مشکل و معمولاً ناممکن است و یا وصول آنها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکانپذیر نیست. این درآمدها با استفاده

از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند.

در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها منحصر آرد مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) شناسایی و در دفاتر منعکس می شوند، در حالی که برخی از درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی (هنگام تحقق درآمد) شناسایی و ثبت و برخی دیگر از درآمدها بر اساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می شوند.

مبنای نقدی تعدیل شده^۴

مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه‌هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می کنند و تفاوتی باهم ندارند (باباجانی، ۱۳۸۵).

سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی استرالیا

بعد از روشن شدن مفهوم حسابداری تعهدی، اکنون تفاوت‌های میان حسابداری نقدی و تعهدی را در بخش عمومی بررسی می کنیم. به طور سنتی، دولت‌ها بر مبنای حسابداری نقدی عمل می کنند. این موضوع نشان می دهد که وجوه عمومی باید در مسیرهای تعیین شده و به میزان تخصیص یافته توسط مجلس، مصرف شود. حسابداری نقدی، دریافتها، پرداختها و مانده‌های نقدی را در زمان مبادله وجه نقد ثبت می کند؛ بنابراین صورتهای مالی

مبتنی بر حسابداری نقدی به صورت سنتی، منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می دهد و آن را با مخارج بودجه شده مقایسه می کند.

در متون درسی، حسابداری به عنوان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در دوره‌ای توضیح داده می شود که کسب شده‌اند یا رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که دریافت یا پرداخت شده‌اند.

از این رو، تفاوت اصلی میان این دو سیستم حسابداری، زمان شناسایی مبادلات است. ماهیت حسابداری تعهدی، انتقال زمان ثبت مبادلات و شناسایی هزینه‌ها به دوره‌ای است که روی داده‌اند. هزینه استهلاك دارایی در طول عمر مفید آن با بهای تمام شده خرید یا هزینه‌های جایگزینی آن برابر است. به طور مشابه، هزینه‌های بازنشستگی (وسایر هزینه‌های مربوط به کارمندان) که به عنوان هزینه ثبت شده با وجه نقدی برابر است که در آینده بابت آنها پرداخت می شود. زمانبندی (و ثبت ارقام حسابداری) مبادلات برای تصمیمگیرها و پاسخگویی مدیران حیاتی است. به نظر



انتخاب هر یک از روشهای شناسایی مثبت درآمدها و هزینه‌ها نوعی مبنای حسابداری محسوب می شود

می‌رسد که برای تصمیم‌های دولت ارقام حسابداری تعهدی از ارقام حسابداری نقدی کارآمدتر باشد.

اکنون برای آشنایی با سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چهار بخش سیستم حسابداری تعهدی استرالیارابرسی می‌کنیم.

استرالیا یکی از کشورهای پیشرو در گزینش و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. حرفه حسابداری و دولت این کشور، اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی آن در موضوعات زیر ایجاد کرده‌اند (Guthrie, 1998).

گزارش‌های مالی تعهدی

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای نقدی، صورت مبادلات حسابهای مستقل و یادداشت‌های همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است.

اگرچه ادعا می‌شود گزارش‌های مالی تعهدی برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی و هدف‌های پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورت‌های مالی تعهدی تردیدآمیز است. از سوی دیگر، تهیه نسبت‌هایی که تنها بینشی در مورد هزینه‌ها و اثربخشی ارائه می‌دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه‌گیری خروجه‌ها و برآمدهای محیطی بخش

عمومی نامناسبند، ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نمی‌تواند در تصمیم‌گیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیم‌های تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرارگیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازه‌گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.



سیستم‌های مدیریتی تعهدی

معرفی حسابداری تعهدی در ادارات دولتی برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در ادارات دولتی الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایه‌گذاری جدی در سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت به منظور حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام شود. این امر، تغییر فرهنگ توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه

حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی تلاش‌های مورد نیاز در این زمینه عبارتند از: تعدیل سیستم‌های اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در ادارات؛ الزام برای آموزش؛ نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخگویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر؛ مدیریت بدهی؛ مدیریت موجودی کالا؛ و اندازه‌گیری بهای تمام‌شده کامل خدمات که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند.

یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریت تعهدی آن است که امکان می‌دهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شود. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام‌شده ساختمان مدرسه مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینه‌های ساخت یا خرید ساختمان به عنوان بخشی از پرداخت‌های طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت می‌شود. در این سیستم کاهش ارزش دارایی (یعنی هزینه استهلاک) یا افزایش بهای ساختمان در سالهای بعد، به جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود. در سیستم مدیریت تعهدی، از ادارات دولتی انتظار می‌رود که ساختمان را به عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام‌شده آن را به عنوان هزینه سالانه (استهلاک) تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال بعد می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام‌شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌گردد.

این امر به نوبه خود منجر به تمرکز دانش،

استهلاک یا حقوق معوق کارمندان را در بودجه سالانه در نظر بگیرد. این امر موجب تاکید بر تخصیص منابع بر مبنای ارقام تعهدی به جای تخصیص وجه نقد توسط مجلس می شود.

دیدگاههای موافق و مخالف

منطق زیربنای تغییرات این است که سیستم حسابداری سنتی تاکید اندکی بر رعایت محدودیتهای خرج کردن و مسئولیت پذیری در برابر جریانهای نقدی و مانده ها داشت. طرح سنجش عملکرد شامل «خروجی ها»، «اثر بخشی» و «نتایج» فعالیتهاست و با بررسی تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را مسئول «هزینه یابی کامل» عملیات می کند. اطلاعات تعهدی برای بررسی دقیق هزینه یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه ریزی شده نگهداری می شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی دید دقیقتری از خدمات دولت ارائه می کند. گفته می شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است خدماتی ارزاتر از بخش خصوصی ارائه کند، زیرا هزینه های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می کند. این نظر این واقعیت را نادیده می گیرد که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی فقط زمان است. بنابراین طی زمانی تقریباً طولانی نمی توان منطقاً انتظار داشت که تفاوت انباشته بااهمیتی میان هزینه های گزارش شده توسط دو مبنا وجود داشته باشد.

بارت (Barret, 1993) اشاره کرده است که پیامدهای به کارگیری حسابداری

گزارشگری مالی تعهدی
به تهیه صورتهای مالی و
گزارشهای سالانه
بر مبنای
اطلاعات تعهدی
اشاره دارد



اگر الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی، انتخاب شود، به نظر می رسد ناسازه ویژه ای در اندازه گیری بهای تمام شده برنامه ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می توان استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می گیرد، بودجه بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی کند.

اصطلاحاتی همچون «مازاد بودجه» یا «کسری بودجه» نمادهای سیاسی نیرومندی هستند. سیاستمداران اگر از کسری بودجه جلوگیری کنند، یا بودجه را متعادل سازند، ادعای موفقیت می کنند. در مورد تعریف کسری بودجه میان حسابداران و مدیران اختلاف نظر وجود دارد. ارقام ممکن است نتایج مبادلات نقدی را منعکس کنند اما استقراضها نادیده گرفته شوند. محاسبه کسری یا مازاد بودجه تحت تاثیر روشی قرار می گیرد که دولت مخارج سرمایه ای یا جاری را ثبت می کند و نیز نوع سیستم حسابداری که با آن گزارشگری می کند.

به طور سنتی ماموران دولت، بودجه ها را بر مبنای نقدی تخصیص می دادند. پیشنهاد شده است که این وضعیت به مبنای تعهدی تغییر کند که هزینه هایی چون

فناوری و مهارتها نزد حسابداران آموزش دیده می شود، اما مدیران در رابطه با نشانه های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم می شوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه گیری شده بر مبنای تعهدی پاسخگو باشند و بر اساس این ارقام تصمیم گیری کنند، اما بر اساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند.

سیستمهای مدیریت تعهدی شامل سیستمهای اطلاعات داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینه ها، داراییها و بدهیهاست.

گزارشگری جامع دولت

همانند گزارشهای سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیتهای مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می رود. به نظر می رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه گیری کند. گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه های خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورتهای مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزه های دولتی تهیه می شود.

بودجه بندی تعهدی

بودجه بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می گیرد. تفاوت میان رقمهای نقدی و تعهدی می تواند با اهمیت باشد.

تعهدی، هفت دسته است: اول، تعریف جامعتر هزینه برنامه‌های دولت، که منجر به پیامد دوم یعنی تاکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی می‌شود. سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمتگذاری برای حساب استفاده‌کننده دارد؛ پیامد چهارم، نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری است؛ اثر پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛ در حالی که ششمین پیامد، ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاستهای بدهیهاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه‌بین طبقه‌ای^۸ اشاره دارد. و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاستهای دولت برای برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد (Barret, 1998).

افزون بر موضوعات پیشگفته، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود. این تغییرات مهم، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شوند. در واقع، اصطلاح حسابداری تعهدی، نشانه‌ای از یک دسته تغییرات بسیار گسترده‌تر است، (Conn, 1996).

با این حال، بررسیهای نسبتاً کمی درباره به کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسائل و

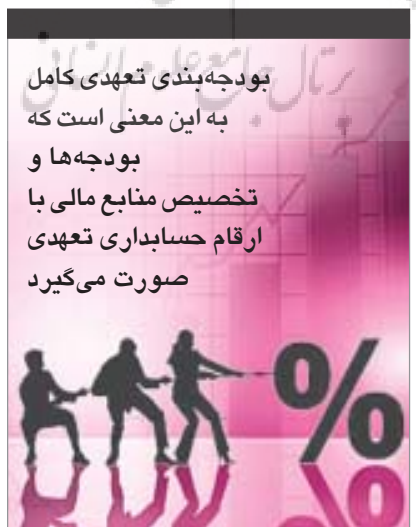
مشکلاتی که ممکن است رخ دهد اشاره نشده است.

با وجود فراوانی مقالات حامی گزینش سیستم حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری مدیریت تعهدی و گزارشگری مالی تعهدی خالی از انتقاد نبوده است. مزایای حسابداری بازرگانی برای واحدهای دولتی چندان آشکار نیست، به‌ویژه آن که آنها به دنبال سودآوری و وضعیت مالی نیستند، منتقدان، برای مثال، **آیکن و کاپیتانیو** (Aiken & Capitanio, 1995)، **لوییز** (Lewis, 1995)، **مک‌کری و آیکن** (McCrae & Aiken, 1995)، **ما و متیوز** (Ma & Mathews, 1992, 94) در برابر گزارشگری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی استدلال می‌کنند که:

• هدف واحدهای دولتی سودآوری نیست، بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها شمرده نمی‌شود؛

• ساختار مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای دولت مناسب نیست (برای نمونه، اهرمها شاخص آسیب‌پذیری محسوب نمی‌شوند)؛

• در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست. این



موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است؛ و

• ظرفیتهای انتخاب برای دولت نامربوط است (برای نمونه، ممکن است واحدی مجاز به فروش داراییها و نگاه‌داشتن عواید آن یا تغییرات تجاری نباشد).

ناسازها و تضادها

واقعیت این است که سیستم حسابداری تعهدی در بیشتر موارد راه حل بهتری برای مسائل مهمی نظیر تخصیص منابع یا هزینه‌های مشترک میان برنامه‌ها ارائه نمی‌کند و ممکن است در واقعیت منجر به ایجاد اطلاعات گیج‌کننده و نادرست برای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی شود.

بنابراین بسیاری از مسائل مربوط به مزایای بالقوه اصلاحات سیستم حسابداری تعهدی، حل نشده، باقی مانده است؛ از آن جمله شیوه ارزیابی داراییها در بخش عمومی است. این نظریه بارها مورد تاکید قرار گرفته است که تعریف ارائه شده از داراییها با توجه به منافع اقتصادی آنها ممکن است برای بسیاری از داراییهای تحت کنترل بخش عمومی مناسب نباشد. برای داراییهایی مانند مجموعه‌های هنری، ساختمانهای مدارس، موزه‌ها، جاده‌ها، پلها، کتابخانه‌ها، املاک دولتی، پارکها و ساختمانهای دولتی، ارزیابی پولی مناسب نیست. آیا ارزیابی ۷۴۰ میلیون دلار برای یک پارک ملی به معنی آن است که می‌توان آن را برای خرید یک بیمارستان جدید یا تامین مالی یک جاده یا... که ۷۴۰ میلیون دلار ارزش دارد فروخت؟ ارزش این ارقام چقدر است؟

پانوشته‌ها:

- 1- Cash Basis
- 2- Full Accrual Basis
- 3- Mixed Basis
- 4- Adjusted Accrual Basis
- 5- Measureable
- 6- Available
- 7- Adjusted Cash Basis

منابع:

- Aiken, M., Capitanio, C., **Accrual Accounting Valuation and Accountability in Government: A Potentially Union**, Australian Journal of Public Administration, 1995
- Barret, P., **Managing in an Accrual Accounting Environment**, Paper Presented to RIPA Conference (Conberra, 26 February), 1993
- Conn, N., **Reservation about Governments Producing Balance Sheets**, Australian Journal of Public Administration, 1996
- Guthrie, J., **Application of Accrual in the Australian Sector-rhetoric or Reality**, Financial Accountability and Management, 1998
- Lewis, N., **AAS 29: A Critique, in Readings in Accounting Developments in the Public Sector**, 1993-94, 95
- Ma, R., Mathews, R., **Financial Reporting by Government Departments: ED55 - a Dissenting View**, Australian Journal of Corporate Law, 1993
- Ma, R., Mathews, R., **What's Wrong with ED55**, Financial Forum, 1992
- McCrae, M., Aiken, M., **AAS 29 and Public Sector Reporting: Unresolved Issues**, Australian Accounting Review, 1995

• باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دوم، ۱۳۸۵

■ افسانه رفیعی، دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران و کارشناس مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

خلاصه نتیجه‌گیری

به طور سنتی، مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش عمومی، مبنای نقدی است. این سیستم حسابداری و گزارشگری، اطلاعاتی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد چه میزان وجه نقد دریافت شده است و چگونه این وجوه تخصیص داده شده‌اند.

ادعای می‌شود که در سیستم حسابداری تعهدی، تاکید بیشتری بر اثربخشی و نتایج عملکرد می‌شود و مدیران، مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات می‌شوند؛ همچنین سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند. افزون بر این مسائل، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود. این تغییرات مهم ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود. اما توجه به این نکته ضروری است که فعالیتهای بخش عمومی، جنبه‌های دیگری نیز دارد؛ همچون توزیع رفاه، ایجاد فرصتهای برابر، تامین مالی برای حفظ و گسترش زیرساختها و حفاظت و نگهداری محیط زیست که به نظر می‌رسد با گرایش بخش عمومی به سمت معیارهای بخش خصوصی - و در راس آن سودآوری که هدف و زیربنای سیستم حسابداری تعهدی است - این جنبه‌های مهم نادیده گرفته می‌شود. همچنین حسابداری بازرگانی سرشار از مشکلاتی است که تاکنون بارها سبب سوءتخصیصهای مالی مهم در بخش خصوصی شده است. از سوی دیگر، سیستم حسابداری تعهدی ممکن است منجر به ایجاد اطلاعات گمراه کننده و نادرست برای استفاده کنندگان گزارشهای مالی شود.

بسیاری از مسائل مربوط به مزایا و معایب سیستم حسابداری تعهدی هنوز حل نشده باقی مانده است و لازم است در کوشش برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی، این مسائل در نظر گرفته شود. ♦