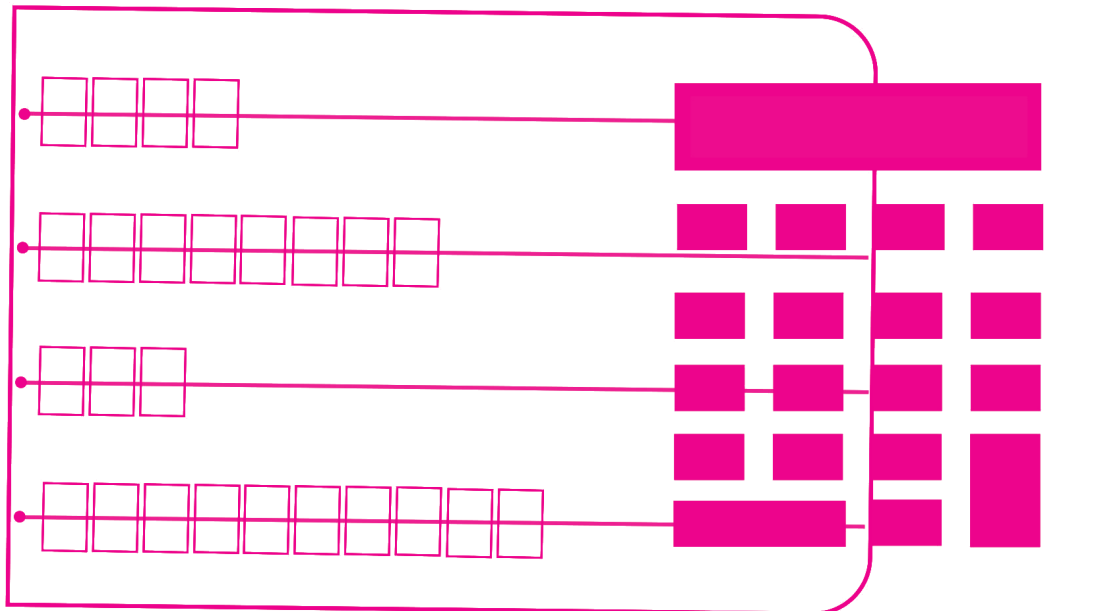


به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی



ترجمه: سعید سپهرم، محمدعلی عضدی

J. Cavanagh, S. Flynn, and D. Moretti

پیشگفتار

با وجود گذشت بیش از یک قرن از رواج حسابداری تعهدی به‌عنوان روشی متداول در میان شرکتهای خصوصی، افزایش چشمگیر دولتهایی که مرحله‌گذار از حسابداری با مبنای نقدی محض به حسابداری تعهدی را آغاز کرده‌اند، تنها طی دو دهه اخیر بوده است؛ زیرا تا دهه‌های پایانی قرن اخیر، بیشتر دولتها بودجه و صورتهای مالی خود را بر مبنای حسابداری نقدی تنظیم می‌کردند. رواج فعلی حسابداری تعهدی در بخش عمومی را می‌توان به چندین عامل زیر نسبت داد:

- ۱- افزایش شناخت محدودیتهای حسابداری نقدی محض^۱،
- ۲- بهبود استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی برای امور مالی دولتی و گزارشگری مالی دولتی مشتمل بر دستورعمل آمارهای مالی دولتی^۲ و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۳،
- ۳- حرفه‌ای‌تر شدن کارگزاران حسابداری دولتی و آشنایی بیشتر آنان با روشهای متداول در بخش خصوصی، و
- ۴- ظهور سامانه‌های رایانه‌ای اطلاعات مدیریت مالی^۴ که به‌نحو چشمگیری هزینه تراکنش جمع‌آوری و تلفیق اطلاعات کسب‌شده بر مبنای تعهدی را کاهش می‌دهد.

در سال ۲۰۱۵، ۴۱ دولت (۲۱ درصد) گذار از مبنای نقدی به تعهدی را کامل کرده‌اند، ۱۶ دولت (۸ درصد) حسابهای خود را بر مبنای تعهدی تعدیل‌شده^۵ ارائه می‌کنند، ۲۸ دولت (۱۷ درصد) بر مبنای نقدی تعدیل‌شده^۶ عمل می‌کنند، و ۱۱۴ کشور (۵۷ درصد) همچنان بر مبنای حسابداری نقدی محض پابرجا باقی مانده‌اند (نمودار ۱).

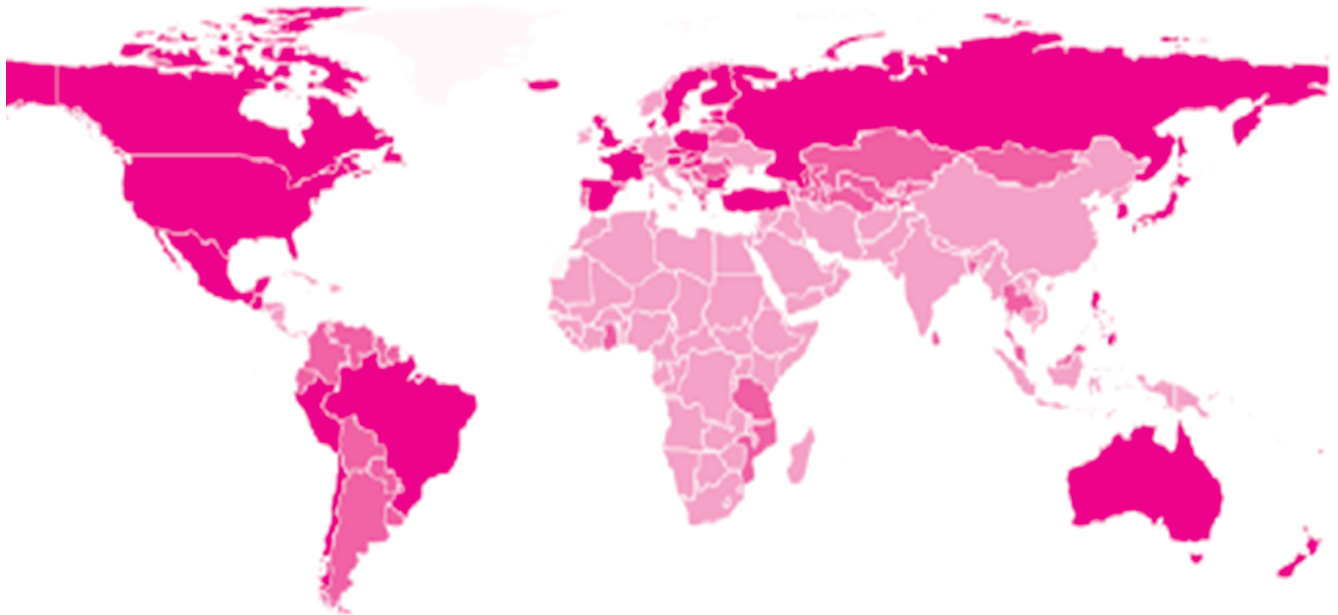
عمومی^۷) به اشخاص ثالث را بدون افزایش پیامدهای مالی آن بر دولت و مؤدیان مالیاتی، برای آنان امکان‌پذیر می‌سازد.

اصطلاح حسابداری تعهدی در چند دهه گذشته، با چهار نوآوری زیر در حسابداری دولتی مرتبط بوده است:






• **شناخت رویدادهای اقتصادی در زمان وقوع آنها در گزارشهای ادواری و نیز هنگام دریافت و پرداختهای مربوط به این رویدادها.** در فرایند انجام شناخت، رویداد اقتصادی رویدادی است که منجر به ایجاد، انتقال یا از بین رفتن ارزش اقتصادی شود. رویداد اقتصادی ممکن است شامل ارائه یک خدمت مشمول مالیات به‌وسیله یک شرکت خصوصی باشد (که باعث افزایش درآمد مالیاتی دولت می‌شود)، یا ارائه خدمات عمومی از سوی کارمند دولت (که منجر به ایجاد هزینه حقوق و دیگر مزایای مرتبط با آن برای

حسابداری نقدی محض از نظر شفافیت مالی، درستکاری و پاسخگویی دولت، ضعفهایی دارد. در حسابداری نقدی، معامله‌ها تنها هنگامی که وجه نقد وابسته به آنها دریافت یا پرداخت شده باشد، شناسایی می‌شوند و رویدادهای اقتصادی گزارش نمی‌گردد، مگر آنکه مشتمل بر مبادله بی‌درنگ وجه نقد باشد. ضعفهای این شیوه، دولت‌ها را وسوسه می‌کند تا به‌شکلی غیرواقعی با تعویق یا تسریع شناسایی پرداختها یا دریافتها نقدی، مانده‌های مالی خود را متورم نشان دهند. افزون‌بر این، دولت‌هایی که از حسابداری نقدی پیروی می‌کنند، تمایلی به حفظ و نگهداری جامع و به‌هنگام ثبتها و مستندهای داراییها و بدهیهای خود ندارند. این امر، انتقال داراییها (از قبیل زمین یا حقوق مترتب بر معادن) یا تحمیل بدهیها (چون مزایای کارکنان یا قراردادهای مشارکت بخش خصوصی - بخش

نمودار ۱- نقشه کشورها با مبنای حسابداری برای صورتهای مالی سالانه در ۲۰۱۵



مبنای حسابداری

	غیرموجود		مبنای نقدی تعدیل‌شده		مبنای تعهدی کامل
	مبنای نقدی		مبنای تعهدی تعدیل‌شده		

منبع: سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و برآوردهای کارشناسی صندوق بین‌المللی پول (IMF)، براساس اطلاعات قابل دسترس همگانی، شامل بلوندال و مورتی (Blöndal and Moretti, 2016) و دفتر آمار اتحادیه اروپا (Eurostat, 2014)

پوشش دارند (مؤسسه‌ها و وزارتخانه‌های دولت مرکزی). صورتهای مالی مورد نظر استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی، تمام واحدهای زیر کنترل^۱ دولت (از قبیل صندوقهای مستقل از بودجه^۲، مؤسسه‌های مستقل غیروابسته^۱ و شرکتهای دولتی^{۱۱}) را در تلفیق منظور می‌کنند.

بنابراین، حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی متداول، از نظر شفافیت دولت، پاسخگویی و مدیریت مالی، دارای چندین مزیت است: نخست اینکه گزارشهای مالی تعهدی با انعکاس هر دو نوع معامله‌های نقدی و غیرنقدی در صورتهای مالی، دیدگاه جامع‌تری درباره عملکرد مالی دولت و بهای تمام‌شده فعالیت‌های آن ارائه می‌کند. دوم، حسابداری تعهدی ممکن است به تمرکز بهتر و بیشتر سیاستگذاران و عامه مردم بر چگونگی تحصیل، مدیریت داراییها، بدهیها و بدهیهای احتمالی دولت بیانجامد. سوم، با تلفیق اطلاعات مؤسسه‌ها و وزارتخانه‌های دولت مرکزی و تمامی نهادهای^{۱۲} زیر کنترل دولت، صورتهای مالی تعهدی تصویر کامل‌تری از وضعیت مالی بخش عمومی ارائه می‌دهد. چهارم، حسابداری تعهدی با گزارشگری مقطعی و ادواری در یک چارچوب حسابداری جامع مبتنی بر استانداردهای پذیرفته‌شده بین‌المللی از قبیل دستورعمل آمارهای مالی دولتی (GFSM 2014) و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ممکن است به ارتقای اتکاپذیری و درستی داده‌های مالی دولت بیانجامد.

در عین حال، همان‌گونه که از این پس در این یادداشت مورد بحث قرار خواهد گرفت، دولتها پیش از آغاز مرحله گذار به حسابداری تعهدی باید سامانه حسابداری نقدی پر قدرتی ایجاد کنند: پایش جامع و به‌هنگام ذخایر و جریانهای نقدی برای ارزیابی نیازهای مالی دولت در هر مقطع زمانی، حیاتی است. همچنین، حسابداری استفاده‌های از وجه نقد، برای حصول اطمینان از درستی امور مالی دولت و اینکه تمامی دریافتها و پرداختهای نقدی دولت براساس مقررات قانونی صورت گرفته، واجد اهمیت است. در نهایت، اغلب بودجه‌های دولتی برمبنای نقدی یا نقدی تعدیل‌شده تنظیم می‌شوند؛ بنابراین، پایش کارآمد دریافتها و مخارج نقدی برای تنظیم گزارش اجرای بودجه حتی پس از پایان گذار به حسابداری تعهدی کامل، ضروری است.

دولت می‌گردد)، یا فقدان و یا سرقت یک دارایی دولتی از قبیل خودرو یا تجهیزات (که باعث شناسایی کاهش داراییهای موجود می‌شود). رویداد اقتصادی به‌طور مستقیم به ایجاد جریان نقد متناظر و همزمان منجر می‌گردد؛ اما در بسیاری از موارد- از قبیل استهلاک، تجدید ارزیابی یا کنارگذاری داراییها- جریان نقدی ایجاد نمی‌شود و این یکی از وجوه تمایز مهم بین مبانی تعهدی و نقدی است. گرچه باید افزود که این‌گونه رویدادهای اقتصادی، بدون جریان نقدی، رویدادهایی واقعی و مرتبط با جریانهای نقدی قبلی و آینده هستند. برای نمونه، استهلاک به‌طور معمول ممکن است تخصیص بهای تمام‌شده یک دارایی طی عمر مفید آن و تجدید ارزیابی یا کنارگذاری ممکن است تغییر نظر در خصوص مبلغ وجه نقد ناشی از فروش دارایی را منعکس سازد.

• ثبت تمام انواع داراییها و بدهیها در ترازنامه. دولتهایی که از حسابداری نقدی محض پیروی می‌کنند، به‌طور معمول فقط داراییهای نقدی را در سمت داراییها، و به‌احتمال بدهیها را در سمت تعهدهای ترازنامه خود نشان می‌دهند. این اقلام به‌طور معمول به ارزش دفتری یا ارزش زمان تحصیل یا ایجاد، ارزش‌گذاری می‌شوند. در حسابداری تعهدی، دولتها تمام داراییها و بدهیهای خود شامل داراییهای مالی (مانند سرمایه‌گذاری در سهام)، داراییهای غیرمالی (از قبیل زمین و ساختمان)، تعهدها و بدهیها به‌جز اوراق قرضه و سایر اوراق بدهی (از قبیل معوقهای پرداختنی و تعهدهای بازنشستگی کارکنان) را شناسایی می‌کنند. این اقلام به‌طور معمول به ارزش جاری بازار، ارزش مورد استفاده و یا به‌طور تقریبی، ثبت شده‌اند و در مقاطع زمانی خاص برای حصول اطمینان از انعکاس وضعیت مالی واقعی دولت در ترازنامه، تجدید ارزیابی می‌شوند.

• پایش بهتر بدهیها و بدهیهای احتمالی. بدهیهایی از قبیل حقوق و مزایای کارمندان، تعهدهای زیست‌محیطی، تعهدهای مربوط به ادعاهای خسارت بیمه، زیانهای مورد انتظار در برنامه‌های تضمین محصول که به‌طور معمول در محیط حسابداری نقدی شناسایی نشده‌اند، در شناسایی تعهد برمبنای روش غیرنقدی، بیش از پیش مورد توجه قرار می‌گیرند.

• تلفیق تمام واحدهای زیر کنترل دولت. حسابهای نقدی به‌طور معمول فقط نهادهای زیر بودجه دولت مرکزی را زیر

خود، از الزامهای اصلی شکلهی این فرایند اصلاحی می‌باشد. هدفهای مورد نظر ممکن است شامل شفافیت بیشتر، اطلاعات مدیریت داخلی اتکاپذیرتر، کنترل‌های سخت‌تر روی مخارج معوق و دیگر بدهیها، بهبود مدیریت سرمایه در گردش، مدیریت کاراتر داراییهای دولت، پایش قدرتمندانه‌تر واحدهای مستقل از بودجه یا شناخت و مدیریت بهتر ریسکهای مالی باشد. اهمیت نسبت‌داده‌شده به هر یک از این موضوعها، حاکی از ترتیب مراحل مختلف اصلاحی در فرایند گذار است.

• **ایجاد گروه نمایندگی موارد اصلاحی:** این گروه باید شامل همه ذینفعان اصلی، از قبیل وزارت دارایی^{۱۵}، حسابداران دولتی، وزارتخانه‌های دست‌اندرکار در فرایند اصلاح، مؤسسه‌های عالی حسابرسی، دولتهای محلی، شرکتهای دولتی، مسئولان گردآوری داده‌های آماری، اعضای مجلس قانونگذاری و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری باشد و در صورت لزوم به دو بخش کارگروه راهبری و اجرایی، در خصوص موضوعهای فنی خاص تقسیم شود. برای پیشبرد فرایند اصلاح، ارائه تسهیلات آموزشی، اطمینان از کسب آمادگیهای ضروری در هر مرحله و برخورد با مشکلات فنی موجود، تشکیل هسته‌ای مرکب از کارکنان تمام‌وقت دارای شمول قوی حسابداری در وزارت دارایی، ضروری است.

• **بررسی خط‌مشی‌ها، سامانه‌ها، مهارتها و رویه‌های حسابداری موجود:** این بررسی باید دربرگیرنده تمامی زیرمجموعه بخش عمومی شامل وزارتخانه‌های دولت مرکزی، صندوقها و مؤسسه‌های مستقل از بودجه، دولتهای محلی و شرکتهای دولتی باشد و درجه فعلی رعایت الزامهای حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی از سوی هر یک از آنها را مورد ارزیابی قرار دهد و از نتایج آن باید در هزینه‌یابی موارد اصلاحی و در مرحله‌بندی گذار، بهره‌گیرد. برای نمونه، ممکن است چندین واحد زیرمجموعه بخش عمومی (مثل دولتهای محلی یا شرکتهای دولتی) پیشاپیش حسابداری تعهدی را به شکل کامل یا ناقص اجرا کرده باشند و بنابراین می‌توانند به عنوان پیشروان این فرایند اصلاحی تلقی شوند (به نگاره ۱ توجه کنید).

• **برآورد هزینه‌های اصلاح:** هنگامی که تحلیل شکاف فوق تکمیل شده، دولتها باید هزینه‌های اصلاح را برای تعیین میزان فزونی مزایای آینده بر میانگین هزینه‌ها و تأمین

در این یادداشت، به دولتهایی که در حال بررسی چگونگی گذار به حسابداری تعهدی هستند، رهنمودهایی برای آمادگی، مرحله‌بندی و پیاده‌سازی موارد اصلاحی لازم، ارائه می‌شود. این یادداشت براساس رهنمودهای مفهومی **خان و میز (Khan and Mayes, 2007)** موسوم به «گذار به حسابداری تعهدی» با ارائه توصیه‌های عملی جهت احراز آمادگی برای گذار به حسابداری تعهدی و نیز تغییرهای لازم در شکل‌بندی صورتهای مالی، محتوای خط‌مشی‌های حسابداری، و طراحی سامانه‌های حسابداری در هر مرحله از گذار^{۱۳}، تهیه شده است. همچنین، این یادداشت آن بخش از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و اجزای چارچوب دستورالعمل آمارهای مالی دولت در سال ۲۰۱۴ که باید در هر مرحله گذار با هدف دستیابی به رعایت کامل آنها تا پایان گذار کامل مدنظر قرار گیرند را مشخص می‌سازد.

آمادگی برای گذار به حسابداری تعهدی

حمایت سیاسی و راهبری فنی، پیش‌نیازهای مهم این اقدام اصلاحی به‌شمار می‌آیند.

کشورها با نقاط آغاز، هدفها، ظرفیتها، سامانه‌ها و رویه‌های رایج متفاوتی تصمیم به کاربرد حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌گیرند. توجه سطوح عالی راهبری قوه مجریه و حمایت قوه مقننه و مؤسسه‌های عالی حسابرسی^{۱۴} برای اطمینان از ایجاد، ارائه، درک و به‌کارگیری اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری در سطح امور مالی عمومی، مدیریت و پاسخگویی، و افزون بر این حمایت مدیران و مقامهای ارشد برای پیشبرد این تغییرها، ضروری است. کسب اطمینان از حفظ سرعت و شدت تغییرها و پشت‌سر گذاشتن موانع فنی، طی دوره گذار حیاتی می‌باشد. این امر شامل تسهیل دسترسی به منابع ضروری برای پیاده‌سازی اصلاح است. اگر چنین پیش‌نیازهایی تدارک دیده نشده باشد، کشورها باید اقدامهای اصلاحی با دامنه محدود را آغاز کنند.

آمادگی برای گذار اغلب مستلزم پیگیری تمهیدهای مقدماتی همچون موارد زیر است:

• **تبیین هدفهای اصلاحی:** برخورداری از یک درک عمومی از دستاوردهای موردانتظار انتقال به حسابداری تعهدی و بهره‌گیری از حس تعهد و دلبستگی کارکنان به سازمان متبوع

منابع بودجه‌ای مطمئن برای پیاده‌سازی و اجرای اصلاح برآورد کنند که ممکن است شامل پذیرش مرحله‌ای کامل یا غیرکامل باشد. تجربه‌های اخیر حاکی است که هزینه‌های مالی و دیگر هزینه‌های اصلاح ممکن است برحسب وضعیت رویه‌های فعلی حسابداری، میزان بلندهمتی دست‌اندرکاران و چگونگی روابط این فرایند اصلاحی با دیگر فرایندهای اصلاحی در زمینه مدیریت مالی بخش عمومی، متفاوت باشد (به نگاره ۲ توجه کنید).

• ایجاد سازوکاری برای تدوین استانداردهای حسابداری: با توجه به تاریخ دگرگونی‌های حرفه‌ای در بسیاری از حوزه‌های گزارشگری، استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سوی وزارت دارایی تدوین می‌شود. این امر در تقابل با لزوم حفظ عینیت، بی‌طرفی و درستکاری در گزارشگری مالی دولت است. بسیاری از کشورها در آغاز به‌کارگیری حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کناره‌گیری از امر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سپردن مسئولیت آن به مراجع خارج از حیطه دولت را به‌مثابه یک فرصت تلقی کرده‌اند؛ از جمله:

- ایجاد هیئت‌های مستقل، برای ارائه مشورت به دولت در مورد پذیرش یا انطباق با استانداردهای بین‌المللی

حسابداری (فرانسه، انگلیس)؛

- سپردن مسئولیت تعیین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به یک هیئت مستقل ملی (زلاندنو، استرالیا، کانادا، آفریقای جنوبی)؛

- پذیرش استانداردهای تدوین‌شده از سوی تدوینگران استانداردهای بین‌المللی (شیلی - به نگاره ۱ نگاه کنید)؛ و

- مشورتخواهی از نهادهای عالی حسابرسی پیش از تصویب و اعمال استانداردهای جدید حسابداری در بخش عمومی (به نگاره ۳ توجه کنید).

• آموزش و مدیریت تغییر: اعمال بخش‌هایی از روش تعهدی در صورتهای مالی دولت، مستلزم آموزش اساسی تهیه‌کنندگان صورتهای مالی در زمینه مفاهیم، سامانه‌ها و روشهای حسابداری نوین است. این آموزش باید استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مزبور شامل وزرا و مقامهای ارشد وزارت دارایی، نمایندگان مجلس، جامعه مدنی، و نهاد عالی حسابرسی را نیز دربرگیرد.^{۱۶} برای انتقال مفاهیم آموزشی مزبور به چنین گروه متنوعی از ذینفعان ضروری است از شیوه‌های گوناگون آموزشی شامل متون درسی، آموزش حضوری و برخط نشریه‌های راهنما، و تسهیلات اختصاصی نرم‌افزارهای کمکی، بهره‌گرفت.

• تدوین برنامه عملی برای گذار: گذار به حسابداری

نگاره ۱ - آمادگی برای پذیرش حسابداری تعهدی در شیلی

در سال ۲۰۱۰، ذیحساب کل شیلی اعلام کرد که قصد پذیرش حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سال ۲۰۱۹ را دارد. یکی از اساسی‌ترین کارها در این فرایند، انجام تحلیل شکاف بود که رویه‌های حسابداری موجود را با الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مقایسه می‌کرد. این تحلیل شکاف با طبقه‌بندی ۳۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به چهار گروه، مسئولان ذیربط را در ایجاد چارچوبی برای مطالعه و به‌کارگیری استانداردهای جدید به‌شکل زیر کمک کرد:

- الویت اول شامل داراییهای ثابت، انتقالها، سرمایه‌گذاری در املاک، مالیاتها، ابزار مالی و بدهیهای مالی؛
- الویت دوم مشتمل بر درآمد حاصل از معامله‌های مبادله‌ای، واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص، ذخایر، داراییهای نامشهود، داراییها و بدهیهای احتمالی، اجاره‌ها و قراردادهای اعطای امتیازهای خدماتی؛
- الویت سوم دربرگیرنده صورتهای مالی، موجودیهای کالا، گزارشگری بر حسب بخشها، مزایای کارکنان، افشای اشخاص وابسته، آثار تغییرات در نرخ ارز، فعالیتهای کشاورزی و رویه‌های حسابداری، تغییر در برآورد و اصلاح اشتباه؛ و
- استانداردهای غیرمرتبط از قبیل گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد و قراردادهای ساختمانی.

منبع: (Cavanagh and Fernandez Benito, 2015)

نگاره ۲- برآورد هزینه‌های گذار به حسابداری تعهدی

هزینه‌های گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بسته به نقطه شروع، دامنه اصلاح، بلندهمتی دست‌اندرکاران، سرعت‌گذار و رابطه با دیگر فرایندهای اصلاحی مدیریت مالی بخش عمومی، متفاوت است. بر مبنای تجربه در کشورهای مختلف، هزینه‌های اصلاح می‌تواند شامل این موارد باشد:

- ۱- سرمایه‌گذاری در سامانه‌های جدید فناوری اطلاعات، ۲- آموزش کارکنان مالی و عملیاتی، سیاستمداران، حساب‌رسان، و ۳- در بسیاری موارد، هزینه حق مشاوره. کشورهای معدودی جزئیات ارزیابی پیش از آغاز گذار خود از هزینه‌های پذیرش حسابداری تعهدی را منتشر کرده‌اند.

گرچه مطالعه اخیر منتشر شده از سوی دفتر آمار اتحادیه اروپا بر مبنای بررسی دولتهای عضو اتحادیه اروپا (EU) از هزینه‌های چنین فرایند اصلاحی در سطح کل اتحادیه اروپا برآوردی بین ۱/۲ تا ۶/۹ میلیارد یورو داشته است که در حدود ۰/۰۰۹ تا ۰/۰۵۳ تولید ناخالص داخلی اروپاست^{۱۷}، دولت فدرال اتریش که این گذار را بین سالهای ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ طی کرد، هزینه‌های آن را معادل ۳۰ میلیون یورو (۰/۰۰۷ درصد تولید ناخالص داخلی) برآورد کرد. در خارج از اتحادیه اروپا، سوئیس هزینه‌های پیاده‌سازی حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در سطح دولت فدرال را در حدود ۴۰ میلیون یورو (۰/۰۰۵ درصد تولید ناخالص داخلی) برآورد کرده است که تقریباً ۸۰ درصد این هزینه‌ها صرف ایجاد سامانه‌های نوین فناوری اطلاعات می‌شود. با توجه به تمرکز این برآوردها بر اقتصادهای پیشرفته، هزینه‌های اصلاح در کشورهای کم‌درآمد و در حال توسعه یعنی جایی که «شکاف» براساس ظرفیت و سامانه‌های فناوری اطلاعات بسته می‌شود، به احتمال زیاد بیشتر می‌باشد.

عواملی که باید در برآورد این هزینه‌ها در نظر گرفته شوند، عبارتند از:

- ۱- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی به‌ندرت تنها اصلاح انجام شده در یک مقطع زمانی بوده است؛ بنابراین، بخشی از هزینه‌ها به دیگر فرایندهای اصلاحی مانند پذیرش مقررات جدید مالی، آغاز برنامه و بودجه‌بندی عملیاتی یا اصلاح رویه حسابرسی داخلی یا حسابرسی مستقل مربوط است؛
 - ۲- نقطه مقابل حرکت نکردن به سوی حسابداری تعهدی لزومی ندارد به معنای هزینه صفر باشد. بزرگترین هزینه تک‌قلمی گذار به حسابداری تعهدی، ارتقا یا جایگزینی سامانه‌های فناوری اطلاعات از نظر سخت‌افزاری و نرم‌افزاری است. هرچند، امکان نابابی سامانه‌های دولتی فناوری اطلاعات (مانند همه اینگونه سامانه‌ها) و لزوم ارتقا یا جایگزینی آنها با سامانه‌های جدید صرف‌نظر از هدفهای اصلاحی دولت چندان دور از ذهن نیست؛ و
 - ۳- پذیرش حسابداری تعهدی به‌یقین در بردارنده مزایایی همچون ایجاد انگیزه برای نگهداری بهتر داراییها، اجتناب از تحمل مخارج معوق سنگین و بهبود نظارت بر ریسکهای امور مالی عمومی است که به‌رغم دشواری سنجش آنها بر حسب هزینه‌های مربوط، باید بر این اساس اندازه‌گیری شوند.
- منبع: (Price Waterhouse Coopers, 2014)

نگاره ۳- تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در اتریش

نیروی محرکه اصلی گذار اصلاحی به حسابداری تعهدی در اتریش، دریافت اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری‌های تخصیص بودجه بود. بنابراین، وزارت دارایی اتریش به‌دنبال ایجاد موازنه بین جامعیت و درستی بیشتر گزارشگری مالی از یک طرف و مربوط بودن اطلاعات اضافی و هزینه کسب اینگونه اطلاعات از طرف دیگر بود. از اینرو، هرچند استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان کانون ارجاع مدنظر بود، اما رعایت کامل همه استانداردها، هدف غایی اصلاحات نبود. لذا انحراف از استانداردهای خاصی با توجه به هزینه اجرا و یا مربوط بودن آنها مجاز شمرده شد و استانداردهایی که دارای تأثیر اندک بر امور مالی عمومی یا بیش از حد پیچیده تلقی گردیدند، در فرایند اصلاح نادیده گرفته شدند.

اتریش در حال حاضر تعداد ۲۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را به‌طور کامل و بخشهایی از ۵ استاندارد (شامل تلفیق، مزایای کارکنان و درآمد مالیات) را اجرا می‌کند و ۷ استاندارد از ۳۳ استاندارد^{۱۸} (شامل مشارکتهای خاص، تورم حاد و قراردادهای ساختمانی) را به‌کار نمی‌برد. برای استانداردهایی که به‌طور کامل پذیرفته شده یا بخشهایی از آنها اجرا می‌گردد، استانداردهای ملی خاصی به‌طور مستقیم از سوی وزارت دارایی بر مبنای مفاهیم مندرج در اصول راهنما، بیانیه‌های پیشنهادی، مقررات ارزیابی و اصول شناخت و افشای عناصر مختلف، تدوین شده است. پیش‌نویس قانونی استانداردها با همکاری دیوان حسابرسی و پس از یک فرایند مشورتی با وزارتخانه‌ها و دولتهای محلی، نهایی می‌شود.

Washington DC, Glossary

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از اصطلاح «مؤسسه‌های بازرگانی دولتی» به جای «شرکتهای دولتی» استفاده می‌کند؛ هرچند تعریف آنها خیلی به هم نزدیک است. مطابق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مؤسسه‌های بازرگانی دولتی باید از استانداردهای حسابداری بازرگانی پیروی کنند؛ هرچند که نتایج عملکرد مالی آنها باید برای سهولت تلفیق در صورت‌های مالی کل دولت بر حسب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تجدید ارائه شود.

12- Institutional Units

۱۳- توضیح کلی درباره رابطه بین رهنمودهای گزارشگری آمارهای مالی دولت و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را می‌توانید در پیوست ۶ دستورالعمل آمارهای مالی دولت سال ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول بیابید.

14- Supreme Audit Institution

15- Ministry of Finance

۱۶- در اغلب کشورها، نهاد عالی حسابرسی مسئول تأیید نهایی صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای تعهدی هستند. در این متن اغلب نهادهای عالی حسابرسی دامنه حسابرسی خود را از حسابرسی رعایت (به‌طور عمده مبتنی بر قانونی بودن تراکنشها) به حسابرسی مالی (یعنی اینکه چگونه صورت‌های مالی دیدگاهی درست و منصفانه ارائه می‌دهد)، تغییر می‌دهند. این امر مستلزم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی از سوی نهاد عالی حسابرسی است. **استانداردهای بین‌المللی مؤسسه‌های عالی حسابرسی** (ISSAI) که از طرف سازمان بین‌المللی مؤسسه‌های عالی حسابرسی یا **این‌توسای** (INTOSAI) منتشر شده و آموزش حسابرسان با فنون جدید حسابرسی (از قبیل رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک) است.

۱۷- این هزینه برآوردی، تنها نوعی نشانگر محسوب می‌گردد. این تحقیق حاکیست که برای برآورد اتکاپذیر هزینه‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی (و به‌خصوص پیاده‌سازی **استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا** (EPSAS) برای کل اتحادیه اروپا) یا برای هر دولت خاص، باید ارزیابی ژرفی در سطح هریک از دولتهای عضو اتحادیه اروپا انجام گردد.

۱۸- در سال ۲۰۱۵، تعداد ۳۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی وجود داشته است که یکی از آنها جایگزین شد و ۶ استاندارد آخر هم از ابتدای سال ۲۰۱۷ لازم‌الاجرا خواهند بود.

منبع:

Cavanagh J., S. Flynn and D. Moretti, **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, International Monetary Fund, 2016

تعهدی، تاکنون به‌ندرت در یک مرحله صورت گرفته است. در بیشتر موارد، تعریف یک برنامه گذار، دربردارنده مراحل اصلی فرایند اصلاح، شامل مسئولیتها و زمان‌بندی برای کارهای مقدماتی، اصلاح فرایندها و سامانه‌های مرتبط و شکل و محتوای صورت‌های مالی در هر مرحله، ضروری است. این برنامه همچنین باید اجرای آزمایشی و یا حفظ همزمان سامانه‌های تعهدی و نقدی را مدنظر قرار دهد. استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۳۳، رهنمودهای بیشتری درباره الزامها و مزایایی که واحد پس از پذیرش نخستین بار این استانداردها مشمول آنها می‌گردد، شامل معافیت اختیاری (یا مشمول نبودن) در خلال دوره گذار، ارائه می‌کند.



پانوشتها:

- 1- Pure Cash Accounting
- 2- Government Finance Statistics Manual
- 3- International Public Sector Standards (IPSS)
- 4- Financial Management Information Systems (FMIS)
- 5- Modified Accrual Basis
- 6- Modified Cash Basis
- 7- Public-Private Partnership Contract (PPP)

توافقی که به موجب آن بخش خصوصی خدمات و داراییهای زیربنایی که به‌طور سنتی از سوی دولت ارائه می‌شد را ارائه می‌دهد؛ از قبیل ساخت و نگهداری بیمارستانها، مدارس، زندانها، جاده‌ها، پلها، تونلها، و ارائه برنامه‌های بهداشتی و درمان و تأمین آب. در مواردی بخش خصوصی مسئول نگهداری است. به نقل از:

IMF, 2007, Manual on Fiscal Transparency, IMF, Washington DC, Glossary

۸- تعریف کنترل به چارچوب حسابداری مدنظر بستگی دارد؛ ولی می‌توان مفهوم آن را به‌عنوان توانایی تعیین یا راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد خلاصه کرد. افزون بر این، تلفیق واحدهای زیر کنترل دولت یک نوآوری تنها مرتبط با حسابداری تعهدی نیست؛ بلکه تلفیق یک موضوع مهم آمارهای مالی است. باید به‌خاطر داشت که استانداردهای آماری با مفهوم تلفیق تفاوت دارند.

- 9- Extra-budgetary Funds
- 10- Arms-length Agencies
- 11- Public Corporation

شرکت دولتی یک شخصیت قانونی زیر مالکیت و کنترل دولت می‌باشد و کالاها و خدماتی را برای فروش در بازار با قیمت‌های اقتصادی تولید می‌کند. تمام شرکتها در بخش غیرمالی یا مالی عضو هستند.

IMF, 2007, Manual on Fiscal Transparency, IMF,

