

## دست اندر کاران و پیش نیازهای لازم برای حرکت به سمت حسابداری تضمینی در بخش دولتی

سید محمد حسینی لی چایی<sup>۱</sup>

مهدی پاکزاد بدایی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۲ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۲/۲۵

### چکیده

با تحولاتی که طی سه دهه گذشته در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی و افزایش مطالبات شان در خصوص پاسخ خواهی روی داده است، دولتمردان کشورهای دارای رژیم سیاسی مردم سالار، در خصوص یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی به چاره جویی پرداختند. نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمانهای دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده اند و به نظر می رسد پیاده سازی کامل حسابداری تعهدی در بخشهای عمومی کشور ضروری باشد. نتایج تحقیق نشاندهنده این است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار بوده و در نظر گرفتن این عوامل از الزامات بکارگیری مبنای تعهدی می باشد. همچنین ظرفیت اداری و مهارت های لازم برای اصلاحات در کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته، کتابچه راهنمای نظام آماری دولت برای کسب شناخت از کاربردهای کامل سیستم عملکرد جدید، از پیش شرطهای لازم برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی می باشند.

### واژگان کلیدی

حسابداری تضمینی، پاسخگویی، بخش دولتی

۱. رییس اداره مالی سازمان آتش نشانی رشت.

۲. مسوول بودجه اعتبارات.

## مقدمه

پاسخگویی مسئولین دولتی با موازین شرعی منطبق، از لحاظ قانونی لازم الاجرا و از نظر منطقی برای اداره مؤثر امور مردم ضرورت اجتناب ناپذیری است. مسئولین دولتی برای پاسخگویی در زمینه مسائل اقتصادی و مالی، باید تسهیلات لازم برای نحوه مصرف کارای منابع محدود را فراهم کنند.

بخش مهمی از اطلاعاتی که باید به مردم داده شود، اطلاعات مالی است. اهمیت اطلاعات مالی ایجاب می کند که این نوع اطلاعات براساس ضوابط و استانداردها دربخش عمومی همانند بخش خصوصی تهیه شود. با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی دربخش عمومی، تمایل به گزارشگری مالی در این بخش افزایش یافته است. بخش عمومی به دلیل الزام به افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در ارتباط با ارائه خدمات عمومی در معرض دگرگونی بوده است. دو نوع نگرش در زمینه حسابداری بخش عمومی وجود دارد: نخست، نگرش سنتی که مبتنی بر حسابداری نقدی است و دیگری نگرش مدرن که بر مبنای حسابداری تعهدی می باشد. از دیدگاه حسابداری نقدی بخش عمومی، سیستم نقدی به عنوان روش مناسب تر برای بخش عمومی به کار می رود. از نتایج این سیستم این است که گزارش مقداری بودجه به عنوان یک بخش اساسی از صورتهای مالی دربخش عمومی در نظر گرفته می شود. برطبق مدل مدرن و با کاربرد حسابداری تعهدی، تاکید بر کارایی است.

## حسابداری دولتی در دستگاه های اجرایی

در حال حاضر برای ثبت رویدادهای مالی در واحدهای دولتی کشور، از حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می شود. این موضوع نشاندهنده این است که وجوه عمومی باید توسط مجلس، در مسیرهای تعیین شده مصرف شود. حسابداری نقدی یکی از شیوه های حسابداری است که براساس آن درآمد زمانی شناسایی می شود که وجه مربوط به آن دریافت شده باشد و هزینه زمانی شناسایی می شود که وجه مربوط به آن پرداخت شده باشد؛ بنابراین صورتهای مالی مبتنی بر حسابهای 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. رویه های حسابداری، بودجه ریزی، گزارشگری مالی و حسابرسی در ایران در مقایسه با مدیریت بخش عمومی در کشورهای پیشرفته در سالهای گذشته تغییرات جزئی داشته است.

با توجه به گزارشات حاصل از سیستم فعلی حسابداری دولتی، می توان گفت که این سیستم جهت برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل، دارای چارچوب از پیش طراحی شده است. مدیران دولتی در این سیستم مسئول مخارج، گزارشهایی درخصوص وظیفه مباشرتی خود، تهیه و تنظیم می کنند. به نظر می رسد که این سیستم دربخش عمومی نگرانی های پاسخگویی سنتی را برطرف می کند اما زمینه را برای پاسخگویی مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه متبوعشان فراهم نمی کنند. اطلاعات حاصل از سیستم فعلی کافی نیست و برای دستیابی به هدف های کارایی و اثربخش نمی توان آن را تجزیه و تحلیل نمود.

برخی از مزایای سیستم حسابداری نقدی

- سهولت درک آن توسط استفاده کنندگان به دلیل سادگی ذاتی این روش.
- پایین بودن هزینه ها به دلیل نیاز کمتر به مهارت های حسابداری در روش نقدی نسبت به روش تعهدی

- مکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه.
- سهولت اجرا و جمع آوری آسان اطلاعات در این روش به موقع بودن گزارشات مالی، قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه آنها را تا حد زیادی تضمین می کند.
- برخی از معایب روش حساب داری:
- عدم تطابق کامل و مناسب درآمدها و هزینه ها و تحریف احتمالی عملکرد.
- عدم توانایی در برآورده ساختن تقاضاهای گسترده برای اطلاعات در ارتباط با دارایی ها و بدهی ها و تأثیر مصارف جاری دارایی های موجود تحت مالکیت دولت، معاملات، پرداختهای معوق و ... .
- عدم حصول اطمینان نسبت به استفاده کارا از منابع به سبب استفاده از گزارشات نقدی صرف.
- دامنه محدود و ضعف در نشان دادن تاثیر نتایج معاملات در جریان نقدی خارج از دوره گزارشگری جاری
- محدود کردن پاسخگویی مدیران و مسئولین بخش عمومی به استفاده از منابع نقد و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت دارایی ها و بدهی ها.
- تمرکز صرف روی جریانات نقدی و نادیده گرفتن سایر جریانات منابع که می توانند توانایی دولت را برای تهیه کالاها و خدمات در زمان حاضر و در آینده تحت تاثیر قرار دهند (مانند استقراض های انباشته و...).

### سیستم های مدیریتی تعهدی

تمرکز اصلی این رویکرد نوین روی نتایج و دستاوردهای حاصل از فعالیتهای بخش عمومی برای شهروندان است. عوامل کلیدی این رویکرد عبارتند از: قدرت و اختیارات واگذار شده دولت و بخش عمومی به نمایندگی ها، وکالت مؤثر از سوی دولت و بخش عمومی، ارزیابی عملکرد آنها، بهبود پاسخگویی و افزایش در فعالیتهای دولت و بخش عمومی.

بهبود و اصلاح سیستمهای حسابداری با ارائه صورتهای مالی تعهدی دستیابی به دو عامل کلیدی یعنی بهبود پاسخگویی و افزایش شفافیت را امکان پذیر می سازد. سیستم های مدیریتی تعهدی شامل سیستم های اطلاعاتی داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینه ها، دارایی ها و بدهی ها است.

بنابراین به سبب اینکه مزایای حسابداری تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی بیشتر است، پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ضروری است. بکارگیری این سیستم در بخش عمومی می تواند به دولت در رسیدن به هدف اصلی اش مبنی بر تلاش برای بهبود رفاه مادی و معنوی کلیه شهروندان از طریق بهبود کارایی در مصرف منابع یاری دهد.

حسابداری تعهدی و مزایای آن در بخش عمومی

- ارزیابی کارایی عملیات، حفظ امانت، ایفای نقش مباشرتی مدیران و برقراری ارتباط بین منابع مصرفی و نتایج بدست آمده از خواسته های ذی نفعان یک سازمان
- حسابداری تعهدی در بخش عمومی رویکرد جدیدی است که تاکید آن بر کارایی است
- حسابداری تعهدی قابلیت مقایسه پذیری را بین واحدهای عمومی و خصوصی فراهم می کند

- شفافیت داخلی و خارجی گزارشهای مالی را افزایش می دهد و این عامل عملکرد سازمان ها را به سمت تخصیص مطلوب منابع بیشتر سوق می دهد
- فراهم نمودن امکان محاسبه بهای تمام شده کامل فعالیت ها که منجر به ارزیابی کارایی، مدیریت هزینه ها و تخصیص مطلوب منابع و بهبود عملکرد می شود
- مبنای تعهدی معاملاتی را دربرمی گیرد که منجر به تغییر ارزش اقتصادی شده باشند به جای اینکه موجب ورود یا خروج وجه نقد شده باشند؛ بنابراین با توجه به تغییر ارزش اقتصادی سازمان عناصر کلیدی سیستم تعهدی به شرح زیر است:
  - درآمد در زمان تحقق شناسایی می شود نه در زمان دریافت وجه.
  - هزینه ها زمانی که واقع می شود (بدهی قابل پرداخت) شناسایی می گردد نه زمانی که وجه مربوط به آن پرداخت می شود.

#### معایب روش حسابداری تعهدی

- به طور کلی درک حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سخت تر است و این به دلیل پیچیدگی بیشتر صورتهای مالی تعهدی نسبت به صورتهای مالی نقدی است.
- بالا بودن هزینه های استفاده از روش تعهدی به سبب نیاز به آموزش مهارتهای بیشتر در زمینه حسابداری تعهدی نسبت به روش نقدی.

#### پیش شرط های لازم برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی

- باتوجه به مزایای سیستم حسابداری تعهدی متوجه می شویم که چرا طرفداران سیستم ارزیابی عملکرد تمایل دارند از سیستم های حسابداری تعهدی به عنوان یک عنصر اساسی استفاده کنند. البته این جمله به معنای پذیرش همگانی نیست. به رغم وجود مزایای فراوان، برخی دولتها به راحتی این موضوع را نمی پذیرند. دلایل این امر به قرار زیر است:
  - اول، مربوط بودن حسابداری تعهدی برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته در حاله ای از ابهام است. تغییر جهت ناگهانی از یک مدل سنتی مدیریت بودجه به یک مدل مستقل (عدم تمرکز) با مخاطراتی مواجه است. به خصوص برای کشورهایی که دارای مشکلات حاکمیتی هستند، این مسئله از اهمیت بیشتری برخوردار است. سیستم حسابداری تعهدی در اینگونه کشورها در مقایسه با سیستم حسابداری نقدی می تواند از قدرت فریب دهندگی بیشتری برخوردار شود.
  - برای بسیاری از این کشورها، باید بررسی شود که آیا ظرفیت اداری آنها به اندازه ای هست که بتوان چنین اصلاحات عمده ای را در خصوص آنها پیاده کرد و اینکه آیا از مهارتهای لازم در این خصوص برخوردارند؟ حتی با فرض داشتن مهارت بالا، اگر در یک کشور سیستم حسابداری نقدی با مشکلاتی مواجه شود، این موضوع نمی تواند دلیل تغییر به سمت سیستم تعهدی باشد. عجیب آنکه بیشتر نیازها به منظور بهبود حسابداری، متعلق به کشورهایی است که از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استفاده می کنند-استفاده از مبنای تعهدی تنها می تواند به عنوان یک گزینه درازمدت مدنظر قرار گیرد.

دوم، حتی بسیاری از کشورهای توسعه یافته ممکن است دریابند که هزینه‌ها و چالش‌های معرفی سیستم تعهدی، بسیار زیاد است نه تنها پیاده‌سازی چنین سیستمی با چالش همراه است، بلکه همچنین کسب شناخت از کاربردهای کامل سیستم عملکرد جدید، بسیار دشوار خواهد بود. اگرچه ممکن است به نظر آید صورتهای مالی تهیه شده با استفاده از سیستم تعهدی مشابه گزارشهای مالی بخش خصوصی است؛ اما تحلیل آنها متفاوت بوده و این تفاوت باید در فرآیند تصمیم‌گیری، خود را نشان دهد. بهترین شیوه برای انعکاس داده‌ها در صورتهای مالی و الزامات گزارشگری مورد نیاز، باید مشخص و درخصوص آن تصمیم‌گیری شود. باید خاطر نشان کرد که کتابچه راهنمای نظام آماري دولت (GFSM) در سال ۲۰۰۱، برای این هدف چارچوبی را طراحی کرده است. کارهای مقدماتی بیشتری به منظور پیاده‌سازی سیستم جدید لازم است. مبانی اطلاعاتی باید ساخته شود که این کار زمانبر و هزینه‌بر است. همچنین برای کسانی که این اطلاعات را تهیه و از آن استفاده می‌کنند، نیاز به آموزش کافی است. رویه‌های باثبات و کامل حسابداری باید صورتبندی شوند. در مجموع به هزینه‌های زیادی برای معرفی سیستم تعهدی نیاز است.

سوم، نباید اغراق زیادی درخصوص مزایای حسابداری تعهدی در کشورهای پیشرفته صورت گیرد. بدون پذیرش یک سیستم بودجه بندی عملیاتی براساس مدل جدید (استفاده از مبنای تعهدی کامل)، می‌توان به مزایای اصلی این سیستم در سطح دستگاه اجرایی - نه در سطح کل - دست یافت (جدول ۱) اما اگر این سیستم جواب نداد سازوکارهای دیگری نیز وجود دارد که از آنها به عنوان جایگزین می‌توان استفاده کرد و از این طریق علامتهای لازم را به مدیریت داد. این امر از طریق تغییر در بودجه بندی نقدی و سیستم‌های حسابداری، بدون نیاز به تغییر به سمت سیستم حسابداری تعهدی امکان پذیر است.

جدول ۱: سودمندی حسابداری تعهدی برای واحدهای دولتی

تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه از طریق ارائه بهای کل برنامه
تسهیل ارزیابی وضعیت مالی از طریق ارائه تمامی منابع و تعهدات
تقویت پاسخگویی مدیریت بابت عملکرد
عمل کردن به عنوان محرکی برای عملکرد مدیریتی بهتر (به دلیل افزایش شفافیت)
فراهم آوردن میزان بیشتری از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری
استفاده کاراتر از سطح مشخصی از منابع
فراهم آوردن مبنایی کاراتر برای تصمیم‌خاص

در نهایت باید خاطر نشان کرد که حسابداری تعهدی، سیستم بودجه بندی عملکرد مناسب را پشتیبانی می‌کند؛ اما جایگزینی برای اما جایگزینی برای آن محسوب نمی‌شود. دراصل، در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی لازم است تا تغییراتی در شناسایی رویداد حادث شود. در سیستم نقدی به هنگام دریافت یا پرداخت، اقدام به شناسایی رویداد می‌کنیم و نتیجه عملیات یک دوره در قالب تفاوت بین دریافتها و پرداختهای نقدی اندازه‌گیری می‌شود. مبنای تعهدی، رویدادها را به عنوان کاهنده یا افزاینده خالص ثروت ملی شناسایی می‌کند. از منظر سیستم اندازه‌گیری عملکرد که فرآیند خرج را در قالب مجموعه‌ای از مراحل - تصویب، تعهد، تحویل، پیش پرداخت و... - مورد توجه قرار می‌دهد،

این سیستم رویدادها را در مرحله تحویل شناسایی می کند. یک مدیر خوب، علاقه مند به تمامی اطلاعات مربوط به فرآیند خرج بوده و می خواهد تمامی مراحل را کنترل کند. حسابداری داخلی رویدادها باید قادر به ثبت تمامی مراحل فرآیند خرج باشد، نه این که ثبت مربوط در یک مرحله خاص انجام گیرد. معرفی حسابداری تعهدی می تواند انجام این وظیفه را تسهیل کند؛ اما جایگزین آن نمی شود.

### پیشینه تحقیق

بارت (۱۹۹۳) در تحقیق خود به هفت دسته از پیامدهای به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تاکید می کند که باید به موارد زیر توجه بیشتری شود:

- ارائه تعریف جامع تری از هزینه برنامه های دولت
- تاکید بر کنترل هزینه ها و اندازه گیری اثربخشی
- برتری مبنای تعهدی بر مبنای نقدی برای تعیین روش قیمت گذاری مورد استفاده
- نیاز به نشان دادن بهره وری بیشتر در بحثهای چانه زنی
- ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه گذاری شده به وسیله نهادهای بخش عمومی
- ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست های بدهی هاست که به اهمیت اندازه گیری سرمایه بین طبقه ای اشاره دارد.
- اندازه گیری اثر مالی سیاست های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده ای برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

تودور و موتیو (۲۰۰۵) به بررسی فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نایج حاصل از پژوهش آن ها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین پیاده سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

ایان مک فی (۲۰۰۶) بیان می دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله ی مدیران بخش عمومی و مقایسه پذیری عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف می شود.

سگوین (۲۰۰۸) به بررسی فرآیند پیاده سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد.

## عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی

عامل نیروی انسانی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. براین اساس، تعهد و تجربه نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان از عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی به شمار می رود. عامل قوانین و مقررات می تواند تأثیر بسزایی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی داشته باشد. تسهیل کننده بودن قوانین و مقررات، شفافیت و انعطاف پذیر بودن قوانین و مقررات مالی از عوامل تأثیرگذار در پیاده سازی حسابداری تعهدی است.

تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی را در این بخش تسهیل می کند. از این رو، تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسان، ایجاد حسابداری سنجش مسئولیت و فرض تداوم فعالیت، در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.

فرهنگ به عنوان یکی از عوامل اجتماعی، سیاسی اثرگذار بر رفتار افراد تعریف شده است. تحقیقات از نقش بااهمیت عوامل فرهنگی در تدوین چارچوب قانونی رویه های حسابداری حمایت می کند؛ بنابراین به نظر می رسد فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی نقش مهمی در پذیرش و بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد. فرهنگ پاسخ خواهی موجب افزایش میزان پاسخگویی و در نتیجه احساس نیاز به ارزیابی عملکرد مدیریت شده و نیاز به حسابداری تعهدی را افزایش می دهد.

نقش درآمدهای دولت و ترکیب آن که عمدتاً از منابع نفتی تامین می شود، بر نگرش مردم به عملکرد دولت تأثیرگذار است. حرکت دولت از اتکای صرف به درآمدهای نفتی به سمت افزایش درآمدهای حاصل از وصول مالیات نقش پاسخ خواهی پرداخت کنندگان مالیات را افزایش داده و خودپه خود دولت به سمت حسابداری تعهدی سوق داده می شود.

مدیریت به عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک و یا یک واحد بزرگ در اجرای حسابداری تعهدی تأثیر بسزایی دارد. عوامل انگیزشی مثبت و منفی که در اثر حسابداری تعهدی ایجاد می شود، نقش مهمی در تمایل و یا مخالفت مدیریت در بکارگیری حسابداری تعهدی دارد برخی از این عوامل عبارتند از:

- عدم استفاده کافی از اطلاعات حسابداری دولتی در تصمیم گیری مدیران
- میزان آگاهی مدیران از نقش گزارشگری مالی در اقتصاد و اهمیت مبنای تعهدی در دستیابی به گزارشگری مالی
- شفافیت عملکرد مدیریت در نتیجه بکارگیری حسابداری تعهدی
- میزان اطلاعات مدیران از مبانی مالی و حسابداری و تجزیه و تحلیل مسائل مالی
- هزینه بر بودن بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی
- افزایش توان مدیران جهت پیگیری وصول مطالبات، کنترل بیشتر بر روی حسابها و استفاده از منابع مالی گسترده.

## نتیجه گیری

عوامل متعددی بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است. این عوامل عبارتند از: عامل نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی، ترکیب درآمدهای دولت و مدیریت. ادعا می شود که سیستم حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد. همچنین این سیستم تعهدات بلندمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر می تواند منعکس کند. انتخاب سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف می شود.

پذیرش حسابداری تعهدی باید به عنوان جزء لاینفک اصلاح سیستم بودجه (مدل پیشرفته) مورد نظر قرار گیرد. حرکت به سمت حسابداری تعهدی، نیازمند تغییراتی موازی در سیستم اندازه گیری عملکرد است.

در حقیقت، پیاده سازی سیستم تعهدی برای حسابداری دولتی - فارغ از هزینه های مربوط - زمانی ارزشمند است که تغییری بنیادی در مدیریت بخش عمومی صورت گیرد.

## منابع و مآخذ

- باباجانی، جعفر، " نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی"، فصلنامه حسابرسی، سال دوم، ۱۳۷۹
- صبوری، مصطفی، " شفافیت بودجه ای"، فصلنامه حسابرسی، شماره ۳۷
- طالب نیا، قدرت اله و حسنی، محسن؛ " مقاله عوامل مؤثر بر استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، مجله حسابرسی، شماره ۵۵، شماره ۵۵، مهر و آبان ۱۳۹۰
- مهدوی، غلامحسین، " نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، مجله حسابرسی، شماره ۷
- نظری، فرزاد و وکیلی فرد، حمیدرضا؛ " مقاله عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی"، فصلنامه حسابداری سلامت، شماره اول، تابستان ۱۳۹۱، صفحات ۱۱۱
- .Barrett, p. (1993)"Managing in an Accrual Accounting Environment". Paper Presented to RIPA. Conference Canberra February 26.
- Diamond,Jack. (2002)"PerformanceBudgeting-isAccrual Accounting Required?",International Monetary Fund.
- McPhee, I. (2006)"Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability", CPA Australia Public Sector Fin