



چالشهای گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی

✍ غلامرضا نبوی

مبنای تعهدی، اطلاعاتی با کیفیت بالاتر برای تصمیم‌های مربوط به مدیریت و تخصیص منابع فراهم می‌کند و معیاری کارآمد و اتکاپذیر در زمینه سلامت سازمان از طریق تهیه گزارش‌های کامل و صحیح در مورد تمام بدهیها و مبالغ دریافتی در اختیار قرار می‌دهد (Tarantino, 2008). مبنای تعهدی، نقاط ضعف مبنای نقدی را برطرف و تصویری کامل از داراییها و بدهیها، هزینه‌های واقعی و عملکرد منعکس می‌کند که با گرایش به سمت اصلاح مدیریت بخش عمومی و ارزیابی عملکرد بر مبنای خروجی منطبق است و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی را برآورده می‌سازد. به علاوه، مبنای تعهدی روشی برتر برای گزارش وضعیت واقعی از منابع موجود و تعهدات آینده بوده و کیفیت و مربوط بودن اطلاعات برای سیاست‌گذاری بلندمدت را بهبود می‌بخشد.

صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای تعهدی، کارایی و اثربخشی بخشها را ارزیابی می‌کند و زمینه را برای تقلب و فساد کاهش می‌دهد (Shi, 2008). بنابراین، هدف از به‌کارگیری مبنای تعهدی، فراهم کردن اطلاعات در مورد منابع اقتصادی است که سازمان آن‌ها را در مالکیت و کنترل خود دارد و اطلاعاتی کامل درباره هزینه‌های مربوط به فعالیتهای عملیاتی یا خدمات عرضه‌شده، ارائه می‌کند.

در سطح ملی، اهمیت حسابداری تعهدی برای سیاستهای اقتصاد کلان از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری داراییها و بدهیها، با وضعیت کلی سیاستها و ثبات مالی در ارتباط است؛ اما این اطلاعات را نمی‌توان با استفاده از مبنای نقدی به‌دست آورد. از این رو، به‌کارگیری مبنای تعهدی به سودمندی اطلاعات برای اتخاذ بهترین تصمیمهای سیاسی، اقتصادی و سایر تصمیمهای مرتبط، می‌افزاید. اما برای دستیابی به این اطلاعات سودمند، به‌کارگیری نظام گزارشگری نوین بر مبنای حسابداری تعهدی ضروری است. با توجه به اهمیت در اختیار داشتن اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری، ضرورت وجود سیستم اطلاعات مالی اتکاپذیر برای دولتها بیش از پیش مشخص می‌شود. از آن روی که اطلاعات تهیه‌شده بر مبنای حسابداری نقدی مناسبترین اطلاعات برای تصمیم‌گیری نیست، سیاستگذاران کشور برای بهبود توان تدوین خط‌مشیهای کلان مالی و اقتصادی نیازمند اطلاعات مالی تهیه‌شده بر مبنای حسابداری تعهدی هستند (Khan and Mayes, 2009).

فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی، برای اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه ۱۹۹۰ شروع شد و در مدت حدود ده سال، حسابداری تعهدی استقرار یافت. در ایرلند تغییرهای مشابه همزمان با بریتانیا رخ داد. اما عوامل موثر بر استقرار مبنای تعهدی مانند عمل‌گرایی، نبود تمایل عمومی، فشارهای عقیدتی و سیاسی و تفاوت‌های فرهنگی، مانع از پیاده‌سازی نظام مبتنی بر مبنای تعهدی به‌جای نقدی شد. کانادا نیز در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به‌کار گرفت (وکیلی فرد و نظری، ۱۳۹۱). ایالات متحد، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد و تنها تا سال ۲۰۰۲ برخی از ایالت‌های آن حسابداری تعهدی را به‌کار می‌گرفتند (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

به‌طور کلی در طول دهه گذشته، اصلاحات نظام مالی با جایگزینی یا انتقال مبنای نقدی قدیمی حسابداری به‌سوی یک حسابداری تعهدی شبه‌تجاری، شروع شده است. کشورهایی مانند زلاندنو، انگلستان و استرالیا در زمینه کاربرد مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی، کشورهایی پیشرو محسوب می‌شوند. تعداد دیگری از کشورها نیز مانند سوئد، یونان، فنلاند، بلژیک و ایالات متحد، به استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی روی آورده‌اند. نهادهای بین‌المللی و هیئت‌های تدوین معیارهای حسابداری بخش عمومی و بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری این بخش نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های از نوع حاکمیتی و غیرانتفاعی بخش عمومی، تاکید کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۸۵).

در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ تاکید شده وزارتخانه‌ها، موسسه‌های دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستور عملهای 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 (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

بنابراین، توجه فزاینده اخیر به اجرای حسابداری تعهدی، منجر به ایجاد زمینه‌های پژوهشی گسترده‌ای در خصوص موانع تاثیرگذار بر اجرای موفق این نظام گردیده است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

از سوی دیگر، جنبش نرم‌افزاری و تغییر و تحول سریع عصر امروز در حوزه علوم مدیریت و همچنین تاثیر آن بر حسابداری و گزارشدهی به صاحبان سرمایه، افراد مسئول در این امر را به‌آن واداشته که به‌فکر یافتن راه‌حلهایی برای حرکت سریع به‌سوی رشد و توسعه باشند (خواجوی و اعتمادی، ۱۳۸۹). این اصلاحات در سالهای اخیر پیامدهای درخور توجهی بر گستره، ماهیت، ارائه و مدیریت خدمات عمومی گذارده است (محمدی، ۱۳۹۱).

کردستانی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. تحقیق آنها به‌صورت پرسشنامه انجام گرفت. نتایج این تحقیق، تعدادی از مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی را شامل می‌شود؛ از جمله، در

جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌های سالهای مختلف و شناسایی درآمدها و هزینه‌های واقعی هر سال، انعکاس مناسبتر داراییهای سرمایه‌ای و بدهیهای بلندمدت، استقرار رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی. آنها همچنین بیان نمودند که هر يك از مبانی حسابداری، دارای مزایا و معایب خاص خود است و در کشور ما، زمانی باید تغییر به مبانی تعهدی در دستور کار قرار گیرد که فزونی منافع بر مخارج تغییر مبانی حسابداری، مدنظر قرار گرفته باشد. همچنین به منظور کاهش چالشهای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، باید سعی شود تعادلی میان مربوط بودن و اتکاپذیر بودن اطلاعات فراهم شود.

مجبوری و همکاران (۱۳۹۷) نیز مزایای حسابداری تعهدی را به این صورت بیان نمودند: ۱- نشان می‌دهد که واحد گزارشگر برای انجام فعالیتهای خود چگونه تامین مالی کرده و وجه نقد مورد نیاز خود را تهیه می‌کند؛ ۲- به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا توان تداوم تامین مالی فعالیتها، پرداخت بدهیها و ایفای تعهدهای واحد گزارشگر را ارزیابی کنند؛ ۳- وضعیت مالی واحد گزارشگر و تغییرهای آن را نشان می‌دهد؛ ۴- فرصت نشان دادن مدیریت موفق بر منابع توسط واحد گزارشگر را فراهم می‌کند؛ ۵- برای ارزیابی عملکرد در محدوده‌های بهای تمام‌شده خدمات، کارایی، و دستاوردهای واحد گزارشگر مفید است.

در پژوهشی با عنوان «چالشهای اجرای حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ادارات دولتی شهرستان سمنان» که نتایج آن در این مقاله ارائه شده است، با بررسی پیشینه پژوهشهای صورت‌گرفته در این حوزه، شش عامل زیر به عنوان عوامل تاثیرگذار بر اجرای حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان شناسایی و مبانی فرضیه‌های پژوهشی قرار گرفت:

- ۱- عوامل مدیریتی،
- ۲- عوامل فرایندی،
- ۳- منابع انسانی،
- ۴- عوامل فنی سیستم،
- ۵- قوانین و مقررات،
- ۶- حسابداری مدیریت.

یافته‌های پژوهش

در پژوهش یادشده به شناسایی موانع استقرار نظام حسابداری تعهدی و ارائه راهکارهای لازم جهت رفع موانع پرداخته شده است. با توجه به آزمون فرضیه‌ها، عوامل مدیریتی بر اجرای حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان تاثیرگذار است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون این فرضیه نشان داد که حمایت مدیران در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی، تفویض اختیار ایشان به مسئولین زیرمجموعه در جهت تسهیل امور مالی، آگاهی مدیران از نقش و قابلیت‌های نظام حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیریهای مالی، اختصاص به‌موقع و مناسب بودجه لازم برای استقرار نظام حسابداری تعهدی و طرح سازمانی مناسب برای پیاده‌سازی و اجرای آن، از عوامل مدیریتی موثر در استقرار نظام حسابداری تعهدی بوده است؛ یعنی عوامل مدیریتی به عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان نمی‌باشد. در نتایج به‌دست‌آمده از پژوهشهای وکیلی و نظری (۱۳۹۱)، عامل مدیریت از عوامل مهم و تاثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی قلمداد شده است. همچنین در پژوهش خواجهی و اعتمادی (۱۳۸۹)، راهبردهای مدیریتی در استقرار سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری دارای بیشترین تاثیر بوده است.

بررسی فرضیه دوم پژوهش نشان داد تعریف دقیق فعالیت ها و فرایندها جهت استقرار نظام حسابداری تعهدی، وجود شاخص‌هایی برای اندازه‌گیری عملکرد و بهبود نظام حسابداری تعهدی، هماهنگی کافی بین واحدهای مختلف جهت استقرار

نظام حسابداری تعهدی، در نظر گرفتن نیازهای آموزشی قسمتهای مختلف در زمینه استقرار حسابداری تعهدی و کیفیت آموزش کارکنان در زمینه استقرار حسابداری تعهدی، از عوامل فرایندی موثر در استقرار نظام حسابداری تعهدی بوده است؛ یعنی عوامل فرایندی به-عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان نمی‌باشد. در نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش خواجهی و اعتمادی (۱۳۸۹)، عوامل فرایندی سیستمهای اطلاعات حسابداری، در استقرار سیستمهای اطلاعاتی حسابداری دارای بیشترین تاثیر بوده است.

نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه سوم، نشان داد که میزان مشارکت و تعهد کاری کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و تحصیلات و تخصص کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی، از عوامل موثر مربوط به منابع انسانی در استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌باشد و تامین نشدن مناسب نیروی انسانی مورد نیاز جهت اجرای نظام حسابداری تعهدی براساس تشکیلات تفصیلی، نبود انگیزه کافی برای کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و نبود نظام تشویق و تنبیه متناسب با فعالیتهای تعهدی، از موانع موثر مربوط به منابع انسانی در استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌باشد. اما در مجموع می‌توان گفت عوامل مربوط به منابع انسانی به‌عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان نمی‌باشد. در نتایج به‌دست‌آمده از پژوهشهای وکیلی و نظری (۱۳۹۱) و تودور و موتیو (Tudor and Mutiu, 2005)، عامل نیروی انسانی از عوامل مهم و تاثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی بوده است. همچنین در پژوهش خواجهی و اعتمادی (۱۳۸۹) منابع انسانی در استقرار سیستمهای اطلاعاتی حسابداری دارای بیشترین تاثیر قلمداد شده است.

نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان داد که وجود زیرساخت مناسب نرم‌افزاری و زیرساخت سخت‌افزاری مناسب، وجود امکانات لازم برای ثبت عملیات حسابداری در نرم‌افزار حسابداری تعهدی، اعتماد کافی مدیران و کارکنان نسبت به اطلاعات حاصل از نظام حسابداری تعهدی، و برطرف کردن به‌موقع اشکالهای نرم‌افزار حسابداری تعهدی توسط برنامه‌نویس و همچنین به‌روزرسانی آن، از عوامل فنی موثر در استقرار نظام حسابداری تعهدی بوده است؛ یعنی عوامل فنی به‌عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان نمی‌باشد. خواجهی و اعتمادی (۱۳۸۹)، ویژگیهای فنی سیستمهای اطلاعات حسابداری را در استقرار سیستمهای اطلاعاتی حسابداری، دارای بیشترین تاثیر می‌دانند.

نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان داد که شفافیت و انعطاف‌پذیری قوانین و مقررات مالی در اجرای نظام حسابداری تعهدی و همکاری نهادهای سیاستگذار و ناظر، از عوامل موثر مربوط به قوانین و مقررات در استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌باشد و ساده‌نبودن قوانین و مقررات سازمان جهت اجرای نظام حسابداری تعهدی و وجود قوانین و مقررات مغایر با اجرای نظام حسابداری تعهدی به‌عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان می‌باشد. در مجموع می‌توان گفت عوامل مربوط به قوانین و مقررات به‌عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان می‌باشد. در نتایج به‌دست‌آمده از پژوهشهای وکیلی و نظری (۱۳۹۱) و تودور و موتیو (۲۰۰۵) قوانین و مقررات از عوامل مهم و تاثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی به‌حساب آمده است.

نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه ششم نشان داد که تهیه گزارشهای درون‌سازمانی نظام حسابداری تعهدی جهت استفاده مدیران و کارکنان و تجزیه و تحلیل آنها از عوامل موثر مربوط به حسابداری مدیریت در استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌باشد و تهیه نشدن گزارشهای درون‌سازمانی نظام حسابداری تعهدی در مقاطع مشخص به‌صورت کتبی برای مدیران جهت تصمیم‌گیری و فراهم‌نبودن امکان مقایسه نتایج گزارشهای درون‌سازمانی سیستم حسابداری تعهدی با شاخصها و استانداردها و گزارشهای سایر دستگاهها، از موانع موثر مربوط به حسابداری مدیریت در استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌باشد. در مجموع می‌توان گفت عوامل مربوط به حسابداری مدیریت به‌عنوان مانعی در استقرار نظام حسابداری تعهدی در اداره‌های دولتی شهرستان سمنان می‌باشد.

پیشنهادهای

با توجه به نتایج حاصل، می‌توان پیشنهادهای زیر را ارائه کرد:

- ۱- برگزاری دوره‌های آموزشی برای مدیران جهت آگاهی از نقش و قابلیت‌های نظام حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیریهای مالی خود (عوامل مدیریتی)،
- ۲- تخصیص به‌موقع و مناسب بودجه برای استقرار نظام حسابداری تعهدی (عوامل مدیریتی)،
- ۳- تعریف فعالیت‌ها و فرایندهای لازم جهت استقرار نظام حسابداری تعهدی (عوامل فرایندی)،
- ۴- تعیین شاخص‌هایی برای اندازه‌گیری عملکرد نظام حسابداری تعهدی (عوامل فرایندی)،
- ۵- تامین نیروی انسانی مورد نیاز جهت اجرای نظام حسابداری تعهدی بر اساس تشکیلات تفصیلی (عوامل مربوط به منابع انسانی)، و
- ۶- برقراری نظام تشویق و تنبیه متناسب با فعالیت‌ها در حین اجرای نظام حسابداری تعهدی (عوامل مربوط به منابع انسانی).



منابع :

- ۱- باباجانی، جعفر، ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور علوم انسانی، ۱۳۸۵، ۵ (۴)، صص: ۲۶-۴
- ۲- خواجهی، شکرالله و اعتمادی، مصطفی، بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهشهای حسابداری مالی، ۱۳۸۹، ۲ (۴)، صص: ۲۲-۱
- ۳- داداشی، ایمان و همکاران، تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳۹۷، ۱۰ (۴۰): ۲۱۳-۱۸۷
- ۴- رحمانی، علی و رضایی، مهدی، حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، سیاسی و اقتصادی، ۱۳۹۰، ۳ (۲۸۳)، صص: ۲۷۱-۲۶۲
- ۵- کردستانی، غلامرضا، بختیاری، محمد، رحیم پور، مسعود، بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۳۸۹، ۱۰ (۲)، صص: ۱۰۹-۹۵
- ۶- مجبوری یزدی، هدی، بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری، فصلنامه حسابداری دولتی، ۱۳۹۷، ۴ (۲): ۱۵۴-۱۳۵
- ۷- محمدی، امیر، سهمی از رویای تعهدی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران. تهران: دانشگاه الزهرا، ۱۳۹۱
- ۸- وکیلی فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد، عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در موسسات تابعه وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی، فصلنامه حسابداری سلامت، ۱۳۹۱، ۲ (۲)، صص: ۱۲۴-۱۱۱
- 9- Khan, A. and Mayes, S., **Transition to Accrual Accounting**, International Monetary Fund, Fiscal Affair Department, 2009
- 10- Shi, Y., **Accrual Reform in the Public Sector in China**, Working Paper No. 247, 2008
- 11- Tarantino, A., **Governance, Risk, and Compliance Handbook: Technology, Finance, Environmental, and International Guidance and Best Practices**, Published by Wiley, 2008, Chapter 69
- 12- Tudor, T., and Mutiu, A., **Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector**, *Studia Oeconomica*, 2005, 1 (3), PP: 36-51