

()

:

:



()

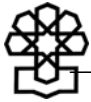
: [] : []

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

۱. این گزارش ترجمه مقاله‌ای تحت عنوان

"ACCRUAL BUDGETING AND ACCOUNTING IN GOVERNMENT AND ITS, RELEVENCE FOR DEVELOPING MEMBER COUNTRIES

است که در سال ۲۰۰۳ میلادی توسط بانک توسعه آسیایی منتشر شده است.



[]

در سالیان اخیر دولت‌های زیادی برنامه‌های بخش عمومی خود را اصلاح کرده و بر خلاف دولت‌های سنتی که به داده‌هایی همچون (دستمزد، ساختمان و وسایط نقلیه) می‌پردازند برنتایجی همچون مصون‌سازی، نرخ باسوادی و نرخ مرگ و میر نوزادان - متمرکز هستند. در عین حال، در صدد دستیابی به کارایی و عملکرد مالی بهتر می‌باشند و به همراه این روند اصلاحی، (درست مانند بخش خصوصی) اقدام به پذیرش حسابداری تعهدی کرده‌اند. اکثر اعضای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) تا حدی حسابداری تعهدی را پذیرفته و تعداد بیشتری نیز در پی این هستند که اقدام کنند.^[۱]

بانک توسعه آسیایی (ADB)، با انجام مطالعات تشخیصی^۱ در مورد رویه‌های حسابداری و حسابرسی کشورهای در حال توسعه عضو (DMC)، در کنار بررسی سایر مسائل به بررسی میزان استفاده این کشورها از حسابداری تعهدی یا نقدی می‌پردازد.^[۲] این مطالعات و مذاکرات با مقامات دولتی کشورهای مذکور حاکی از آن است که بسیاری از این دولت‌ها یا در حال انتقال از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی هستند یا در نظر دارند دست به چنین اقدامی بزنند.

در این میان در یک سر طیف، طرفداران حسابداری تعهدی در دولت مدعی‌اند که «اگر حسابداری تعهدی برای بخش خصوصی به حد کافی مفید بوده است، پس برای بخش عمومی نیز سودمند خواهد بود». در سر دیگر طیف، مخالفان اظهار می‌دارند که هزینه‌های اجرای آن به خصوص برای کشورهای در حال توسعه عضو بیش از منافع اطلاعاتی آن خواهد بود.

1. Diagnostic Studies.
2. Information benefits.

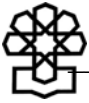


اجرای حسابداری تعهدی هزینه‌های مستقیم چشمگیری از لحاظ تکنولوژی ارتباطات و آموزش و هزینه‌های غیرمستقیم از لحاظ از هم گسیختگی نهادی^۱ به بار می‌آورد. علاوه بر این، هزینه‌ها و منافع حاصل از آن بین کشورهای در حال توسعه عضو متفاوت خواهد بود که این امر نشان دهنده میزان ظرفیت‌های موجود، ترتیبات ساختار دولت و روش‌های بودجه‌ریزی است. با این وجود، کلاً در غیاب سیاست‌ها یا اطلاعات ارشادی عملی^[۲] بانک توسعه آسیایی و سایر مؤسسات از تلاش کشورهای در حال توسعه عضو در امر بهبود حسابداری دولتی پشتیبانی کرده‌اند.

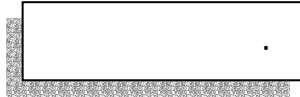
در این تحقیق نظر بر آن است تا با دیدی انتقادی به بررسی هزینه‌ها، منافع و تناسب یا عدم تناسب حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی برای کشورهای در حال توسعه عضو بانک توسعه آسیایی پرداخته شده و مبنایی مشخصی برای اصلاح عملی حسابداری بخش عمومی استخراج شود.

این گزارش بر آن است که هدف مذکور را با استفاده از روش‌های زیر برآورده سازد:

۱. شرح انواع ترتیبات حسابداری دولتی و بررسی مدارک و شواهد دال بر کارایی آن ترتیبات،
۲. بررسی عواملی که به اصلاحات حسابداری کمک می‌کند یا مانع از آن می‌شود،
۳. بررسی و مقایسه کشورهای که با موفقیت اصلاحات حسابداری را انجام داده‌اند با کشورهایی که موفق نشده‌اند.
۴. ذکر استراتژی‌هایی برای غلبه بر موانع و ارائه معیارهایی برای ارزیابی اصلاحات حسابداری پیشنهادی.



لازم به ذکر است که این گزارش صرفاً یک نظر مشورتی بوده و عاری از هرگونه دستورالعمل یا الزاماتی که باید در برنامه‌ها، پروژه‌ها یا مساعدت‌های فنی رعایت شوند، است.



- .

تا قرن شانزدهم تمام بخش‌ها (خصوصی و دولتی) از حسابداری نقدی استفاده می‌کردند طوری که بعد از آن حسابداری دولتی همچنان بر مبنای نقدی ادامه یافت. اما بخش خصوصی در پاسخ به فشارهای اقتصادی مبادرت به ایجاد «اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری»^۱ (GAAP) - که حسابداری تعهدی نیز از آن جمله است - کرد.^[۴]

- شکاف بین مدیران و مالکان و وام‌دهندگان که ناشی از ایجاد بازارهای مالی بود نیاز به اطلاعات بهتر و شفاف‌تر را در مورد چگونگی مدیریت شرکت‌ها پدید آورد.
- رقابت فزاینده، نیاز به اطلاعات مدیریتی بهتر را پدید آورد تا براساس این اطلاعات تصمیماتی همچون تعیین قیمت اتخاذ شود.

البته، محیط بخش عمومی از محیط بخش خصوصی متفاوت است. از جمله این‌که:

۱. دولت عامدانه با فعالیت‌های مالی خود بر اقتصاد تأثیر می‌گذارد (به عنوان مثال منظور از کاهش مالیات در سال‌های اخیر در امریکا تحریک تقاضا بوده است).
۲. کلاً دولت‌ها قدرت ایجاد پول و تحمیل اجباری مالیات را دارا هستند.
۳. اهداف دولت‌ها از اهداف سازمان‌های بخش خصوصی وسیع‌تر بوده و برابری، عدالت و کاهش فقر را نیز شامل می‌شود.



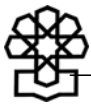
۴. در بسیاری از موارد دولت نه تنها مالک سازمان است بلکه خریدار اصلی کالاها و خدماتش نیز می‌باشد.

۵. دولت نسبت به بخش خصوصی پاسخگوی سهامداران زیادتری است. علاوه بر این‌ها، فعالیت‌های بخش عمومی از طریق سازوکارهای زیر به دقت مورد بررسی قرار می‌گیرد:

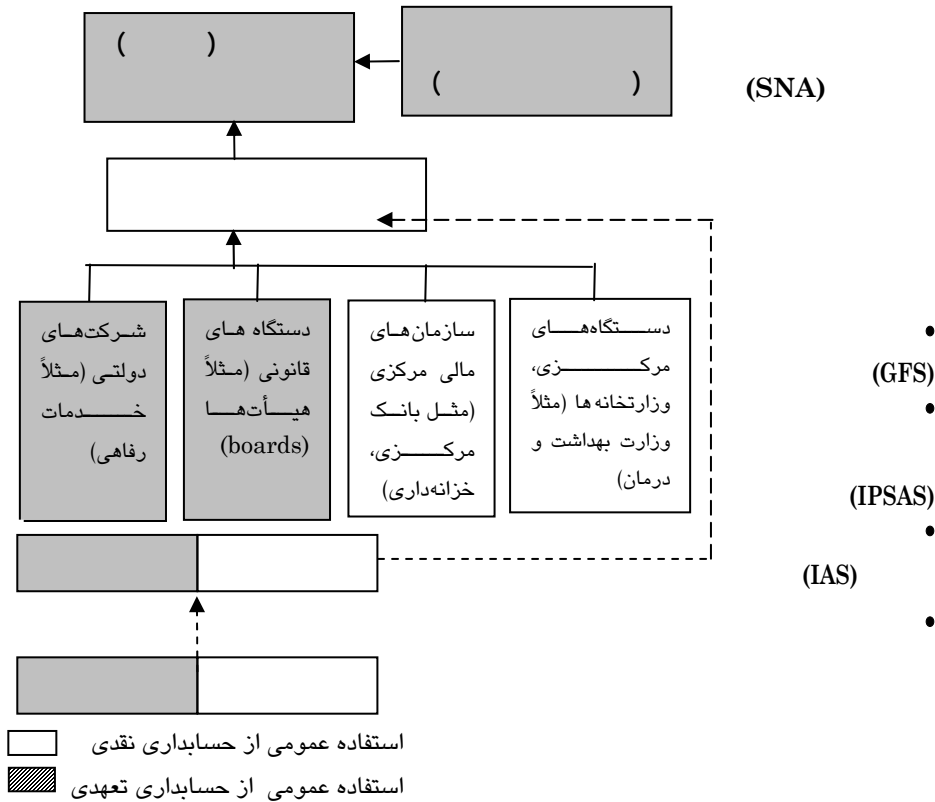
- بودجه‌ها و پیش‌بینی‌ها: معمولاً قوه مجریه بودجه‌های سالانه و پیش‌بینی‌های چندساله را آماده می‌کند تا مورد مذاقه و بررسی قوه مقننه قرار گیرد.
 - تخصیص‌ها: عموماً قوه مقننه (یعنی پارلمان) به قوه مجریه (یعنی دولت) مجوز خرج اعطا می‌کند.^۱
 - گزارش‌ها (یا بازده‌ها)^۲: قوه مجریه در انتهای سال و گاهی در طول سال، صورت‌های مالی را برای بررسی و رسیدگی قوه مقننه تهیه می‌کند.
- بسیاری از دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را اجرا کرده‌اند، مبنای تعهدی را به نحو یکسانی در مورد این سازوکارها به کار نبرده‌اند. به عنوان مثال، ممکن است بودجه براساس حسابداری تعهدی تعدیل شده، تخصیص‌ها براساس حسابداری نقدی و گزارش‌ها براساس حسابداری تعهدی ارائه شوند.

این بخش به توصیف حسابداری در بافت^۳ ساختارهای دولتی که عموماً پیچیده‌تر از ساختارهای بخش خصوصی هستند، می‌پردازد. نمودار ۱ سطوح و بخش‌های مشترک دولت را نشان می‌دهد. از نظر تاریخی، بخش‌ها و سطوح مختلف، روش‌های حسابداری و بودجه‌ریزی متفاوتی داشته‌اند:

1. Incur Expenditure.
2. Outturns.
3. Context.



به عنوان مثال، ممکن است دستگاه‌های دولت محلی، از حسابداری نقدی استفاده کنند در حالی که دولت‌های ایالتی و محلی، شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های قانونی گزارش‌هایشان را براساس حسابداری تعهدی تهیه نمایند.



نمودار فوق اطلاعات لازم در مورد حسابداری دولتی را ارائه می‌دهد. در ادامه این بخش ابتدا حسابداری نقدی و تعهدی تشریح شده و سپس سیستم آماری و حسابداری دولتی بین‌المللی اصلی به بحث گذاشته می‌شود. در آخر این بخش نیز وضعیت حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی در کشورهای توسعه یافته تشریح می‌شود.



این قسمت برای خوانندگان غیرفنی در نظر گرفته شده است که به شرح حسابداری تعهدی و نقدی و ذکر تفاوت‌های آن‌ها پرداخته است.

- در حسابداری نقدی دریافت‌ها وقتی ثبت می‌شود که پول به حساب گذاشته شود (در بانک گذاشته شود) و پرداخت وقتی ثبت می‌شود که پول پرداخت شده باشد.
- در حسابداری تعهدی رویدادها و معاملات وقتی شناسایی می‌شوند که تحقق یابند، بدون توجه به گردش پول نقد.^۱
- تحت حسابداری نقدی فقط یک صورت‌حساب جریان‌های نقدی تهیه می‌شود. اما در حسابداری تعهدی - علاوه بر صورت‌حساب جریان‌های نقدی - دو صورت مالی مهم دیگر نیز عرضه می‌شود.^[۵]

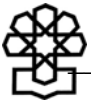
• این صورت نتایج مالی فعالیت‌های سازمان را برای مدت مشخصی نشان می‌دهد، یعنی، آیا درآمد کافی برای پوشش هزینه‌ها ایجاد شده است.

• ترانزنامه کلیه اقلام مالی تحت تملک سازمان و دیون آن را در زمان مشخصی نشان می‌دهد و بدین وسیله در مورد دوام مالی درازمدت سازمان آگاهی‌های لازم را ارائه می‌دهد.

کادر ۱، با استفاده از مثال ساده‌ای تفاوت‌های حسابداری تعهدی و نقدی را نشان می‌دهد. به ویژه، نحوه برخورد با تعهدات بازنشستگی آموزنده است.^[۶]

در حسابداری نقدی، ۳۰ میلیون دلار تعهدات بازنشستگی برحسب ارزش فعلی^۲ زمان پرداخت واقعی تعهدات بازنشستگی که معمولاً چند سال بعد انجام می‌گیرد در نظر گرفته نمی‌شود. برعکس، حسابداری تعهدی فوراً این تعهد را به صورت هزینه شناسایی می‌کند.

1. When Cash Changes Hands.
2. Present Value.



مثال ذیل به بررسی یک روز زندگی در یک دولت کوچک می‌پردازد. تأثیرات ۵ معامله بعدی در صورت مالی زیر نشان داده شده است.

(الف) مالیات‌دهندگان شرکتی باید ۱۰۰ میلیون مالیات به دولت بپردازند، اما فقط ۹۰ میلیون دلار دریافت می‌شود. در آخر هفته، ۱۰ میلیون دلار معوقه است.

(ب) دولت بخشی از دارایی‌های ثابت خود را به قیمت ۱۰۰ میلیون دلار می‌فروشد. این دارایی‌ها ۱۰۰ میلیون دلار ارزش‌گذاری شده‌اند.

(ج) پرداخت حقوق دولتی در طول هفته صورت می‌پذیرد. دولت علاوه بر پرداخت ۶۰ میلیون دلار به کارمندان، متعهد به ایجاد مستمری بازنشستگی در زمان بازنشستگی می‌شود. کارمندان ۳۰ میلیون دلار حق بازنشستگی آتی طی دوره دریافت می‌کنند.

(د) دولت بر سر یک مناقشه حقوقی طولانی مدت با قرار پرداخت ۳۰ میلیون دلار به شاکی در مدت ۲ ماه به توافق می‌رسد.

(ه) کلیه وام‌های دریافتی دولت برحسب ارزش محاسبه می‌شود. نرخ ارز طی این هفته ۲ درصد کاهش یافت.

حسابداری نقدی ۱۳۰ میلیون دلار مازاد گزارش می‌کند در حالی که صورت عملیاتی تعهدی ۳۰ میلیون دلار کسری نشان می‌دهد. این ۱۶۰ میلیون دلار مابه‌التفاوت ناشی از این واقعیت است که حسابداری نقدی بدهی بازنشستگی (۳۰ میلیون دلار) و این‌که دارایی مذکور ارزشی برابر با قیمت فروش‌اش داشته (۱۰۰ میلیون دلار)، تغییر نرخ ارز (۱۰ میلیون دلار)، بدهی ناشی از رأی دادگاه (۳۰ میلیون دلار) و مالیاتی که باید دریافت شود (۱۰ میلیون دلار) را نادیده می‌انگارد.



مالیات «الف» ۹۰ فروش دارایی «ب» ۱۰۰	مالیات «الف» —	دارایی‌ها بانک ۵۰ حساب‌های دریافتی ۲۰ دارایی‌های ثابت ۷۰۰	تغییرات ۱۳۰ ۱۰ «ب» ۱۰۰- ۶۰۰	اختتامیه ۱۸۰ «ب» ۳۰ ۶۰۰
حقوق «ج» -	هزینه‌های پرسنلی «ج» ۹۰ زبان‌ناشی از تسعیر ارز «د» ۱۰ هزینه دادخواهی «ه» ۱۳۰ کسری تعهدی -	بدهی ناشی از دعاوی حقوقی تعهدات بازنشستگی وام ۵۰۰	«د» ۳۰ «ج» ۳۰ «ه» ۱۰ ۷۰	۳۰ ۳۰ ۵۱۰ ۵۷۰
افتتاحی اختتامی		دارایی‌های خالص ۲۷۰ حق صاحبان سهام و اندوخته‌ها ۲۷۰	-۳۰ -۳۰	۲۴۰ ۲۴۰

-

سوابق سیستم‌های حسابداری دولت بیان‌کننده آن است که چگونه اطلاعات آماری و مالی تهیه و عرضه می‌شوند. اهداف سه سیستم بین‌المللی اصلی اندکی با هم متفاوت است. نمودار ۲ تفاوت شمول (پوشش) را نشان می‌دهد.

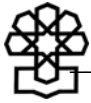
• اتحادیه اروپا (EU)، صندوق بین‌المللی پول (IMF)، سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD)، سازمان ملل (UN) و بانک جهانی مشترکاً سیستم حساب‌های ملی (SNA) را منتشر می‌سازند. این سیستم، آمارهای مالی کل را برای

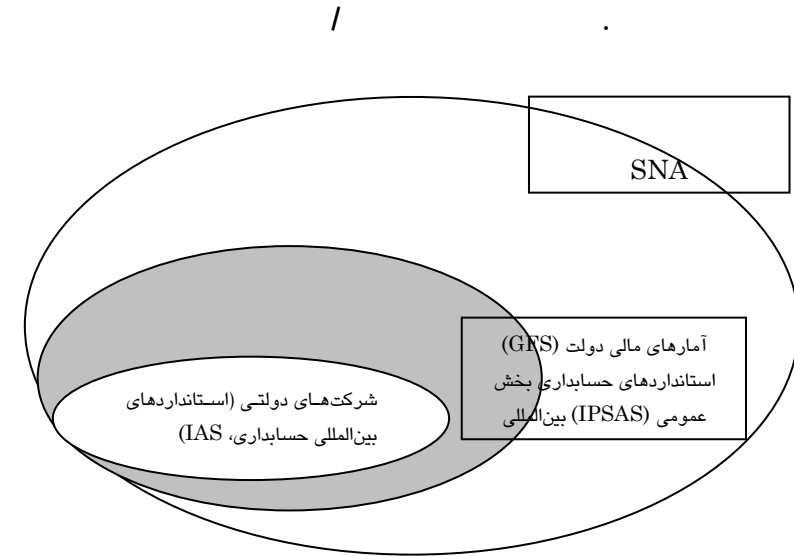
کل اقتصاد تدوین می‌کند. در این سیستم فعالیت‌های دولت و بخش خصوصی با هم تلفیق می‌شود.

• آمارهای مالی دولت (GFS) متعلق به صندوق بین‌المللی پول یک سیستم تخصصی است که هدف آن حمایت از تحلیل بخش عمومی است. صندوق بین‌المللی پول آن را برای مقایسه اقتصادها طراحی کرده است.

• فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) در سال ۲۰۰۰ اقدام به انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) کرد. این استانداردها برای استفاده دستگاه‌های بخش عمومی در تهیه گزارش‌های مالی با اهداف عمومی^۱ طراحی شده است. (این گزارش‌ها می‌تواند برای یک دستگاه دولتی یا کل دولت منتشر شود)

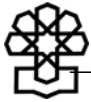
1. general purpose.





SNA، GFS و IPSAS که در دهه گذشته ایجاد شده و یا به طور ریشه‌ای مورد بازبینی قرار گرفته‌اند، اکنون همه آن‌ها بر مبنای تعهدی هستند.^[۷] سیستم اروپایی حساب‌ها (ESA 95) نیز گزارش‌دهی مالی مبتنی بر تعهدی را الزامی کرده است (صفحه ۱۷، ۱۸ و ۱۹). در ادامه سیستم‌های مذکور تشریح می‌شوند.

سیستم حساب‌های ملی که آخرین بار در ۱۹۹۳ تصحیح شده است متشکل از مجموعه یکپارچه‌ای از حساب‌های کلان، ترازنامه‌ها و جداولی است که مبتنی بر مجموعه‌ای از مفاهیم، تعاریف، طبقه‌بندی و قواعد حسابداری است که جامعه بین‌المللی در مورد آن اتفاق نظر دارند. این سیستم یک چارچوب حسابداری ارائه می‌کند که می‌توان داده‌های اقتصادی در آن قالب را گردآوری و ارائه کرد که به تحلیل اقتصادی و سیاستگذاری کمک کند.



علاوه بر این، SNA مرجع اصلی^۱ برای تدوین استانداردها برای آمارهای مرتبط و هماهنگ‌سازی سایر سیستم‌های آماری از قبیل تراز پرداخت‌ها، نظام آمارهای مالی و (GFS) و آمارهای بانکی و پولی است. علاوه بر این، این سیستم عرضه حساب‌های جدید مانند حساب‌های محیطی را امکان‌پذیر می‌سازد.

جدول ۱ نمونه‌ای از ترازنامه‌های مبتنی بر SNA را نشان می‌دهد. در کل، همه بودجه‌های دولتی سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه و داده‌های حساب درآمدهای ملی از SNA مدل ۱۹۹۳ پیروی می‌کنند.^[۸]

اقتصادهای در حال گذار و در حال توسعه برای به کارگیری سیستم تعهدی تعدیل شده به زمان نیاز دارند. به عنوان مثال: فیلیپین در نظر دارد که در ۲۰۰۳ ترازنامه‌های منطبق با SNA تهیه کند.^[۹] سریلانکا می‌خواهد این کار را در ۲۰۰۴ انجام دهد. جمهوری خلق چین (PRG) از ۱۹۹۷ ترازنامه‌های ملی تهیه کرده است.^[۱۰] اما مایل نیست که آن‌ها را تا وقتی که مسائل تنظیم صورت‌های مالی به خصوص مسأله ارزیابی دارایی حل نشده باشد، منتشر کند.^[۱۱]

بانک توسعه آسیایی همراه با سایر مؤسسات مانند صندوق بین‌المللی پول، سازمان ملل و بانک جهانی از تلاش‌های کشورهای در حال توسعه عضو برای اجرای SNA به روز شده، پشتیبانی می‌کند.^[۱۲]

1. reference point.

(همچون سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار چون سهام و اوراق قرضه)



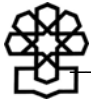
SNA - - (میلیارد ین)

۲,۸۴۰,۶۶۳	۲,۹۰۶,۴۳۹	۲,۹۹۵,۹۶۹	۳,۰۶۲,۷۳۷	۳,۰۵۷,۷۲۸	.
۱,۳۰۴,۵۰۵	۱,۲۹۳,۶۴۶	۱,۲۹۵,۲۸۳	۱,۳۰۳,۹۸۹	۱,۲۵۹,۷۹۵	- دارایی‌های تولید شده
۹۴,۷۸۸	۹۶,۷۸۸	۹۸,۳۸۷	۱۰۳,۲۰۰	۱۰۲,۷۰۳	الف) موجودی‌ها
۱,۱۹۵,۷۸۹	۱,۱۸۳,۸۵۸	۱,۱۸۲,۷۵۰	۱,۱۸۸,۳۷۶	۱,۱۴۵,۹۷۱	ب) دارایی‌های ثابت مشهود
۱۳,۹۲۸	۱۳,۰۰۱	۱۴,۱۴۶	۱۲,۴۱۳	۱۱,۱۲۱	ج) دارایی‌های ثابت نامشهود
۱,۵۳۶,۱۵۹	۱,۶۱۲,۷۹۳	۱,۷۰۰,۶۸۶	۱,۷۵۸,۷۴۸	۱,۷۹۷,۹۳۳	- دارایی‌های غیرتولیدی مشهود
۵,۶۳۶,۷۹۳	۵,۶۷۴,۷۵۸	۵,۳۸۵,۷۴۸	۵,۳۶۶,۸۵۰	۵,۲۰۸,۲۳۳	.
۴۱۴,۴۹۳	۵۰۲,۸۴۷	۳۰۲,۵۶۹	۳۶۶,۷۲۱	۴۲۵,۰۰۶	منتشره‌ها ^۱
'	'	'	'	'	مانده دارایی‌ها
۵,۵۰۳,۷۴۶	۵,۵۹۰,۰۲۳	۵,۲۵۲,۴۷۵	۵,۲۴۲,۲۶۳	۵,۱۲۰,۸۸۳	.
۴۸۲,۹۰۸	۵۹۸,۲۴۴	۳۴۰,۴۳۶	۴۰۲,۴۱۳	۴۶۷,۹۹۸	منتشره‌ها
۲,۹۷۳,۷۱۰	۲,۹۹۱,۱۷۴	۳,۱۲۹,۲۴۲	۳,۱۸۷,۳۲۴	۳,۱۴۵,۰۷۸	()
'	'	۸,۳۸۱,۷۱۷	'	'	مانده تعهدات به اضافه ارزش خالص CF
۳۲۲	۳۰۳	۲۸۴	۲۶۳	۲۴۵	بناهای تاریخی
۱۹۵	۱۹۴	۱۳۷	۱۵۴	۱۱۶	دارایی‌های تولید نشده نامشهود

SNA: سیستم حساب‌های ملی.

منبع: مؤسسه تحقیقات اقتصادی و اجتماعی: ۲۰۰۲. گزارش سالانه در مورد

حساب‌های ملی ۲۰۰۲: دفتر کابینه. دولت ژاپن، ۲۵ ژوئن.



در سال ۲۰۰۱، صندوق بین‌المللی پول دستورالعمل اصلاح شده GFS را منتشر کرد (کادر ۲). این دستورالعمل علاوه بر زبان انگلیسی، به عربی، چینی، فرانسوی، روسی و اسپانیایی نیز منتشر خواهد شد. رهنمودهای عملی نیز در حال تدوین است. این دستورالعمل اصلاح شده نشانگر تحولاتی در تحلیل مالی است. تحلیلگران به طور سنتی از آمارهای مالی برای تحلیل‌های زیر استفاده کرده‌اند:

۱. اندازه بخش عمومی،

۲. مشارکت بخش عمومی در تقاضا، سرمایه‌گذاری و پس‌انداز کل،

۳. تأثیر سیاست مالی بر اقتصاد از جمله استفاده از منابع^۱، شرایط پولی و بدهی ملی^۲،

۴. فشار مالیاتی،

۵. حمایت تعرفه‌ای،

۶. شبکه تأمین اجتماعی.

البته، تحلیلگران علاقه فزاینده‌ای به ارزیابی اثربخشی مصارف در مورد کاهش فقر، دوام سیاست‌های مالی، خالص بدهی، خالص ثروت و دعاوی احتمالی علیه دولت^۳ از جمله تعهدات مستمری‌های تأمین اجتماعی دارند.

دستورالعمل اصلاح شده GFS با توجه به این اهداف گسترده برای تحلیل مالی، مبنای تعهدی ثبت رویدادها را عرضه کرده است. در حال حاضر باید هماهنگی‌های لازم بین مفاهیم و اصول GFS با مفاهیم و اصول SNA ۱۹۹۳ به عمل آید تا بتوان از آمارهای مالی دولت در کنار سایر آمارهای کلان استفاده کرد.

1. Resource Use.

2. National Indebtedness.

3. Contingent Claims Against government.

1. Of Which Shares.

**GFS**

این دستورالعمل در راستای تقویت استانداردهای گردآوری و ارائه آمارها گام بزرگی محسوب می‌شود و از این رو به عنوان بخشی از تلاش جهانی به منظور بهبود حسابداری دولتی و شفافیت عملیاتی محسوب می‌شود. آمارهای مالی دولت، کلید تجزیه و تحلیل مالی است و هم در توسعه و نظارت بر برنامه‌های مالی صحیح و هم در امر نظارت بر سیاست‌های اقتصادی نقش حیاتی به عهده دارند.

آنچه در مورد این دستورالعمل از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است این است که به معرفی حسابداری تعهدی و ترازنامه‌ها پرداخته و گزارش کاملی از فعالیت‌های مالی و اقتصادی دولت را آورده است. هر چند، در حال حاضر، فقط چند کشور قادرند که استانداردهای اعلام شده در این دستورالعمل را رعایت کنند، تعداد این‌گونه کشورها پیوسته در حال افزایش‌اند و امید آن دارم که این روند همچنان ادامه یابد. این دستورالعمل را به گردآوردندگان آمار و کاربران به عنوان ابزار مهم کارشان توصیه کرده و به طور جدی به کشورهای عضو توصیه می‌کنم تا از رهنمودهای این دستورالعمل به عنوان پایه گردآوری آمارهای مالی دولت و همچنین برای گزارش این اطلاعات به صندوق بین‌المللی پول استفاده کنند.

هورست کهلر^۱

مدیرعامل صندوق بین‌المللی

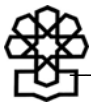
پول

مقدمه دستورالعمل ۲۰۰۱

GFS

GFS: آمارهای مالی دولت.

IMF: صندوق بین‌المللی پول.

**(IPSAS)**

IFAC در ماه می ۲۰۰۰ اقدام به انتشار IPSAS بر مبنای روش تعهدی کرد، که بر مبنای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش خصوصی (IAS) بوده و دستگاه‌هایی که از IPSAS مبتنی بر تعهدی استفاده می‌کنند، مکلفند صورت جریان‌های نقدی را نیز طبق «صورت جریان‌های نقدی ۲ IPSAS» تهیه کنند. در ضمن IFAC ویرایش بیستم IPSAS مبتنی بر تعهدی را منتشر کرده است (پیوست ۱).

با توجه به پیشرفت‌های اخیر کشورها، جای تعجب نیست که از دسامبر ۲۰۰۲، تعداد بسیار کمی از کشورها مستقیماً برای گزارش‌دهی بخش عمومی به IPSAS مراجعه کرده‌اند.^[۱۳] البته، مراجعه کشورها به آن، در زمان تدوین استانداردهای حسابداری دولتی دارای یک روند است. مثلاً جمهوری خلق چین در طراحی اصلاحات بودجه‌ای دولت به IPSAS مراجعه کرد. علاوه بر این، کمیسیون بخش عمومی انجمن اسپانیا، در حال تهیه چارچوبی مفهومی برای حسابداری و مدیریت بازرگانی در دستگاه‌های عمومی که در راستای IPSAS اند است.^[۱۴] علاوه بر این، چندین سازمان بین‌المللی تصمیم به اجرای IPSAS مبتنی بر تعهدی نموده‌اند (به عنوان مثال کمیسیون اروپا، OECD).

پیوست ۲ شرح مختصری در مورد برخی مسائل فنی ناشی از استفاده حسابداری تعهدی در دولت از جمله حسابداری دارایی‌های موروثی (مثل بناهای تاریخی)، دارایی‌های زیر ساختاری (مثل شاهراه‌ها)، برنامه‌های بیمه اجتماعی، دارایی‌های نظامی و تعریف دستگاه گزارش‌دهنده^۱ است.

1. defining the reporting entity.

1. Horst kohler.



IPSAS

IFAC در فوریه ۲۰۰۳، اقدام به انتشار IPSAS نقدی (گزارش‌دهی مالی تحت مبنای حسابداری نقدی) کرد. هرگاه دولتی تصمیم به بکارگیری IPSAS می‌کند آن در صورت‌های مالی سالانه به دوره‌هایی «از یکم یا یکم به بعد ژانویه ۲۰۰۴» اجرا می‌شود. IPSAS دو قسمت دارد:

• در قسمت ۱ مواردی که رعایت آن از طرف دستگاه‌هایی که صورت‌های مالی مبتنی بر نقدی تهیه می‌کنند الزامی است نشان داده شده:

۱. تعریف مبنای حسابداری نقدی،
۲. تعریف قالب‌های گزارش‌دهی،
۳. تعیین الزامات افشا^۱.

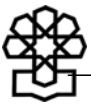
البته در این قسمت به انتشار چند گزارش نیز اقدام می‌شود.

• در قسمت ۲ به سیاست‌های حسابداری و افشا پرداخته شده تا دستگاه‌ها به پذیرش این سیاست‌ها ترغیب شوند. علاوه بر این، به رهنمودهایی در مورد افشای دارایی‌ها، تعهدات و معاملات با اشخاص وابسته (اشخاص تصمیم‌گیرنده که خود در منافع آن تصمیم‌زی‌نفعند)^۲ نیز پرداخته است. با این کار، رهنمودهای لازم در اختیار شرکت‌هایی که در جهت حسابداری تعهدی قدم برمی‌دارند قرار می‌گیرد.

OECD

وضعیت حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی کشورهای عضو OECD در جدول ۲ بررسی شده. همان طوری که مشاهده می‌شود اکثر اعضا، جنبه‌هایی از حسابداری تعهدی را به کار گرفته و بیشتر کشورهای قصد به کارگیری آن در آینده را دارند.

1. Disclosure Requirements.
2. Related-party Transaction.



در ضمن کشورهای عضو اتحادیه اروپا ملزم هستند که پیش‌بینی‌ها و صورت‌های مالی دولت را طبق سیستم حساب‌های اروپایی (ESA ۹۵) تهیه کنند. ESA ۹۵ از چارچوب گزارش مالی تعهدی برای محاسبه تراز بودجه ماستریخت^۱ - معیار اقتصادی و بودجه‌ای بیان شده در پیمان ۱۹۹۲ ماستریخت - استفاده می‌کند. این تراز کلیه وزارتخانه‌های دولت مرکزی، صندوق‌های تأمین اجتماعی و واحدهای دولت محلی را تلفیق می‌کند. البته، از آنجایی که این تراز هزینه‌های برآوردی یعنی استهلاک و ذخایر^۲ را در نظر نگرفته است، بهتر است به عنوان معیار مبنای تعهدی تعدیل شده ذکر شود.^[۱۵]

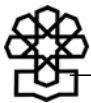
OECD

			OECD
		/	
بله	از سال مالی ۲۰۰۲	از سال مالی ۲۰۰۲	کانادا
۹۵ ESA قصد دارد به طرف مبنای تعهدی تعدیل شده حرکت کند	چندی است تعهدی کامل آورده شده است.	تازه آورده شده است	فرانسه
۹۵ ESA در حال آماده‌سازی	خیر	صورت‌های نقدی به همراه اطلاعات تعهدی	آلمان
ESA ۹۵	بله	بله	ایتالیا
خیر	در حال ارائه	بله	ژاپن
۹۵ ESA - از سال مالی ۲۰۰۲	از سال مالی ۲۰۰۶	از سال مالی ۲۰۰۰	بریتانیا
بعضی مواقع	از سال مالی ۱۹۹۸	از سال مالی ۱۹۹۸	ایالات متحده
			سایر اعضا

1. Maastricht.
2. Provisions.



			OECD
		/	
استرالیا	از سال ۱۹۹۵	از سال ۱۹۹۷	از سال مالی ۲۰۰۰
اتریش	خیر	خیر	ESA95 - تعهدی تعدیل شده
بلژیک	بعضی	خیر	ESA95 تعهدی تعدیل شده
جمهوری چک	خیر	خیر	خیر، اما قصد دارد که بودجه ریزی تعهدی تعدیل شده بر طبق ESA95 معرفی کند.
دانمارک	بعضی مواقع	بعضی مواقع	ESA95 قصد دارد بودجه ریزی تعهدی کامل عرضه کند.
فنلاند	از ۱۹۹۸	از ۱۹۹۸	ESA95 - بله
یونان	بعضی	بله	ESA95 - تعهدی تعدیل شده
مجارستان	صورت های نقدی به همراه اطلاعات تعهدی	خیر	خیر، اما در صدد است که بودجه ریزی تعهدی تعدیل شده منطبق با ESA95 تهیه کند.
ایسلند	از ۱۹۹۲	از ۱۹۹۲	ESA95 از ۱۹۹۸
ایرلند	صورت نقدی به همراه اطلاعات تعهدی	خیر	ESA95 - تعهدی تعدیل شده
جمهوری کره	در صدد عرضه حسابداری تعهدی کامل است	خیر	در صدد عرضه بودجه ریزی تعهدی کامل است



			OECD
		/	
لوگزامبورگ	خیر	خیر	ESA95
مکزیک	خیر	خیر	خیر
هلند	از ۱۹۹۴	در دست اقدام	ESA95 برای دستگاه ها از ۱۹۹۷. بودجه ریزی کاملاً تعهدی در دست اقدام است
نیوزلند	از سال مالی ۱۹۹۲	از سال مالی ۱۹۹۲	از سال مالی ۱۹۹۲
نروژ	خیر	خیر	خیر
لهستان	بعضی	بعضی	خیر، اما در صدد تهیه بودجه ریزی تعهدی تعدیل شده منطبق با ESA95 است.
پرتقال	بله	خیر	ESA95 - در حال تهیه اطلاعات تعهدی تکمیلی هستند.
جمهوری اسلواک	خیر	خیر	خیر - اما در صدد تهیه بودجه تعهدی تعدیل شده بر طبق ESA95 هستند.
اسپانیا	تعهدی تعدیل شده	تعهدی تعدیل شده	ESA95 - نقدی تعدیل شده
سوئد	از ۱۹۹۴	از ۱۹۹۴	ESA95 - در حال تهیه بودجه ریزی تعهدی کامل هستند.
سوئیس	بله	خیر	در حال تهیه بودجه ریزی تعهدی کامل هستند
ترکیه	خیر	خیر	خیر

ESA95 = سیستم حساب های اروپایی

FY = سال مالی

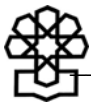
OECD = سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه.



قسمت دوم این گزارش تشریح روند- حداقل در بین کشورهای توسعه یافته- پذیرش حسابداری و بودجه ریزی تعهدی خواهد بود که در نظر است به عوامل مؤثر بر آن پرداخته شود. در بخش ۲ علاوه بر مقدمه دلایلی در پذیرش بودجه ریزی و حسابداری تعهدی تشریح می شود. بخش ۳ به بررسی دلایلی علیه حسابداری تعهدی پرداخته و در بخش ۴ نیز نتیجه گیری می شود.

این قسمت شرح دلایلی در حمایت از پذیرش حسابداری تعهدی دولت، است. این مطالب براساس اطلاعات از منابع گوناگونی چون انتشارات ADB، OECD و IMF است.^[۱۶] بنا به دلایلی که قبلاً ذکر شد، دولت‌ها متفاوت از بخش خصوصی‌اند. به ویژه آن که، اطلاعات حسابداری کل (دولت کل) دارای اهدافی متفاوت از اهداف اطلاعات در سطح سازمان (مثلاً یک وزارتخانه دولتی) مطرح می شود. به همین دلیل، اولین بخش این قسمت به حسابداری تعهدی در سطح کل می پردازد و بخش دوم چشم انداز سطح سازمانی را در نظر می گیرد.

تعریف کل دستگاه دولت از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است و به ترتیبات مدیریت بخش عمومی و قانون اساسی کشورها بستگی دارد. مثلاً، بریتانیا اطلاعات دولت محلی را در صورت‌های مالی دولت تلفیق می کند در حالی که ایالات متحده این کار را انجام نمی دهد. در پیوست ۲ بیش تر به این مقوله خاص (دستگاه گزارش دهنده) پرداخته شده است.



کل اطلاعات مالی دولت علاوه بر چیزهای دیگر باید به داوری و تصمیم گیری راجع به موارد زیر کمک کند.^[۱۷]

- تأثیر تصمیمات دولت بر تقاضای کل: مثلاً چگونه تغییر در ترکیب مصارف دولت برکل فعالیت دولت در کوتاه مدت، میان مدت یا دراز مدت تأثیر خواهد گذاشت؟
 - پاسخگویی دولت مجری: مثلاً تا چه حد دولت موفق به دستیابی مقاصد اعلام شده^۱ بوده است؟
 - پایداری سیاست های مالی: به عنوان مثال، آیا کاهش های مالیاتی در دراز مدت (در مقایسه با تغییرات سطوح بدهی یا خالص دارایی) پایدار خواهد بود؟
- در ادامه این بخش به بررسی سودمندی یا عدم سودمندی اطلاعات مبتنی بر تعهدی در مورد این اهداف پرداخته می شود.

:

۱۹۹۳ SNA در مورد آماده سازی آمارهای کلان به ویژه حساب های ملی، راهنمایی های ارائه می کند (صفحه ۱۰) براساس مستندات UN, OECD, IMF, EU و بانک جهانی در سیستم SNA حسابداری تعهدی برحسابداری نقدی ترجیح داده می شود زیرا

۱. زمان بندی حسابداری تعهدی کاملاً سازگار با نحوه تعریف SNA از فعالیت های اقتصادی و سایر جریان هاست،

۲. حسابداری تعهدی رادرمورد جریان های غیر پولی^۲ نیز می توان به کار برد.^[۱۸] IMF نیز دلایل مشابهی را در طرفداری از تعهدی کردن^۳ GFS ذکر می کند. به عنوان مثال، در حسابداری نقدی، بهره پرداخت شده اوراق قرضه بدون بهره^۴ ثبت

1. Stated Intentions.
2. non-monetary flows.
3. Accrualization.
4. Zero- Coupon bond.

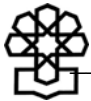


نخواهد شد مگر این که اوراق قرضه به تاریخ سر رسید رسیده باشد^۱، که ممکن است این سر رسید سال‌ها بعد از تحمل هزینه^۲ باشد (کادر ۳).^[۱۹]

یک اوراق قرضه یک میلیون دلاری بدون بهره خزانه دولت را در نظر بگیرید که به بهای ۷۰۰,۰۰۰ دلار فروخته می‌شود. نمونه زیر، تفاوت نحوه برخورد حسابداری تعهدی و حسابداری نقدی را روشن می‌سازد (محاسبه هزینه بهره بر حسب بازده تا سر رسید ۷/۳۹۴ درصد است).									
مبنای نقدی									
جریان‌های نقدی	۷۰۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	-۳۰۰
مبنای تعهدی									
هزینه بهره: صورت عملیاتی	۰	۵۲	۵۶	۶۰	۶۴	۶۸	۶۸	۶۸	۳۰۰
بدهی‌های معوقه: ترازنامه	۷۰۰	۷۵۲	۸۰۸	۸۶۸	۹۳۲	۰*	۰*	۰*	۰*
* در سال پنجم، تعهدات کاملاً پرداخت می‌شود که بدین وسیله تعهد معوقه حذف می‌شود.									

علاوه بر این، IMF اظهار می‌دارد که جداسازی داد و ستدهای جاری و سرمایه‌ای برای تحلیل تأثیرات اقتصادی سیاست مالی مفید است. اطلاعات تعهدی با تأمین اطلاعات در مورد تغییرات استهلاک و ارزیابی دارایی، داوری بهتری را در مورد کیفیت سرمایه‌گذاری دولت و ثبات سیاست مالی فراهم می‌کند. علاوه بر این،

1. Bonds Mature.
2. Expense Occur.



اطلاعات تعهدی برخورد متضاد^۱ فروش سرمایه‌های مالی^۲ و دارایی‌های فیزیکی را رفع می‌کنند.^[۲۰]

ترتیبات پاسخگویی دولت از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. این اختلافات علاوه بر مسائل دیگر به ترتیبات انتخاباتی، نهادهای سیاسی و میزان تمرکززدایی برمی‌گردد. البته، معمولاً وقتی که صحت اطلاعات مالی به عنوان مبنایی برای پاسخگویی تلقی می‌شود، دیگر این تفاوت‌ها مهم نیستند.

IMF مبنای تعهدی را برتر می‌داند زیرا کلیه «جریان منابع»^۳ همچون معاملات داخلی، غیر نقدی و سایر جریان‌های اقتصادی ثبت می‌شوند. چنین ثبت جامعی، تلفیق جریان‌ها با تغییرات ترازنامه را ممکن می‌سازد. در هر صورت، گزارش‌های تعهدی صورت جریان نقدی را نیز شامل شده و تحصیل دارایی‌های غیر مالی را به طور جداگانه ثبت می‌کند. برعکس، حسابداری نقدی معمولاً بین هزینه‌ها و تحصیل دارایی‌های غیرمالی (مانند ساختمان) تفاوتی قائل نمی‌شود.^[۲۱]

در مقابل صورت‌ها و یادداشت‌های چندگانه‌ای که اطلاعات تعهدی ارائه می‌کند، حسابداری نقدی فقط یک صورت واحد برای درآمد و هزینه دارند. معمولاً در عمل صورت‌های مالی دولتی نقدی منحصر به فرد بوده و درک و تعبیر آن دشوار است. برعکس، صورت‌های مالی تعهدی برای بیش‌تر مردم (مانند تاجر و کسبه، روزنامه‌نگاران مالی و مؤسسات رتبه‌بندی اعتبار)^۴ آشنا است.^[۲۲]

1. Conflicting Treatment.
2. Financial Equity.
3. Resource Flows.
4. Credit- Rating Agencies.



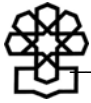
«تا قبل از اصلاحات نیوزلند، حتی کارشناسان مالی و حسابداران بخش خصوصی نیز نمی‌توانستند به آسانی صورت‌های مالی و اسناد بودجه‌ای دولتی را بفهمند ... پذیرش حسابداری تعهدی در این امر تحول اساسی ایجاد کرد».^[۲۳]

مؤسسات رتبه‌بندی اعتبار به واسطه فعالیت‌هایشان در بخش خصوصی با اطلاعات تعهدی آشنا هستند. شواهد و مدارکی از ایالات متحده موجود است مبنی بر این که «ایالاتی که از اطلاعات تعهدی استفاده می‌کنند نسبت به ایالاتی که صرفاً از اطلاعات نقدی استفاده می‌کنند، با شرایط بهتری وام می‌گیرند».^[۲۴]

اگرچه می‌توان اطلاعات هر دو مبنا را دستکاری کرد، اما بسیاری از افراد غیر فنی معتقدند که حساب‌های نقدی را در مقایسه با تعهدی کم‌تر می‌توان دستکاری کرد در ضمن اطلاعات تعهدی را می‌توان از طرق زیر دستکاری کرد:

۱. انتخاب رویه‌های حسابداری مطلوب،
 ۲. ایجاد مفروضات مناسب، برای مثال نرخ‌های بهره،
 ۳. مدیریت معوقه‌ها^۱.
- اطلاعات نقدی را نیز می‌توان به طرق زیر دستکاری کرد:
۱. انتخاب رویه‌های حسابداری مطلوب
 ۲. تغییر تاریخ‌های دریافت و پرداخت،
 ۳. تغییر شخصیت گزارشگری^۲ (شخصیت شرکت از شخصیت مالک جداست).
 ۴. طبقه‌بندی اقلام جاری^۳ به عنوان اقلام سرمایه‌ای و برعکس (مثلاً، می‌توان عواید حاصل از خصوصی‌سازی را به صورت درآمد نشان داد).^[۲۵]

1. Managing Accruals.
2. Reporting Entity.
3. Current Items.



در غیاب اصول حسابداری نقدی مستقل، دستکاری اطلاعات نقدی بسیار آسان‌تر از دستکاری اطلاعات تعهدی است.^[۲۶] به عنوان مثال، پیمان ۱۹۹۲ ماستریخت به همراه معاهده رشد و ثبات، بنیان اتحادیه اقتصادی و پولی اروپایی (EMU) را پایه‌گذاری کرد. چندین کشور اروپایی برای دستیابی به هدف بیان شده در این توافقات، اطلاعات مالی و مبتنی بر نقدی خود را دستکاری کردند. لذا برای مبارزه با این رویه‌ها سیستم حساب‌های اروپایی (ESA۹۵) استانداردهای حسابداری مبتنی بر تعهدی را اجباری کرد.^[۲۷]

IMF اظهار می‌دارد که اطلاعات تعهدی با برطرف کردن تغییرات زمانی حاصل از زمان‌بندی پرداخت‌ها و دریافت‌های نقدی، (به خصوص پرداخت‌های سرمایه‌ای) درک وضعیت مالی واقعی را^۱ بهبود می‌بخشد.^[۲۸]

GFS اصلاح شده و سیستم‌های مهم آماری کلان (SNA)، تراز پرداخت‌ها و آمارهای مالی و پولی) از مبنای تعهدی حسابداری استفاده می‌کنند.^[۲۹] در نتیجه، تهیه صورت‌ها و پیش‌بینی‌های مالی دولت براساس مبنای تعهدی، صحت حساب‌های ملی و پیش‌بینی‌های اقتصادی را افزایش می‌دهد (کادر ۴).

SNA

باید انتخابی بین: الف) نیازهای تحلیلی کلان، ب) نظریات کلان، ج) منابع موجود، انجام گیرد. اغلب، از این لحاظ باید تمایزی بین ثبت جریان‌ها بر مبنای نقدی، مبنای سررسید پرداخت^۲ و مبنای تعهدی قائل شد. این سیستم ثبت بر مبنای تعهدی کامل را توصیه می‌کند.

بند ۳-۹۱/۳- دستورالعمل SNA۱۹۹۳

SNA = سیستم حساب‌های ملی.

1. Underlying Financial Position.
2. Dve-for-payment Basis.
3. Para.

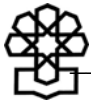


بازارهای مالی و مؤسسات رتبه‌بندی اعتبار، علاقه ویژه‌ای به پایداری سیاست‌های تأمین مالی و مخارج دارند. IMF معتقد است که صورت‌های مالی تعهدی مجموعه غنی‌تری از اطلاعات برای تحلیل پایداری سیاست مالی و کیفیت تصمیم‌گیری مالی ارائه می‌کند.^[۳۰]

: معمولاً دولت‌ها علاوه بر بدهی عمومی (وام‌ها) تعهدات چشمگیر (زیاد) دیگری هم دارند که پرداخت مقرری بازنشستگی کارمندان اداری نمونه بارز آن است. معمولاً این تعهدات دارای پشتوانه‌اند، اما در حسابداری تعهدی، تعهدات بدون پشتوانه^۱ نیز در ترانزنامه به صورت تعهدات نشان داده می‌شوند. حساب‌های پرداختی، بهره معوقه و حقوق و دستمزد معوقه پرداخت‌های انتقالی قابل پرداخت، تعهدات محیطی و تعهدات (تحت) طرح جبران حوادث^۲ از سایر تعهدات به شمار می‌روند. تحت حسابداری تعهدی، افشاهای الحاقی در یادداشت‌های تکمیلی آورده می‌شود که شامل اطلاعاتی در مورد تعهدات و بدهی‌های احتمالی است.^[۳۱]

^۳: در سیاست مالی عدالت بین نسلی مقوله مهمی است. رعایت عدالت بین نسلی نشان دهنده میزان استفاده دولت امروزی از هزینه خدمات امروز است و نه این که هزینه خدمات امروز خود را از منابع دوره‌های آتی بپردازد. حسابداری تعهدی چشم‌انداز بلندمدتی برای داوری در مورد تأثیرات سیاست در اختیار می‌گذارد. به عنوان مثال، بدون حسابداری تعهدی ممکن است در امر تصمیم‌گیری در مورد مقرری‌های بازنشستگی که تعهدات بازنشستگی ایجاد می‌کنند، تأثیر تعهدات بر بودجه‌های آتی در نظر گرفته نشود.^(۲۵)

-
1. Unfunded
 2. Accident Compensation Schemes
 3. Intergenerational.



: معوقه‌های پرداختی وقتی ایجاد

می‌شود که پرداخت اجباری در تاریخ مقرر انجام می‌شود. کلیه معوقه‌ها به طور منظم در آمارهای مبتنی بر تعهدی لحاظ می‌شوند. البته، برای تحلیل کل حساب‌های پرداختی که معوقه هستند به تحلیل بیش‌تری نیاز است.^[۳۲]

: مدیریت نقدینگی برای عملیات دولت از اهمیت حیاتی

برخوردار است. برای تأمین این نیاز استفاده از مبنای نقدی لازم نیست. مبنای تعهدی اطلاعات جریان نقدی را نیز ارائه می‌کند.

البته ارزیابی میزان توانایی ایفای تعهدات^۱ و جریان‌های نقدی آتی از طریق مبنای نقدی دشوار است چون اطلاعات مربوط به معوقه‌ها را ندارد.^[۳۳]

: راهبرد مالی به جهت و اهداف سیاست مالی و

مدیریت جریان‌های درآمد و هزینه دارایی‌ها و تعهدات اشاره دارد. تحت حسابداری نقدی، درآمدها و مخارج کوتاه مدت (مثلاً ۱ تا ۳ سال) در کانون توجه راهبرد مالی قرار می‌گیرد. تحت حسابداری تعهدی، همان توجهی که از لحاظ اهداف، تحلیل ریسک و مشارکت در اهداف سیاست اقتصادی به بدهی می‌شود، به دارایی‌ها و تعهدات نیز بدل توجه می‌شود.

در کادر ۵ دشواری تعیین راهبرد مالی با صرف تکیه بر اطلاعات نقدی نشان داده شده است. در مثال کرواسی، ممکن است تکیه صرف بر اطلاعات نقدی سیاستمداران را به سمت انقباض سیاست مالی، مثلاً از طریق کاهش برنامه‌های بهداشت و درمان، رهنمون نماید. امریکا عکس این حالت را داراست. این مثال نشان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه باید مواظب تصمیم‌گیری براساس اطلاعات ناقص باشند (فقط اطلاعات نقدی).



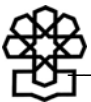
()

ممکن است بعضی از داده‌های منتشره از سوی وزارت دارایی برداشت غلطی در مورد توسعه مالی القا کنند. از آن جایی که حساب‌های مالی همچنان براساس نقدی ارائه می‌شدند، ارقام حکایت از افزایش کسری در سال ۲۰۰۰ و همچنان ادامه آن در سال ۲۰۰۱ داشت. اما در واقع این افزایش نشان‌دهنده بازپرداخت معوقه‌هاست (پرداخت تعهدات تحمیل شده در سال‌های قبل). از لحاظ تعهدی، در واقع کسری مالی در حال کاهش بوده است. در ۲۰۰۲، ارائه نقدی نباید تفاوت چشمگیری با ارائه تعهدی داشته باشد چرا که قسمت بانک ملی کرواسی (۲۰۰۲)^[۳۴] عمده معوقه‌ها بازپرداخت شده است.

()

گزارش مالی مبتنی بر تعهدی برای دستیابی به درک جامعی از عملیات دولت ایالات متحده ضروری است. برای سال مالی ۲۰۰۱، نتایج کسری تعهدی ۵۱۵ میلیارد دلار در مقایسه با ۱۲۷ میلیارد دلار مازاد نقدی گزارش شده در پاییز گذشته بود. تفاوت عمده بین کسری تعهدی و مازاد نقدی، هزینه‌های افزایش مزایای بهداشت و درمان بازنشستگان نظامی بود که از سوی «قانون تحقق دفاع ملی»^۱ - که در ۳۰ اکتبر ۲۰۰۰ امضا و به قانون تبدیل شده است - و سایر هزینه‌های بیمه‌ای. در واقع، این هزینه‌های ناشی از تعهدات آتی دولت به کارمندان بازنشسته کشوری و لشکری از میزان بدهی‌های مردم به دولت فدرال بیش‌تر بود. مانند سایر تعهدات آتی دولت فدرال، فقط گزارش مالی مبتنی بر تعهدی این اطلاعات را در پس زمینه آن به عموم عرضه می‌دارد.

وزیر خزانه‌داری ایالات متحده (۲۰۰۲)^[۳۵]



- - - ()

این قسمت به تشریح دلایل مذکور در حمایت از حسابداری تعهدی در سطح سازمان پرداخته است.^[۳۶]

منظور از حسابداری تعهدی تأمین اطلاعات بهتر برای مالکان و وام‌دهندگان است. اطلاعات گزارش‌های مبتنی بر تعهدی برای پاسخگویی و تصمیم‌گیری مفید است این گزارشات کاربران را به ارزیابی پاسخگویی کلیه منابع در کنترل دستگاه و چگونگی استفاده از آن قادر می‌سازد.

: حسابداری نقدی، اکثر دارایی‌ها و تعهدات را به حساب نمی‌آورد. ثبت کامل دارایی‌ها و تعهدات تحت حسابداری تعهدی امکان‌پذیر است که این امر مدیریت بهتر دارایی را در حفظ و نگهداری سیاست‌های جایگزینی، شناسایی و واگذاری مازاد آن‌ها و در ریسک زیان ناشی از دزدی یا خسارت راحت‌تر می‌سازد. شناسایی^۱ دارایی‌ها و استهلاک‌شان به مدیران کمک می‌کند تا اثرات استفاده از دارایی‌های ثابت برای عرضه خدمات را بفهمند و آن‌ها را تشویق به یافتن راهکاری برای مدیریت هزینه‌ها و عرضه خدمات نمایند.

صرف توجه به پرداخت‌های نقدی ممکن است باعث از بین رفتن کیفیت دارایی‌های ثابت بدون اعلام قبلی شود. اگر قطعات اصلی تجهیزات در حال از بین رفتن یا تعهدات دراز مدت در حال انباشت باشند، مالکان و وام‌دهندگان می‌خواهند قبل از فروخته شدن یا دور ریختن تجهیزات و فرا رسیدن تعهدات از این امر مطلع باشند.

: برخلاف اطلاعات نقدی اطلاعات تعهدی مبنایی برای شناسایی معوقه‌های پرداختی ارائه می‌دهند.



: مجموعه غنی‌تری که تحت مبنای تعهدی حاصل می‌شود

اطلاعات نقدی را نیز داراست بنابراین، پایه محکمی برای مدیریت نقدینگی فراهم می‌آورد.

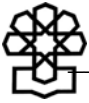
: دولت مایل است که بهترین کیفیت کالا

و خدمات را در ازای بهترین قیمت رقابتی به دست آورد. اگر چه معمولاً معیارهای غیرمالی برای سنجش کیفیت ضروری است، ولی اطلاعات ارائه شده در حسابداری تعهدی، قیمت‌ها را قابل مقایسه می‌سازد.

در مقابل، حسابداری نقدی برای قیمتگذاری کافی نیست زیرا بعضی از عناصر منابع استفاده شده (یعنی استهلاک) کاملاً به هزینه‌ها تخصیص داده نشده است. هرگاه سازمان دولتی برای تأمین کالا و خدمات رقابت کند باید کلیه هزینه‌ها به آن کالا یا خدمات تخصیص یابد وگرنه ممکن است قیمت‌ها کم‌تر از واقع اظهار شوند که در این صورت مالیات‌دهندگان ندانسته به تأمین‌کنندگان دولتی کالا و خدمات یارانه خواهند پرداخت. یارانه‌ها یا هزینه‌های پنهان^۱ قیمت تأمین‌کنندگان دولتی را به طور مصنوعی پایین می‌آورند بدان معنا که مالیات‌دهندگان معامله خوبی که در صورت وجود رقابت منصفانه نصیب‌شان می‌شد به دست نمی‌آورند و ممکن است عرضه‌کنندگان خصوصی از بازار طرد شوند. حسابداری تعهدی باعث می‌شود تا کلیه هزینه‌ها به محصول تخصیص یابد. اما حسابداری نقدی قادر به انجام این کار نیست.

سیستم مبتنی بر نقدی اطلاعاتی در مورد کل هزینه فعالیت‌های دولت ارائه نمی‌کند فقط صورت عملیاتی مبتنی بر تعهدی است که اطلاعاتی در مورد کل هزینه‌های منابع مورد استفاده در عرضه خدمات دولت را به دست می‌دهد که این برای تصمیم‌گیران دولتی اطلاعات ضروری به شمار می‌رود.^[۳۷]

1. Hidden Costs.



: ماهیت یکپارچه مدیریت دارایی حسابداری تعهدی منجر

به مباشرت دارایی^۱ بسیار بالایی می‌شود. به عنوان مثال، باعث افزایش کنترل بر دارایی‌های حاصله از اهدا^۲ می‌شود. علاوه بر این، دستکاری در سیستم‌های مبتنی بر نقدی بسیار آسان‌تر از سیستم‌های مبتنی بر تعهدی است.

. -

در حالی که عموماً سیستم حسابداری تعهدی بر نقدی ترجیح داده می‌شود، مخالفان معمولاً در مورد دشواری‌های اجرا نگرانی‌هایی دارند. اما به نظر می‌رسد بعضی از مفسران، در سر طیف مخالفان، مخالف استفاده بخش خصوصی از حسابداری تعهدی باشند (کادر ۶). در این بخش تلاش شده تا ادله‌ای که علیه استفاده از حسابداری تعهدی دولتی اقامه می‌شود، تشریح گردد.

یکی از جنجالی‌ترین مخالفان حسابداری تعهدی الن شیک، دانشمند سیاسی اهل ایالات متحده است. وی در ماه می ۲۰۰۲ اظهارات زیر را ایراد نموده است:^[۳۸]

- تهیه بودجه دولت بر مبنای تعهدی مانع از رسوایی‌های مالی چون انرون نمی‌شود.
- وضعیت مالی انرون براساس مبنای تعهدی (اصول پذیرفته شده حسابداری) گزارش می‌گردد.
- مبنای تعهدی، مشکل مسائل خارج از ترانزنامه‌ای^۳ را حل نمی‌کند.
- مبنای تعهدی مستلزم فرضیات زیاد و پیچیده‌ای درباره رویدادهای آتی است این فرضیات در معرض قضاوت و دستکاری بوده و بر رابطه بین شرکت‌ها و حساب‌های

1. Asset stewardship.
2. Donor Provided.
3. Schick.
4. off-balance sheet.



مستقل برتری دارند.

- درک جریان‌های تعهدی نسبت به نقدی برای عموم (مالیات‌پردازان، رسانه‌ها و غیره) بسیار دشوارتر است.
- معمولاً تحلیلگران برای ارزیابی عملکرد و شرایط شرکت‌ها به جریان‌های نقدی وابسته‌اند. لازم به ذکر است که دکتر شیک حسابدار نیست و نمی‌داند که الف) انرون از شکاف موجود در استانداردهای حسابداری کشور بهره جست تا از ترفیق دستگاه‌های خاص منظور^۱ اجتناب کند که این نقص ناشی از استانداردهای حسابداری بود نه حسابداری تعهدی، ب) صورت‌های مالی تعهدی، اطلاعات مربوط به جریان نقدی را نیز داراست.

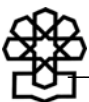
GAAP= اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری.

: در دهه گذشته، اکثر

کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، حسابداری تعهدی را در سطوح مختلفی به کار برده‌اند (جدول ۲ صفحه ۱۷). اما از اینها فقط چهار کشور استرالیا، فنلاند، ایسلند و نیوزیلند منابع‌اشان را براساس حسابداری تعهدی تخصیص می‌دهند و سایرین، از جمله کانادا و ایالات متحده، قصد دارند تا از تخصیص تعهدی استفاده کنند.

معمولاً، اجرای تخصیص‌های تعهدی مستلزم تغییرات بنیادین قانونی است. بنابراین، احتمال دارد که پذیرش گسترده آن زمان‌بر باشد.. (کادر ۷)

1. Special purpose.



ربط دادن حسابداری تعهدی به سیستم بودجه‌ریزی مسأله‌ای بحث‌برانگیز است. منشأ بسیاری از این بحث‌ها خود مجریان دولتی و اعضای پارلمان هستند و لازم است قبل از پرداختن به این مسأله زمان زیادی صرف آموزش و تبادل نظر با مدیران دولتی و سایر گروه‌های ذی‌نفع، همچون نمایندگان مجلس، شود.

در سایر کشورهایی که سیستم حسابداری تعهدی را پذیرفته‌اند، این تغییر با سایر اصلاحات مدیریتی توأم بوده است. حسابداری تعهدی ارزشی خاص برای اعتماد به حساب‌رسان و تمایل به پذیرش تغییرات ارزشگذاری قائل است و اعمال آن در استرالیا و نیوزیلند نشان داده است که استفاده از آن در بودجه منجر به تحقق بهتر تعهدات بدون پشتوانه آتی^۱، مدیریت بهتر زیرساخت‌ها و فرایند مناسب تخصیص مجدد بودجه کارا می‌شود.^[۳۹]

:

برخی جنبه‌های اجرای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی دشوارتر است. به عنوان مثال، دانستن رقم کل درآمد مالیاتی که یک سازمان دولتی احتمال دارد در زمان مشخصی دریافت نماید مشکل است. علاوه بر این، اجرا و عملیاتی^۲ کردن آن نیز پرهزینه است. اگرچه میلیون‌ها سازمان از حسابداری تعهدی و تعداد بسیار کمی از نقدی استفاده می‌کنند. تنوع روش‌های حسابداری نقدی در کشورهای مختلف بیش‌تر باعث محدود شدن استفاده سیستم‌های اطلاعات حسابداری کامپیوتری می‌شود. در واقع بسیاری از کشورها به جای این‌که بر سیستم‌های حسابداری تجاری آزمایش

1. Future unfunded liabilities.
2. Operating.



شده (که دارای ظرفیت حسابداری تعهدی هستند) تکیه کنند، سیستم‌های کامپیوتری خود را به گونه‌ای می‌سازند که از سیستم حسابداری نقدی پشتیبانی کند. به هر حال، دولت چه از حسابداری تعهدی و چه از نقدی استفاده کند، مدیریت سیستم برعهده پرسنل حسابداری مجرب است.

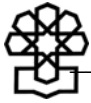
:

چنین استدلال می‌شود که کارمندان دفاتر می‌توانند با کم‌ترین آموزش حسابداران مجرب، با سیستم‌های حسابداری نقدی کار کنند، در حالی که سیستم‌های مبتنی بر تعهدی به ویژه در زمان پیاده‌سازی نیاز به حسابداران آموزش‌دیده دارند. البته، تجربه واقعی این ادعا را تأیید نمی‌کند.^[۴۰]

با توجه به این‌که بخش خصوصی از حسابداری تعهدی استفاده می‌کند، جذب (به‌کارگیری) و آموزش کارمندان حسابداری تحت سیستم تعهدی راحت‌تر است. علاوه بر این معمولاً برای کار با سیستم تعهدی به پرسنل کم‌تری نیاز است.

پذیرش حسابداری تعهدی مانعی را که از دستیابی مدیران مالی مجرب بخش خصوصی به بسیاری از شغل‌های مدیریت مالی بخش عمومی جلوگیری می‌کرد، از میان برمی‌دارد. این پذیرش بدین معنا است که بخش عمومی می‌تواند حسابداران مجرب، جذب کند. این امر برای ایجاد سرچشمه‌های نوآوری و حذف انحصار از دانش مالی دستگاه‌های عمومی و آنانی که مهارت‌های مالی کلی محدود دارند، مهم است.^[۴۱]

در واقع، می‌توان با محیط حسابداری تعهدی باعث ابقای حسابداران ماهر شد. به عنوان مثال، حسابداران بخش عمومی جزیره فیجی از آوردن حسابداری تعهدی به عنوان اقدامی که باعث افزایش ابقای حسابداران ماهر در بخش عمومی می‌شد، پشتیبانی کردند.^[۴۲]



:

یک نظر این است که کشورها باید مبانی را قبل از تلاش در راه اصلاحات پیشرفته، همچون حسابداری تعهدی، ایجاد کنند. این امر نشانگر تجربه کشورهای در حال توسعه است که طی دو دهه گذشته تلاش‌های وسیع اما ناموفقی صرف تقویت نگهداری ثبت‌های پایه‌ای و حسابداری نقدی نموده‌اند.^[۴۳]

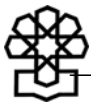
:

بعضی اظهار می‌دارند که حسابداری تعهدی در مقایسه با نقدی از عینیت کم‌تری برخوردار است. بدان معنی که در حسابداری نقدی، پول یا در حساب هست یا نیست. منتقدان این گروه می‌گویند که تصمیم‌گیران، سیاستگذاران، مؤسسات رتبه‌بندی اعتبار، رسانه‌ها و عموم باید تلاش زیادی را برای درک مجموعه اطلاعات پرمحتوای ارائه شده در صورت‌های مالی مبتنی بر تعهدی به کار گیرند.

جدول ۳ خلاصه‌ای از مزیت‌های حسابداری تعهدی و نقدی در دولت است.



درک آسان	ساده‌تر، اما ناآشنا	پهچیدگی بیش‌تر، اما آشنا برای بیش‌تر مردم
دستکاری آسان	دستکاری در آن به نسبت آسان است، اما انتشار IPSAS مبتنی بر نقدی، گام بزرگی محسوب می‌شود.	سهولت دستکاری به استانداردهای حسابداری و حسابرسی بستگی دارد.
جامعیت	فقط اطلاعات نقدی را شامل می‌شود	شامل اطلاعات نقدی به همراه سایر اطلاعات است
میزان مفید بودن برای مدیریت نقدینگی	فقط اطلاعات پایه‌ای را تأمین می‌کند.	هم اطلاعات نقدی و هم اطلاعات تعهدی (مثل معوقه‌های پرداختی) را تأمین می‌کند.
مدیریت دارایی‌های غیرمالی	هیچ اطلاعاتی را دارا نیست.	اطلاعاتی در مورد استفاده از دارایی ارائه می‌دهد.
قابلیت مقایسه	کشورهایی که از حسابداری نقدی در دامنه مشخصی استفاده می‌کنند، معمولاً سیاست‌هایشان به روشنی بیان نمی‌شود. با SNA و GFS سازگار نیستند	کشورهایی از استانداردهای مختلف حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند. با SNA و GFS سازگار است
سنجش پایداری سیاست‌های مالی/ توجه به عدالت بین نسل‌ها	فایده خیلی محدود دارد	مفید است، اما لازم است با اطلاعات الحاقی تکمیل شود (مثل اطلاعات جمعیت‌شناختی)
اعتبار	محدود است	- مؤسسات رتبه‌بندی اعتبار وام‌دهندگان و رسانه‌ها با صورت‌های مالی تعهدی آشنا‌ترند. منجر به هزینه‌های کم‌تری می‌شود.



پایه تعیین راهبرد مالی	محدود است	خوب، و مرتبط با اطلاعات نقدی است
پاسخگویی	محدود است	اطلاعاتی در مورد پاسخگویی در قبال منابع (مثل دارایی‌های ثابت) ارائه می‌کند.
مبنا برای قیمتگذاری محصول یا خدمات	محدود است	خوب است
جلوگیری از تقلب و فساد	محدود است	بهتر از نقدی است، اما (علاوه بر چیزهای دیگر) به محیط کنترل داخلی بستگی دارد.
اجرا	ممکن است هزینه سیستم‌های اطلاعاتی بیش‌تر باشد (به علت سفرهای نمودن و دسترسی محدود)	اگرچه ممکن است هزینه‌های سیستم اطلاعاتی پایین‌تر باشد، شناسایی و ارزشگذاری دارایی‌ها به تلاش مضاعف نیاز دارد.
عملیات جاری	- هزینه‌های سیستم اطلاعاتی جاری زیادتر است زیرا سیستم‌ها معمولاً سفرهای هستند. معمولاً راه‌اندازی سیستم‌های حسابداری نقدی به پرسنل زیاد و در عین حال حسابداران مجرب کم‌تر نیاز دارد.	عملیات جاری سیستم پایدارتر است: (الف) زیرا جذب و ابقای کارمندان ماهر آسان‌تر است، (ب) ثبت‌های معین ^۱ یکپارچه هستند (یعنی حساب‌های پرداختی، دریافتی و دفاتر ثبت دارایی)

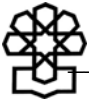
1. Customize.
2. Subsidiary records.



پیوست ۳ تحلیل هزینه، فایده پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیوزیلند را نشان می‌دهد. براساس فرضیات محافظه‌کارانه و بدون در نظر گرفتن اکثر منافع، این تحلیل نرخ بازده داخلی ۷ درصد را برای اجرا بیان می‌کند. خلاصه این‌که، شواهد حاکی از آن است که:

- در کل، شاخص‌های مالی مبتنی بر تعهدی اطلاعات بهتری در مورد پایداری سیاست‌های مالی ارائه می‌دهند (به عنوان مثال تأثیر سیاست‌های مقرری بر بازنشستگی بر ترانزنامه دولت افشا می‌شود)^۱ و پایه محکم‌تری برای پاسخگویی دولت فراهم می‌آورد (نمی‌توان به همان آسانی که اطلاعات مبتنی بر نقدی دستکاری می‌شود، اطلاعات مبتنی بر تعهدی را دستکاری کرد). علاوه بر این، به احتمال قوی شاخص‌های مالی مبتنی بر تعهدی معیار بهتری از تأثیرات سیاست‌های دولت بر تقاضای کل به دست می‌دهند.
 - در سطح سازمان، صورت‌های مالی مبتنی بر تعهدی معیار بهتری از اثربخشی و کارایی سازمان به دست می‌دهند. علاوه بر این، اطلاعات مالی مبتنی بر تعهدی فرصت تقلب و فساد به ویژه در مورد مباشرت اموال را کاهش می‌دهند.
- البته در این قسمت، از منظر یک کشور توسعه‌یافته به حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی پرداخته شد. در مورد کشورهای در حال توسعه عضو، ممکن است به علت محدودیت‌های اجرا، منافع ذکر شده تحقق نیابد.

۱. این سیاست برخلاف سیستم تعهدی در نقدی ارائه نشده و در نتیجه هیچ اثری به صورت‌های مالی ارائه شده دولت ندارد.



- .

در این قسمت به بررسی ترتیبات حسابداری ۹ کشور در حال توسعه عضو پرداخته می‌شود. همه آن‌ها یا:

الف) اعلام کرده‌اند که قصد حرکت به حسابداری تعهدی دارند،

ب) فعالیت‌های اجرایی را شروع کرده‌اند،

ج) حسابداری تعهدی تعدیل شده را پذیرفته‌اند.

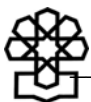
رویه‌های حسابداری تاریخی بر روندها و ترتیبات حسابداری کشور تأثیر می‌گذارند. براساس مدل طبقه‌بندی جدول ۴، کشورهای در حال توسعه عضو به دو گروه طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. کشورهای در حال توسعه عضو که از مدل‌های حسابداری مبتنی بر استانداردها استفاده می‌کنند،

۲. کشورهای در حال توسعه عضو که زمینه حسابداری شوروی^۱ دارند.^[۴۴]



<ul style="list-style-type: none"> • برگرفته از تجارت • مهم‌ترین قاعده این است که صورت‌های مالی تصویر منصفانه‌ای به دست دهند. 	<ul style="list-style-type: none"> • برگرفته از تجارت • مهم‌ترین قاعده این است که صورت‌های مالی تصویر منصفانه‌ای به دست دهند. 	کشورهای مشترک المنافع بریتانیایی	حسابداری مبتنی بر استانداردها
<ul style="list-style-type: none"> • رویه‌های حسابداری بازتابی از رویه‌های تجاری و گسترش آن است. • مقررات حرفه‌ای حاکم است. 	<ul style="list-style-type: none"> • رویه‌های حسابداری بازتابی از رویه‌های تجاری و گسترش آن است. • مقررات حرفه‌ای حاکم است. 		
<ul style="list-style-type: none"> • مانند مدل کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا به استثنای این‌که مقررات حرفه‌ای با مقررات دولتی توأماً وجود دارد. 	<ul style="list-style-type: none"> • مانند مدل کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا به استثنای این‌که مقررات حرفه‌ای با مقررات دولتی توأماً وجود دارد. 	ایالات متحده	
<ul style="list-style-type: none"> • برگرفته از دولت • تحت تسلط الزامات آماری و مالیات‌ها • رویه‌های حسابداری مبتنی بر قانون هستند 	<ul style="list-style-type: none"> • برگرفته از دولت • تحت تسلط الزامات آماری و مالیات‌ها • رویه‌های حسابداری مبتنی بر قانون هستند 		



<ul style="list-style-type: none"> • به حرفه حسابداری نیازی نیست 	اتحاد جماهیر شوروی		
<ul style="list-style-type: none"> • برگرفته از دولت • تحت نفوذ الزامات مالیاتی • رویه‌های حسابداری مبتنی بر قانون هستند. 	اروپای بُری ^۱	طرح‌های حسابداری متحدالشکل	
<ul style="list-style-type: none"> • بسیار شبیه مدل اروپای بُری 	«مدل کستی لیان» امریکای لاتین ^۲		

منبع: اصلاح شده از نويز، کریستوفر و روبرت پارکی ۱۹۹۵.
حسابداری مقایسه‌ای بین‌المللی، ویراست چهارم، پرنیتیس هال، صفحه ۶۷

-

معمولاً کشورهایایی که پس‌زمینه حسابداری مبتنی بر استانداردها را دارند، در دولت از حسابداری نقدی استفاده می‌کنند که این بازتاب آثار دوره استعمار است. این قسمت به توصیف حسابداری دولتی در جزایر فیجی، اندونزی، جزایر مارشال، فیلیپین و سریلانکا می‌پردازد.

1. Continental European.
2. Latin American "Castilian Model".



صورت‌های مالی سازمان‌های بخش خصوصی، شرکت‌های تجاری دولتی و مجوزهای تجاری قانونی با استفاده از حسابداری مبتنی بر تعهدی تهیه می‌شود. صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها و ادارات اصلی با استفاده از مبنای حسابداری نقدی و منطبق با «قوانین و دستورالعمل‌های مالی» تهیه می‌شود. البته، دولت یک سیستم کامپیوتری پیچیده مبتنی بر تعهدی را خریداری کرده است و نشان داده که در میان مدت قصد حرکت به سوی حسابداری تعهدی را دارد.^[۴۵]

«قوانین و دستورالعمل‌های مالی» دولت بر تهیه گزارش‌های مبتنی بر نقدی حاکم است اما این دستورالعمل‌ها، استانداردهای حسابداری نبوده و قابل مقایسه در سطح بین‌المللی نیستند. البته، اخیراً پژوهشی بررسی کرده مبنی بر این که ترجیحاً چه کسی باید استانداردهای حسابداری را برای بخش عمومی تعیین کرده و بر کاربردش در بخش خصوصی نظارت کند. علاوه بر این نتیجه تحقیق حاکی از آن است که سهامداران از کاربرد حسابداری تعهدی در بخش عمومی در جزایر فیجی حمایت می‌کنند.^[۴۶]

مؤسسه حسابداری مالی دولتی مسئول ترتیبات حسابداری دولت است. تا همین اواخر در غیاب استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه گزارش مالی عمدتاً براساس قانون خزانه‌داری ۱۹۲۵ و استانداردهای حسابداری بخش خصوصی بود که بعضی از آن‌ها برای گزارش‌نویسی بخش عمومی مناسب نیستند.

در حال حاضر تلاش‌هایی برای اجرای GFS در دولت مرکزی در جریان است که در این راستا دولت برای حمایت قانونی از اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، در سپتامبر ۲۰۰۰ سه لایحه مالیه دولتی، خزانه‌داری دولتی و حسابداری دولتی را به پارلمان تقدیم کرد که قانون مالیه دولتی در ۶ مارس ۲۰۰۳ تصویب شد که منتظر

تأیید ریاست جمهوری است. این قانون علاوه بر موارد دیگر:

است

۱. مستلزم تهیه ترانزنامه‌های دولت محلی و مرکزی و گزارش‌های تحقق بودجه

۲. مبنایی برای ترتیبات و رویه‌های تعیین استاندارد ارائه می‌کند.

کمیته استانداردهای دولت طرح عملیاتی^۱ ۷ ساله را که از ژوئیه ۲۰۰۲ شروع می‌شود، تهیه کرد. این طرح عملیاتی متضمن حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی است که منجر به استانداردهای حسابداری دولتی منطبق با IPSAS سال ۲۰۰۹ خواهد شد. این کمیته تاکنون ۴ استاندارد حسابداری مالی دولتی مبتنی بر IPSAS را تهیه کرده است.

جزایر مارشال از رویه‌های حسابداری ایالات متحده که در «هیأت استانداردهای حسابداری دولتی»^۲ اعلام شده پیروی می‌کند. به ویژه بخش ۱۰۴ قانون مدیریت مالی ۱۹۹۰، سازمان‌های بخش عمومی را ملزم می‌دارد که منطبق با استانداردهای GASB صورت‌حساب تهیه کنند. اکثر حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی تعدیل شده است. البته GASB۳۴ (صورت‌های مالی پایه، تحلیل و مذاکرات مدیریتی، برای دولت‌های ایالتی و محلی) مستلزم حرکت به سمت حسابداری تعهدی کامل است.^[۴۷]

تاریخ اجرای استلزامات GASB۳۴ بستگی به درآمد کل سالانه دولت در اولین سال مالی که بعد از ۱۵ ژوئن ۱۹۹۹ تمام می‌شود، دارد. در سال مالی منتهی به ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۹ دولت درآمد ۹۰/۴ میلیون دلاری را گزارش کرد.^[۴۸] بنابراین لازم است که صورت‌های مالی دولت با استلزامات GASB۳۴ منطبق باشد که با آغاز سال مالی (۱ اکتبر ۲۰۰۲) شروع می‌شود.

1. Action plan.
2. GASB.



سازمان‌های بخش خصوصی، شرکت‌های دولتی و نهادهای قانونی^۱ از حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند و ملزم به تهیه صورت‌های مالی بر اساس GAAP ایالات متحده هستند.

روش‌های حسابداری وجوه،^۲ تعهد و سقف پرداخت نقدی در دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد.^[۴۹] مالیات بر مبنای نقدی و درآمد و هزینه بر مبنای حسابداری تعهدی محاسبه می‌شوند. گزارش‌ها و صورت‌های مالی دولت، مانند دستگاه‌های تجاری، برحسب ثبت‌های حسابداری رسمی تهیه می‌شود. در مورد سازمان‌های دولتی، مقررات و قوانین خاص قالب و محتوا را با سخت‌گیری زیاد تجویز می‌کنند.

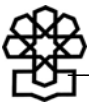
اجبار تهیه و ارائه ترازنامه‌ها و صورت‌های عملیاتی از ۱۹۷۹ شروع شد صورت‌های مالی شامل:

۱. دارایی‌های جاری، ۲. دارایی‌های احتمالی، ۳. دارایی‌های ثابت، ۴. تعهدات جاری، ۵. تعهدات احتمالی، ۶. اعتبارات تخصیص داده شده، ۷. درآمد، ۸. مازاد سرمایه‌گذاری شده، ۹. مازاد احتمالی، ۱۰. حساب تصفیه (پایاپای) ملی، ۱۱. مازاد کل. ۱۲. یادداشت‌های ضمیمه حسابداری.^[۵۰]

کمیسیون حسابرسی در نظر دارد که برای حرکت به سوی حسابداری تعهدی کامل برنامه‌ریزی کند و برای نیل به این مقصود، تناسب یا عدم تناسب IPSAS را به عنوان پایه استانداردهای حسابداری دولت بررسی می‌کند.

صورت‌های مالی سازمان‌های بخش خصوصی و دولتی که به عنوان شرکت‌های تجاری خاص^۴ طبقه‌بندی می‌شوند، با استفاده از حسابداری تعهدی تهیه می‌شوند.

1. Statutory authorities.
2. fund.
3. assorted notes to the account.
4. pecified business enterprises.



بودجه دولت و صورت‌های مالی سایر دستگاه‌های دولتی با استفاده از مبنای حسابداری نقدی تهیه می‌شود.^[۵۱]

دولت در نظر دارد که بودجه‌بندی و حسابداری تعهدی را به عنوان قسمتی از «برنامه اصلاح مدیریت مخارج عمومی تحت پشتیبانی بانک توسعه آسیایی» عرضه کند.^[۵۲]

- . ()

«سیستم حسابداری شوروی سابق» نیازهای برنامه‌ریزی متمرکز را برآورده می‌کند، این سیستم به ویژه، اطلاعات حسابداری راجع به موارد زیر را ارائه می‌نماید:

۱. اطلاعات مالی،
۲. اطلاعات مالیاتی،
۳. اطلاعات آماری.

این سیستم بر استانداردهای سازی و یکدست کردن اطلاعات تأکید داشت تا بتوان اطلاعات را در کلیه صنایع و بخش‌ها با هم مقایسه کرد.

این سیستم از مفاهیم حسابداری مبتنی بر بازار مانند تداوم فعالیت^۱، ثبات رویه^۲ و رجحان محتوا بر شکل^۳ استفاده نمی‌کند. علاوه بر این، نخبایر مطالبات مشکوک الوصول^۴ یا موجودی‌های نایاب^۵ برآورد نمی‌شدند. حساب‌های مشکوک الوصول فقط زمانی سوخت تلقی می‌شدند که اصلاً قابل وصول^۶ نبودند. حسابداری عبارت بود از تبعیت از نمودارهای از قبل تعیین شده حساب‌ها^۷ (سیستم‌های حسابداری

1. Going concern.
2. Consistency.
3. substance over form.
4. Provisions for doubtful debts.
5. Obsolete inventories.
6. Collectible.
7. prescribed charts of accounts.

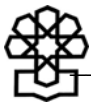


یکدست، ایالات متحده آمریکا) که به گونه‌ای طراحی شده بودند که استلزامات سیستم برنامه‌ریزی متمرکز را برآورده سازند. وظیفه اصلی حسابداری ثبت داده‌های واقعی^۱ لازم برای ارزیابی میزان موفقیت طرح‌ها بود نه ارزیابی موقعیت مالی سازمان. سازمان‌های بخش عمومی و «بخش خصوصی» از این سیستم استفاده می‌کردند که در آن از دفترداری دوپل^۲ استفاده می‌شود و بسیاری از جنبه‌های حسابداری تعهدی را منعکس می‌کند.

معمولاً فعالیت‌های دولت در سطح سازمان براساس حسابداری تعهدی و برای بودجه‌بندی تلفیقی و گزارش‌دهی بر مبنای نقدی گزارش می‌شود. عرضه سیستم نقدی با پشتیبانی نهادهای بین‌المللی از جمله IMF و بانک جهانی صورت پذیرفت. سازمان‌های دولتی گزارش‌های نقدی ماهانه و گزارش‌های تعهدی سه ماهه (فصلی) تهیه می‌کنند که به وزارت دارایی تقدیم می‌شود. در سال ۲۰۰۱، وزارت دارایی شروع به انتشار گزارشات تلفیقی سه ماهه کرد که شامل درآمدها، مخارج، معوقه‌های مخارج، سهام دولت و بدهی‌های تضمین شده دولتی و وام‌هایی که جدیداً منعقد شده‌اند یا تضمین وام‌هایی که صادر شده است، می‌شود. پیش‌نویس «قانون سیستم‌های بودجه‌ای» اصلاحی تهیه شده و در دست بررسی است.^[۵۲]

به استثنای سازمان‌های دولتی، کلیه سازمان‌ها از سیستم حسابداری ثبت دو طرفه استفاده می‌کنند و کلیه دادوستدها بر مبنای تعهدی ثبت می‌شود. سازمان‌های غیر انتفاعی (مثل مدارس، کودکانستان‌ها و بیمارستان‌ها) اخیراً از حسابداری نقدی به سوی مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده حرکت کرده‌اند.^[۵۴]

1. Factual data.
2. Double – Entry Book Keeping.



اصلاح سیستم حسابداری بودجه دولت در سال ۱۹۹۸ آغاز گشت. این اصلاحات به توضیح اصلاحات حسابداری شرکت‌های موفق جمهوری خلق چین و رویه‌های بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پرداخت.

علاوه بر سایر مسائل، در نتیجه اصلاحات اولیه:

۱. لازم است که مبنای حسابداری نقدی در حسابداری بودجه عمومی استفاده شود،

۲. واحدهای اجرایی می‌توانند بسته به شرایط خاص خود از مبنای نقدی یا تعهدی استفاده کنند،

۳. حسابداری دو طرفه اجرا شده است؛

۴. به جای تأکیدی که قبلاً بر منابع مالی، کاربردها^۱ و ترازها می‌شد، اکنون عناصر جدید حسابداری متشکل از دارایی‌ها، بدهی‌ها، خالص دارایی‌ها، درآمدها و مخارج مورد تأکید قرار گرفته است. به عنوان مثال، تغییرصورت فعالیت حساب مستقل، به صورت دارایی‌ها و تعهدات تبدیل شد و صورت‌های مختلف در مورد جریان‌های مالی افزوده شد.^[۵۵]

اکنون پذیرش مبنای تعهدی برای حسابداری بودجه عمومی در دست بررسی است. به ویژه، ممکن است به تدریج اصول حسابداری مورد استفاده در سیستم حسابداری شرکتی عرضه شود. برای نیل به این مقصود، استلزامات واضحی برای استهلاک دارایی‌های ثابت، سرمایه‌گذاری خارجی^۲، مالیات بر درآمد و سایر مقوله‌های مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی‌شان مورد نیاز است.^[۵۶]

برای اهداف مربوط به حساب‌های ملی (SNA ۱۹۹۳)، از سال ۱۹۹۷ یک ترازنامه ملی سالانه ناقص تهیه شده، ولی^[۵۷] تاکنون منتشر نشده است. بزرگ‌ترین مسأله در این رابطه، ارزشگذاری دارایی‌های غیرمالی است.

1. Applications.
2. Overseas Investment.

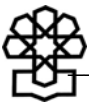


شرکت‌های دولتی و بانک مرکزی ملزم هستند تا صورت‌های مالی خود را بر اساس IAS تهیه کنند. سازمان‌های دولتی از حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌کنند (درآمدها به ندرت طبق برنامه تأمین مالی بودجه تحقق می‌یابند). گزارش کل دولت بر اساس حسابداری نقدی است.^[۵۸]

سازمان‌های دولتی هر سال و هر سه ماه یک بار دو نوع صورت مالی اصلی تهیه کرده و به وزارت دارایی تقدیم می‌کنند: ترازنامه‌ها و اسناد مرتبط^۱، و گزارش‌های عملکرد بودجه. محتوی و قالب این صورت‌های مالی استلزامات IAS یا IPSAS را تأمین نمی‌کند. علاوه بر این، دارایی‌های غیرمالی (مثل موجودی‌ها و دارایی‌های فیزیکی) و بعضی هزینه‌های سازمان‌های دولتی (مثل خدمات رفاهی)^۲ معمولاً در صورت‌های مالی سایر دستگاه‌ها انعکاس می‌یابد (به عنوان مثال موجودی‌ها، دارایی‌های فیزیکی و هزینه‌های خدمات رفاهی وزارت دارایی در صورت‌های مالی گزارش می‌شود) مسأله تعریف دستگاه^۳، توانایی صورت‌های مالی را در امر انعکاس عملکرد و موقعیت دستگاه محدود می‌کند.^[۵۹]

ازبکستان از حسابداری عام^۴ استفاده می‌کند. یعنی، با چند استثنای بسیار کم، کلیه استانداردهای حسابداری، مقررات و رویه‌ها به طور یکسان در مورد سازمان‌های بخش عمومی و سازمان‌های بخش خصوصی به کار می‌رود. حسابداری و گزارش‌دهی سازمان‌های بودجه‌ای منطبق بر «قانون حسابداری ۱۹۹۶، استانداردهای حسابداری ملی (NAS)، دستورالعمل‌های حسابداری برای سازمان‌های بودجه‌ای و

1. associated notes.
2. Utilities.
3. Entity definition.
4. Sector _ neutral.



طبقه‌بندی عملیاتی درآمدها و مخارج بودجه حکومت است.» استانداردهای حسابداری ملی مطابق IAS می‌شود.^[۶۰]

«قانون حسابداری ۱۹۹۶ - که هم در مورد سازمان‌های بخش خصوصی و هم سازمان‌های بخش عمومی استفاده می‌شود، بیان می‌دارد که اصول پایه‌ای حسابداری نگهداری ثبت‌های حسابداری بر اساس سیستم دو طرفه شامل فرض تداوم فعالیت، فرض اندازه‌گیری دادوستدها، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر حسب واحد پولی، قابلیت اعتماد^۱، اندازه‌گیری براساس مبنای تعهدی، احتیاط (محافظه‌کاری)، رجحان محتوا بر شکل، قابلیت مقایسه، بی‌طرفی، اصل تطابق^۲ و بهای تمام شده تاریخی^۳ است.^[۶۱]

- .

این بخش روندی عمومی را در بین کشورهای در حال توسعه عضو بانک توسعه آسیایی آشکار ساخت و نیز نشان داد که تفاوت‌های چشمگیری بین تک تک کشورها وجود دارد (جدول ۵).

1. Reliability.
2. Matching principle.
3. Historic Cost.

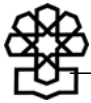


:

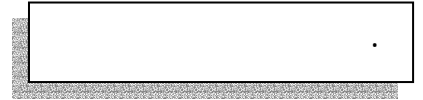
جزایر فیجی	نقدی تعدیل شده	تعهدی
اندونزی	نقدی تعدیل شده	تعهدی
جزایر مارشال	نقدی تعدیل شده	تعهدی
فیلیپین	تعهدی تعدیل شده	تعهدی
سری لانکا	نقدی تعدیل شده	تعهدی
آذربایجان	تعهدی	تعهدی
چین، جمهوری خلق	تعهدی تعدیل شده	تعهدی
مغولستان	تعهدی تعدیل شده	تعهدی
ازبکستان	تعهدی	تعهدی

تحقیق حاضر، روش‌های حسابداری به نسبت پیشرفته اقتصادی که سابقاً از سیستم حسابداری شوروی استفاده می‌کردند، را نشان می‌دهد. با این وجود، به خاطر توضیحاتی که ذکر می‌شود باید با مباحث این قسمت محتاطانه برخورد کرد:

- ظرفیت حسابداری در نظر گرفته نشده است. مثلاً، جزایر مارشال ملزم هست که از حسابداری تعهدی استفاده کند اما هیچ حسابدار حرفه‌ای مجربی ندارند.
- ترتیبات حسابداری دولتی باید در بافت گسترده مدیریت در نظر گرفته شود. ممکن است اولویت‌هایی بالاتر از پذیرش حسابداری تعهدی وجود داشته باشد. مثلاً، اندونزی در تلاش است تا بعد از تمرکززدایی از وظایف دولت، سیستم پاسخگویی اساسی را مجدداً برقرار کند.



- اثربخشی در مرحله اجرا مدنظر قرار نگرفته است. تفاوت‌های مهمی بین استلزامات قانونی^۱ و رویه واقعی وجود دارد. به عنوان مثال، اگرچه حسابداری دولت مغولستان به نحو معقولی پیشرفته به نظر می‌رسد، اما چندین مسأله اساسی و مهم همچون ارزشگذاری گمراه کننده دارایی‌ها پا بر جاست.
- انعطاف‌ناپذیری‌های محیطی و نهادی مورد غفلت واقع شدند. به عنوان مثال، فیلیپین در تلاش برای بهبود ترتیبات حسابداری دولتی، مجبور است که بر مقاومت‌های چشمگیری که از جانب گروه‌های ذی‌نفع ابراز می‌شود، غلبه کند.



-

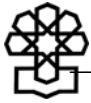
این بخش به بررسی رهیافت‌ها و تجارب اجرایی تعدادی از کشورهای توسعه یافته که حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی را پیاده کرده‌اند (جدول ۲). می‌پردازد. در آغاز این بخش وظایف اجرایی اصلی معرفی شده و آن گاه به بررسی رهیافت اجرایی نیوزیلند (NZ) پرداخته شده است. علت انتخاب نیوزیلند این است که این کشور اولین کشور عضو همکاری‌های اقتصادی و توسعه است که کاملاً بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی در دولت را پیاده کرده است. و در ادامه مجموعه اطلاعات معتناهی راجع به تجارب این کشور گردآوری شده است.^[۶۳]

به منظور شناخت رهیافت‌ها و درس‌های اجرایی، تجارب ۴ کشور توسعه یافته دیگر نیز مورد بررسی قرار گرفته است (پیوست ۴).

-

راهبردها، سلسله مراتب و قالب‌های زمانی مختلفی را می‌توان برای پذیرش حسابداری تعهدی به کار برد. با این وجود، هر گاه که تصمیم بر پذیرش حسابداری تعهدی گرفته شود، عموماً فعالیت‌های مقدماتی زیر لازم خواهد بود:

- بررسی ظرفیت، ترتیبات و سیستم‌های موجود،
- ایجاد راهبرد اجرایی و طرح پروژه‌ای،
- ایجاد راهبرد آموزشی / ارتباطی،
- ایجاد راهبرد و طرح گسترش تعلیم / ظرفیت،
- ایجاد گروه‌های پروژه‌ای،
- موافقت با سیاست‌های حسابداری و قالب‌های گزارش‌دهی،



- شناسایی استلزامات سیستم اطلاعات حسابداری،
- توضیح وظایف (نقش‌های) حسابرسی داخلی و خارجی،
- طراحی فرایندهای تضمین کیفیت.^۱

فعالیت‌های اجرایی عموماً شامل موارد زیر می‌شوند:

- ایجاد نمودارهای حساب‌ها، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری مفصل (مشروح)،
- ارائه برنامه‌های آموزشی و ارتباطی،
- ایجاد ترازنامه‌های مربوط به اول دوره (شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و تعهدات)،
- اعمال تغییر در سیستم‌های اطلاعاتی، در صورت لزوم،
- حسابرسی ترازنامه‌های مربوط به اول دوره،
- اجرای کنترل داخلی و ترتیبات حسابرسی تغییر یافته.

-

نیوزیلند در اواسط دهه هشتاد میلادی طی ده سال، اقدام به ایجاد اصلاحات اساسی^۲ از جمله آزادسازی نرخ ارز، مقررات زدایی از بازار کار، خصوصی‌سازی و اصلاحات مدیریت بخش عمومی کرد. به عنوان بخشی از اصلاحات بخش عمومی، گزارش‌نویسی و بودجه‌ریزی دولتی طی یک دوره ۶ ساله از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تغییر یافت (جدول ۶).

1. Quality assurance.
2. Rigorous reforms .



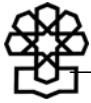
زمینه‌سازی تهیه حسابداری تعهدی توسط وزارتخانه‌ها	۱۹۸۷
تصویب قانون مالیه عمومی شروع به حرکت به حسابداری تعهدی ^۱ (ژوئیه)	۱۹۸۹
اجرای حسابداری تعهدی توسط وزارتخانه‌ها جزء ۳ وزارتخانه (ژوئن) ^۲ و (دسامبر)	۱۹۹۰
ارائه اولین صورت‌های مالی میان دوره‌ای کل دولت (دسامبر)	۱۹۹۱
ارائه اولین صورت‌های مالی سالانه کل دولت (ژوئن) ارائه اولین صورت‌های مالی تلفیقی میان دوره‌ای کل دولت (دسامبر)	۱۹۹۲
ارائه اولین بودجه تعهدی تلفیقی (ژوئن) ارائه اولین صورت‌های مالی تلفیقی ماهانه کل دولت	۱۹۹۴
تهیه اولین صورت‌های مالی تلفیقی ^۳ کل دولت در نیوزیلند. در ماه.	۲۰۰۲

هدف اولیه اصلاحات بخش عمومی نیوزیلند افزایش اثربخشی تکنیکی و بهبود پاسخگویی بود^۴. بعدها این اصلاحات گسترش یافته و نظام مالی کل کشور را هم در بر گرفت. نمودار ۳ پیشرفت چشمگیری را در کلیت‌های مالی^۵ نیوزیلند نشان می‌دهد

1. First Five go Live.
2. Final departments go live.
3. Line by line.

۴. برای اطلاعات بیش‌تر به قانون ۱۹۸۹ مالیه عمومی، قانون ۱۹۸۶ شرکت‌های دولتی و قانون ۱۹۸۸ بخش دولتی مراجعه شود.

5. Fiscal aggregates.



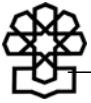
که بعضی از این پیشرفت‌ها ناشی از عرضه گزارش‌دهی و بودجه‌ریزی تعهدی است (اما تأثیرات دقیق را نمی‌توان کمی کرد). اصلاحات کلی براساس پیشرفت کنترل مالی، اثربخشی، مدیریت دارایی و فرهنگ بخش عمومی شناخته می‌شود (نمودار ۳).



در ابتدا، در تحقیقی در سال ۱۹۹۷ ادعا شد که رکود نسبی نیوزیلند از لحاظ نظام مالی کل از ۷۴ درصد در سال ۱۹۸۴ به ۶ درصد در سال ۱۹۹۴ کاهش یافته است.^[۶۴] نویسندگان تحقیق اظهار داشتند که «قبل از اصلاحات، اکثر صورت‌های مالی عمومی و اسناد بودجه‌ای برای بررسی در دسترس عموم نبود و حتی در صورت در دسترس بودن هم، به راحتی قابل فهم نبود حتی حسابداران و کارشناسان مالی بخش خصوصی هم آن اسناد و مدارک را درک نمی‌کردند. در نتیجه، عملکرد دولت غیرشفاف بود. پذیرش حسابداری تعهدی در این وضعیت تغییری اساسی پدید آورد. «برای اولین بار، کاربست این نظام و مفاهیم حسابداری در مورد فرایند بودجه و مدیریت مالی میسر گشت. در دسترس بودن چنین ابزار کارا و پیشرفته حسابداری کمک عظیمی به عزم دولت برای کاربست نظام مالی پایدار کرد. حاصل بودجه ۱۹۹۹ عواید بزرگ تقسیم شده بالایی بود که ناشی از کاربست این ابزار مدرن بود. آنچه که اعتبار چارچوب سیاست مالی ما را بیش از این افزایش می‌داد این استلزام بود که کلیه این گونه بودجه‌ریزی‌ها و حسابداری‌ها باید منطبق بر رویه‌های پذیرفته شده حسابداری می‌بود. حفظ و اجرای آن استانداردهای حسابداری به یک شرکت خصوصی مستقل از دولت واگذار شده است. این گونه است که از دولت امکان انجام تفاسیری که به نفع خودش باشد - (که در صورت وجود، بسیار هم وسوسه کننده بود)، دریغ شده است».

۱] :

ولت توانست با استفاده از قوانین حسابداری مستقل (اصول پذیرفته شده حسابداری) برای پیش‌بینی‌ها و نتایج مالی خود، تعهد خود را به بودجه‌ریزی شفاف نشان دهد. هر دولتی به هنگام تعیین قوانین برای چگونگی محاسبه نتایج در امر اثبات تعهد با دشواری رو به رو می‌شود. عدم وابستگی به دولت طی فرایند ایجاد استاندارد



(GAAP) حل این مشکل را امکان‌پذیر ساخت. قالب‌بندی و ارائه صورت‌های مالی نیز برای آنانی که دانش کلی از حسابداری داشتند، امری آشنا بود. در نتیجه، مباحثات مربوط به نتایج مالی به جای این که تبدیل به مباحثات مربوط به شکل صحیح حسابداری شود به مسائل مربوط به محتوای اقتصادی تغییر جهت داد.^[۶۶]

دوم این که، ادله و شواهد مربوط به تأثیر اصلاحات، از نظر کارایی و تصمیم‌گیری، از چندین منبع به دست می‌آید. از جمله یک مطالعه‌ای که در سال ۱۹۹۶، شواهدی را در مورد فواید روشی که کارایی را که برحسب هزینه‌های یک واحد محصول اندازه‌گیری می‌کند، ارائه کرده است.^[۶۷]

سوم این که، شواهد حاکی از آن است که در دهه گذشته فرهنگ بخش عمومی به فرهنگ مدیریتی با محوریت خدمت‌رسانی تبدیل شده است^[۶۸] و حرفه‌ای سازی کادر حسابداری و حسابرسی دولتی باعث تشدید این امر شد.

چهارم این که، پذیرش حسابداری تعهدی «نمونه تمام عیار موفقیت»^۱ فرایند اصلاحات بود، در یک نظرسنجی که در حوزه وسیعی از اصلاحات مدیریت بخش عمومی تهیه شد. در میان مدیران دولتی، مدیریت بخش اصلاحات تعهدی بالاترین امتیاز را حائز شد.^[۶۹]

ترتیبات بخش عمومی نیوزیلند به علت تأکید افراطی بر عقد قرارداد (یعنی استفاده از توافق‌های عملکردی بین وزرا و رؤسای ادارات)^[۷۰] و تأکید آشکار بر ترجیح کارایی بر برابری (مثلاً کاهش چشمگیر اشتغال در بخش عمومی)^[۷۱] مورد انتقاد واقع شده است. در واقع، بعضی از مفسران، به کشورهای در حال توسعه در مورد پذیرش برخی جنبه‌های مدل بخش عمومی نیوزیلند و به ویژه واگذاری اختیار به مدیران هشدار داده‌اند.^[۷۲] با وجود این، تجربه نیوزیلند بر سایر کشورها از قبیل کانادا^[۷۳] و ایالات متحده تأثیر گذاشته است.



«وقتی من و رئیس جمهور کلینتون شروع به کار کردیم که اسمش را بازآفرینی دولت گذاشتیم ... در موارد بسیاری، روش‌های سایر ملت‌ها را به عاریت گرفتیم به عنوان مثال ایجاد استانداردهای مالی در کل دولت، که پیشنهاد مستقیم وزیر خزانه‌داری نیوزیلند، گراهام اسکات به من بود.»

معاون ریاست جمهوری سابق ایالات متحده ال گور [۷۴]

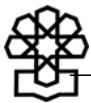
نیوزیلند و کشورهای همچون استرالیا و ایالات متحده، سازمان‌های دولتی را مسئول پیاده‌سازی بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی کردند. خزانه‌داری (وزارت دارایی) آموزش و فعالیت‌های ارتباطی از قبیل جزوه، نوار ویدئویی، انتشار روزنامه، مقالات مجلات، برگزاری کنفرانس‌ها، سمینارها و سخنرانی‌های بسیاری را ترتیب دادند. اتاق مرکزی «تضمین مدیریت مالی» در خزانه‌داری وظیفه راهبردی حسابرسی داخلی و ارائه خدمات مشاوره‌ای برای ادارات را طی دوران انتقال انجام می‌داد و آموزش کمی برای بخش‌ها ارائه می‌شد. [۷۵]

تک تک ادارات برای انتقال به سیستم جدید مجوز دریافت کردند. قانون توانمندسازی و قانون ۱۹۸۹ مالیه عمومی، به ادارات انگیزه قوی می‌داد تا «معیارهای اجرایی» را تأمین کنند. اگرچه این قانون به ادارات فرصت ۲ ساله می‌داد تا سیستم‌های مبتنی بر تعهدی خود را ایجاد کنند، اما اکثر ادارات طی یک سال موفق به انجام این امر شدند به طوری که بعد از ۱۸ ماه همه آن‌ها سیستم‌های خود را تعهدی کرده بودند. [۷۶]

این بخش به شرح برخی درس‌ها و مسائل اجرایی در نیوزیلند می‌پردازد. [۷۷]

: از نظر تعداد پرسنل، میزان بسیار کمی بروظایف

مالی دولت افزوده شد. البته قدم‌های مهمی در مهارت‌های مالی برداشته شد چرا که



کارمندان حرفه‌ای که قادر به چانه‌زنی بودجه‌ای و بازاریابی اطلاعات مالی بودند جایگزین کارمندان رعایت^۱ شدند. خزانه‌داری توانست تعداد کارکنان مسئول وظایف معمولی حسابداری را در ۶ تا از ادارات منطقه‌ای که حدود ۵۰ پرسنل استخدام کرده بودند کاهش داده و به ۶ نفر برساند.

: خزانه‌داری، مدیران مالی ادارات را آموزش نداد. این امر در

تضاد با نظریاتی بود که شدیداً آموزش جهت تحقق منافع و کاهش ریسک‌های ناشی از رژیم جدید، تأکید می‌کردند. منظور از این رهیافت این بود که در راستای اصلاحات وسیع، اتکا به نفس در ادارات افزایش یابد. در بازنگری معلوم شد که این تصمیم، تصمیم درستی بوده است.

: یکی از مزیت‌های سیستم‌های حسابداری تعهدی این

بود که کلیه فعالیت‌ها، از قبیل تعهدات یا سیستم‌های سفارش خرید، لیست‌های حقوقی، دارایی‌های ثابت، بستانکاران و بدهکاران، در یک سیستم واحد تلفیق شده و آن هم باعث کاهش مشکلات پردازش دوگانه و مغایرت‌گیری^۲ گردید و به دنبال آن منجر به صرفه‌جویی چشمگیری در زمان شد.

سیستم حسابداری مرکزی به سیستم‌های حسابداری جداگانه تقسیم شد. اطمینان از این که سیستم‌های حسابداری می‌توانند به موازات تغییر فعالیت‌های ادارات همگام با تکنولوژی پیش روند و همچنان نیازهای در حال تغییر را برآورده سازند، به انعطاف‌پذیری ادارات کمک کرد. به عنوان مثال یک اداره می‌تواند از ویژگی‌های سیستم جدید که برای او از اهمیت خاصی برخوردار است بدون رجوع به بقیه نظام دیوان سالاری بهره جوید.

1. Compliance officers.
2. Reconciliation.



در چندین وزارتخانه‌ای که اختیارات مهمی به ادارات منطقه‌ای داده شده بود (مثال افزودن کد دفتر کل) سیستم حسابداری را اجرا کردند. به زودی معلوم شد که این کار بسیار پرزحمتی است و مجدداً سیستم متمرکز به طور سریع اعمال شد.

() : وزارتخانه‌ها و حساب‌برسان

اطمینان گزارش کلیه اموال را امری دشوار می‌پندارند. که در این زمینه هماهنگی با «اداره نقل و انتقال زمین» تک تک وزارتخانه‌ها برای یافتن اسناد دولتی لازم بود که در ادامه معلوم شد که اسناد قبلی دارایی‌ها قابل استناد نبوده و برای شناسایی کلیه اموال و حصول ارزشگذاری‌های قابل حسابرسی نیاز به منابع جدیدی هست. البته، این برای امر تفکیک^۱ اموال مازاد قابل فروش اهمیت زیادی داشت.

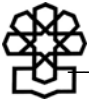
: قابلیت اطمینان اطلاعات منتشره از طریق^۳ منبع کنترل

می‌شد. اول این‌که، مدیران وزارتخانه‌ها^۲ و مقامات مالی مهم مسئولیت صورتحساب‌ها به همراه برنامه‌های تلفیقی^۳ که اطلاعات صادره بازتاب منصفانه نتایج مالی ایشان است برعهده گیرند. دوم این‌که، گروه «تضمین مدیریت مالی» برنامه‌های تلفیقی را مورد بررسی قرار داده و پیش‌نویس صورتهای مالی و تحلیل‌های حاصل از آن که نوعی بیانگر معیار رفاه^۴ بود، تهیه می‌کرد. سوم این‌که، از طریق حسابرسی کاملی که «اداره حسابرسی» انجام می‌داده همراه با اظهارنظر پیوست صورتهای مالی، اطمینان حاصل می‌شد.

. احتمال اجرای موفق پایین خواهد بود؛ مگر این‌که تصمیم‌گیران،

اطلاعات تعهدی را تقاضا کرده و مورد استفاده قرار دهند. تلاش‌های مهمی صورت گرفته تا وزرا، نمایندگان مجلس و رسانه‌ها در مورد استفاده‌های اطلاعات مبتنی بر تعهدی آموزش ببینند. این امر تقاضای این گونه اطلاعات را تحریک می‌کند.

1. Spin off.
2. Departmental.
3. Consolidation Schedules.
4. Measure of Comfort.



: هزینه‌های اجرای سیستم‌های حسابداری

تعهدی در مقایسه با نقدی به نسبت ناچیز بوده‌است. فرایندهای حسابداری بیش از حد متمرکز که عناصر کمی^۱ آن از یکپارچگی ضعیفی برخوردارند- در مقایسه با رویه‌های مدیریت نقدی متمرکز در بخش خصوصی و سیستم‌های مدیریت مالی کارآمد^۲ بسیار پرزحمت و پرخرج هستند.

: با برداشتن اهرم مالی از

حسابداری بخش خصوصی منافع مهمی حاصل شد. استفاده از بهترین نرم‌افزار حسابداری سفارشی^۳ بخش خصوصی با استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری امکان‌پذیر بود و مجموعه کارشناسی و فنی در اختیار اصلاحات مدیریت مالی آن‌قدر گسترش یافته تا از عهده تقاضاهای جدید برآید و از فرصت‌های جدید بهره گیرد.

: اطلاعات تعهدی مبنای بهتری برای

تصمیم‌گیری بودجه‌ای تأمین و حیطه مسائل تحت بررسی را بدون تغییر اهداف تصمیمات وسیع‌تر کرد. و بهبود نتایج را نیز تسهیل کرد- به‌عنوان مثال بدهی و قیمت‌های واحد محصول را کاهش داد - نه این‌که باعث نتایج بهتر شود. در واقع، بهبودهایی که دولت به آن دست یافته بود عمدتاً برگرفته از اراده سیاسی بود. در صورتی که سیستمی با پیشرفتگی کم‌تر در صورت وجود اراده سیاسی به نتایج بزرگی دست می‌یافت و سیستم پیشرفته با اراده سیاسی پایین، به نتایج بسیار کم‌تری دست می‌یافت.^[۸]

: تغییر معطوف به منابع است، در سال‌های اول

بودجه‌ریزی تعهدی، فشار اصلی برای تغییر دستیابی به مجموعه‌ای از اسناد بودجه‌ای بود که اطلاعات را تأمین می‌کردند. فقط در صورت تأمین این اطلاعات

1. Subsidiary elements.
2. Streamlined.
3. Off- the – Shelf.
4. Only So Much Can be Achieved Immediately.



منابع بر جهت‌دهی فرایند متمرکز می‌شد. فرایند کنترل خود به خودی که اکنون برای گردآوری و ادغام (تلفیق) اطلاعات استفاده می‌شود، تا وقتی که ساختارهای پایه‌پی‌ریزی نمی‌شد، امری امکان‌پذیر نبود (کادر ۸).

- -

تجارب اجرایی که در بخش‌های پیشین مورد بررسی قرار گرفت و نیز تجارب سایر کشورها (پیوست ۴) [۷۹] و یکی از مقالات اخیر OECD [۸۰] مبنای خوبی برای شناخت درس‌ها و مسائل کلی اجرایی بودند.

دولت نیوزیلند رویکردهای گوناگون تهیه و تلفیق گزارش‌های تعهدی را تجربه کرد. که این امر با اقدامات موقتی صورت گرفت که به جا افتادن فرایندها و درک بهتر استلزامات کمک کرد:

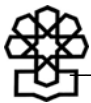
● ابتدا صفحه گسترده صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها (نقدی و تعهدی) گردآوری و به موارد زیر ارسال می‌شد.

۱. یک دفتر ساده تجاری؛ برای آماده‌سازی گزارش‌های نقدی و تعهدی.

۲. یک پایگاه داده‌ها که بدین منظور ساخته شده بود؛ برای آماده‌سازی و تحلیل بودجه‌ها. سپس اطلاعات مجدداً برای تلفیق نهایی به صفحه گسترده‌ها وارد می‌شد.

هزینه این رویکرد حداقل و مؤثر تلقی می‌شد اما مشکلات مهمی رخ داد: به طوری که

○ غالباً پیش‌بینی‌ها و گزارش‌های مالی وزارتخانه‌ها تناقض داخلی داشتند (یعنی ترازنامه‌ها متعادل نبودند و صورت جریان‌های نقدی با سایر صورت‌های مالی



مطابقت نداشتند).

○ زمینه بروز اشتباه در صفحه گسترده‌های وصولی^۱ پایگاه داده‌ها وجود داشت. علاوه بر این، این فرایند مستلزم مدیریت صدها دیسکت کامپیوتری بود.

○ گردآوری، بررسی، اصلاح، تلفیق، تحلیل و انتشار بودجه‌ها و گزارش‌ها هفته‌ها به طول می‌انجامید.

● در سال ۱۹۹۴، یک سیستم تلفیق مالی یکپارچه تهیه و پیاده‌سازی شد (هزینه آن حدود ۷۰۰,۰۰۰ دلار و شامل پشتیبانی اجرا، سخت‌افزار و نرم‌افزار بود). این سیستم

○ آزمون‌های اعتباری خودکار داشت. این آزمون‌ها (در حدود ۱۰۰۰ تا) برای اطمینان از عرضه داده‌های تمیز^۲ به خزانه‌داری تدارک دیده شده بودند.

○ جمع‌آوری و تلفیق خودکار داده‌ها (اطلاعات از طریق مردم ارسال می‌شد).

○ پیش‌بینی، بودجه و داده‌های واقعی را در یک سیستم واحد در هم می‌آمیخت.

○ توانایی پشتیبانی از تحلیل پیشرفته را داشت.

منافع سیستم فوق به صورت زیر قابل ارائه است:

○ داده‌های صحیح طی ده روز کاری آخر ماه فراهم می‌گشت.

○ در این صورت تلفیق به طور سریع قابل انجام بود.

○ تعداد پرسنل کاهش قابل توجهی یافت.

○ سایر منابع از حسابداری پایه به سوی تحلیل، تغییر جهت دادند.

○ صورت‌های مالی تلفیقی دولت طی ۴ هفته آخر ماه قابل انتشار بود.

● در ۲۰۰۰ - ۱۹۹۷ به عنوان آخرین اقدام سیستم به صورت پایگاه داده‌های اینترنتی بازسازی شد.

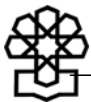


وجود فرایند تضمین کیفیت مهم است و باید راهبردهای اجرای محک‌زنی‌های اجرایی^۱ را به صورت سازوکار انگیزش لحاظ کرد. این امر باعث ایجاد رقابت بین دستگاه‌ها می‌شود.

عمدتاً کشورهای که برای اولین بار به سوی سیستم تعهدی می‌روند به ارتباطات بالا (مهم‌ترین عاملی که در اجرا دست کم گرفته می‌شود) نیازمند هستند.^[۸] ارتباط نزدیک با نهاد حسابرسی عالی (SAI) ضروری است. این نهاد باید فرایند اصلاح را تقویت کرده و به دستگاه‌ها در امر اجرا کمک کند.

ارتباط با سیاستمداران - به خصوص نمایندگان مجلس - برای پیش‌تر کشورهای که رو به سیستم تعهدی آورده‌اند، چالش مهمی به شمار می‌رود. اول این‌که، ممکن است حمایت‌های اولیه سیاستمداران به دلیل انتخابات پی‌درپی کاهش یابد چرا که با سیاستمداران جدید به اندازه کافی ارتباط برقرار نمی‌شود. دوم این‌که در بیش‌تر کشورها، تصمیم به پذیرش سیستم تعهدی توسط گروه کوچکی از وزرا و اعضای قوه مقننه انجام می‌گیرد. اما با ارائه اطلاعات تعهدی موضوع برای بسیاری از سیاستمداران گیج‌کننده می‌شود چون که تلاش کمی برای ارتباط با سیاستمداران انجام می‌شود. این امر بالقوه توانایی قوه مقننه را در وادار کردن قوه مجریه به پاسخگویی اثربخش، تضعیف می‌کند. درسی که از این تجربه گرفته می‌شود این است که وقتی حسابداری تعهدی وارد سیستم می‌شود باید راهبرد ارتباطی قوی اتخاذ و آن را در طول زمان حفظ کرد. علاوه بر این، تجربه شکاف ارتباطی با رسانه‌ها و شکاف ارتباطی با مردم را آشکار می‌کند. ممکن است وقتی برای اولین بار بودجه‌ها و

1. Implementation Benchmarks.



صورت‌های مالی تعهدی عرضه می‌شود، سردرگمی پدید آید. به‌ویژه ممکن است رسانه‌ها درک محدودی از ارقام و مفاهیم پایه داشته باشند. ولی بعضی از کشورها توانسته‌اند با موفقیت و با تشکیل جلسات آموزش رسانه‌ها و به هنگام عرضه بودجه با این خطر مبارزه کنند.

در این زمینه لازم است که حسابداران مجرب به کار گرفته شده و حسابداران دولتی که سیستم نقدی آموزش دیده‌اند، مجدداً آموزش یابند. اگر کشوری دچار کمبود مطلق مهارت‌های حسابداری است، لازم است که این امر به هنگام طراحی راهبردها و برنامه‌های اجرایی مدنظر قرار گیرد. البته نباید بیش از حد در آموزش سرمایه‌گذاری نمود - چرا که بعضی از کشورها در تخمین نیاز به آموزش زیاده روی کرده‌اند. در ضمن باید مسأله کارمندان مازاد حسابداری حل گردد.

غالباً اجرای سیستم اطلاعات مدیریت مالی جدید (FMIS) همراه با ورود تعهدی است. یک درس بسیار روشن برای دولت‌ها این است که نرم‌افزارهای موجود در بازار را ترجیح دهند و در صورت لزوم فرایندهای داخلی را مطابق با آن تنظیم کنند. چون که هرگاه دولت‌ها سیستم خاص خود را ایجاد کنند یا اصلاحات قابل ملاحظه‌ای در نرم‌افزارهای موجود بازار انجام دهند مشکلاتی پدید آمده و به دنبال آن هزینه‌ها افزایش خواهند یافت.

پس از دوره اجرایی کوتاهی، بسیاری از سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی توسط سیستم‌های دیگر جایگزین می‌شوند (فقط پس از ۲ سال تقریباً کلیه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مالی مورد استفاده در نیوزیلند کنار رفته و سیستم‌های دیگری جایگزین شدند). این امر نشان‌دهنده تصمیم‌گیری ضعیف در مورد نیازهای

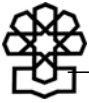


سازمانی است زیرا مدیران تحت حسابداری تعهدی با نیازهایشان آشنایی ندارند. درسی که از این تجربه گرفته می‌شود این است که تا وقتی سازمان با محیط تعهدی آشنا نشده است روی سیستم‌های اطلاعات مدیریت پیچیده سرمایه‌گذاری نکند.

غالباً تقدیم اطلاعات به وزارت دارایی^۱ از نظر صحت و به موقع بودن با مشکلاتی مواجه می‌شود. بعضی از کشورها با جدول‌بندی زمانی تحویل اطلاعات از سوی واحدهای حسابداری و نیز تعداد دفعاتی که اصلاحات باید انجام شود، به پیشرفت‌های مهمی در امر کیفیت اطلاعات و تاریخ تقدیم دست یافته‌اند. این موضوع هم در مورد حسابداری تعهدی و هم در مورد حسابداری نقدی صدق می‌کند.

کشورهایی که قبلاً حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی را اجرا کرده‌اند، رشته گسترده‌ای از رهنمودها و مواد آموزشی تولید کرده‌اند. لازم است که سیاست‌های حسابداری خاص و جدید به موقع در اختیار قرار گیرد تا وزرای وزارتخانه‌ها^۲ بتوانند هر چه زودتر خود را برای آن سیاست‌ها آماده سازند. گروه کاری که با مشارکت مقامات طیفی از وزارتخانه‌ها و کارگزاری‌ها برای حل مسائل ویژه تشکیل شده باشد کارها را راحت پیش می‌برد تا این که این مقامات مشارکت نداشته باشند.^۳

1. Finance Ministry.
2. Line ministers.
3. Serves to get Buy-in from them more readily than otherwise.



بسیاری از کشورها چه توسعه یافته و چه در حال توسعه، از شکلی از حسابداری تعهدات استفاده می‌کنند. این نوع حسابداری مستلزم گزارش منابع تعهد کننده^۱ حتی در صورت عدم پرداخت نقدی خواهد بود. حسابداری تعهدات - که مثلاً در فیلیپین استفاده می‌شود - شباهت‌های بسیاری به حسابداری تعهدی دارد و می‌تواند نقطه شروع خوبی برای ایجاد حسابداری تعهدی باشد.

یکی از مشکلات ناشی از کاربرد حسابداری تعهدی در مورد گزارش‌های مالی (نه بودجه) این است که اطلاعات تعهدی ممکن است جدی تلقی نشود. بودجه سند مهم مدیریت در بخش عمومی است و پاسخگویی براساس اجرای بودجه برطبق تصویب قوه مقننه صورت می‌پذیرد. اگر بودجه بر مبنای نقدی باشد، این مبنای پایه کار سیاستمداران و کارمندان اداری ارشد قرار خواهد گرفت. در این صورت گزارش‌دهی مالی براساس مبنای متفاوت، شایستگی عملکرد حسابداری تکنیکی^۲ صرف را به خطر می‌اندازد. بنابراین کشورها برای به حداکثر رساندن منافع، باید حسابداری و بودجه‌ریزی کاملاً تعهدی را پیاده کنند.

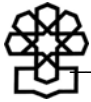
علاوه بر این، هر چند ممکن است گزارش‌ها و بودجه‌ها بر پایه تعهدی تهیه شوند، ولی ممکن است چارچوب‌های حسابداری متفاوت به کار برده شود. این امر باعث پیچیدگی و سردرگمی می‌شود. به‌عنوان مثال، بودجه‌های بخش بودجه استرالیا براساس GFS تهیه می‌شود. گزارش‌های مالی منطبق با استانداردهای حسابداری استرالیا تهیه می‌شود. ممکن است مقیاس (اندازه) تراز عملیاتی که با استفاده از این

1. Commitment Accounting
2. Committing Resources.
3. A purely Technical Accounting Exercise.



دو چارچوب حسابداری تهیه می‌شود تفاوت چشمگیری داشته باشند که تبعات این امر برای سیاست مالی ناچیز نخواهد بود.^[۸۲]

- در این قسمت تجارب اجرایی مورد بررسی واقع شد و درس‌هایی از این تجارب ذکر شد و مهم‌ترین نکته این بود که هیچ رهیافت اجرایی بهترین رهیافت و رهیافت درجه اول نیست بلکه بهترین رهیافت وابسته به ترتیبات و شرایط یک کشور است و این که نمی‌توان اجرای حسابداری تعهدی را عمل فنی حسابداری انگاشت. اجرای حسابداری تعهدی مستلزم «تغییر فرهنگ» در دولت است که این تغییر باید با اصلاحات مدیریت عمومی وسیع ارتباط پیدا کند. برای این که حسابداری تعهدی موفق و ارزشمند قلمداد شود، لازم است که اطلاعات جدید حاصل از حسابداری تعهدی برای بهبود تصمیم‌گیری در دولت مورد استفاده واقع شود. این تغییر خود به خودی رخ نخواهد داد. بنابراین لازم است که این تغییر فعالانه به خصوص در سطح سیاستگذاران و مقامات ارشد ایجاد شود. یکی از مقاله‌های تحقیقی اخیر IMF بیش‌تر به بررسی این امر پرداخته است.^[۸۳] (کادر ۹)



یکی از مقالات تحقیقی اخیر IMF به بررسی نقش حسابداری از منظر اصلاحات بودجه‌بندی عملیاتی پرداخته است.^[۸۴] بر اساس آن، در حالی که بسیاری از کشورهای OECD سیستم‌های حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تبدیل کرده‌اند احتمالاً چنین حرکتی فقط در قبال پذیرش اصلاحات وسیع در مدیریت بخش عمومی ارزشمند خواهد بود. در ادامه این مقاله آمده است که هر چند حسابداری تعهدی از بهترین رویه‌های مدیریت عمومی حمایت می‌کند، ولی می‌توان به بسیاری از اهداف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با درجه کم‌تری از حسابداری تعهدی کامل دست یافت و در صورتی که کشورها بعضی پیش شرط‌های لازم را تأمین نکنند، بهتر است که همان سیستم نقدی خود را بهبود بخشند.

البته دلایل ذکر شده در این مقاله عاری از انتقاد نیست. اول این‌که، در مورد پیش‌شرط‌های انتقال به سیستم تعهدی اغراق شده است. به‌عنوان مثال، در این مقاله به اشتباه فرض شده که حسابداری تعهدی باید همراه با مدیریت و حسابداری غیر متمرکز توأم شود تا بدین وسیله «رعایت مقررات اساسی» را ضعیف سازد. دوم این‌که شواهد راجع به منافع ذاتی گزارش‌دهی مبتنی بر تعهدی نادیده انگاشته شده است. سوم این‌که، قویاً از تکمیل اطلاعات مبتنی بر نقدی با اطلاعات تعهدی طرفداری شده است. در حالی که این رهیافت به‌عنوان یک رهیافت گذار معتبر است، تجربه عملی کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته نشان می‌دهد که دفاتر ثبت و کل غیر منسجم^۲ مانند دفاتر ثبت دارایی‌ها سریعاً از اطلاعات مالی اصلی منتزع می‌شود.^۳ در عین حال، مقاله مذکور موافق با رهیافت تدریجی گام به گام برای عرضه حسابداری تعهدی است.

1. Basic Compliance.

2. Non-integrated.

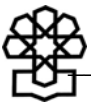
3. Quickly Become Out- of- Step With Core financial information.



در بخش‌های پیشین مزایا و معایب حسابداری تعهدی، تجارب اجرایی کشورهای و وضعیت حسابداری دولتی در برخی کشورهای در حال توسعه عضو بانک توسعه آسیایی مورد بررسی قرار گرفت و معلوم شد که روندی عمومی در دولت‌ها به سمت پذیرش حسابداری تعهدی جریان دارد.

البته، در بخش‌های قبل تمرکز عمدتاً بر مسائل اجرایی در بافت کشورهای توسعه یافته بود. شرایط کشورهای در حال توسعه عضو بسیار متفاوت است. مثلاً، غالباً در بخش خصوصی کمبود همیشگی پرسنل حرفه‌ای حسابداری مشاهده می‌شود، چه برسد به بخش عمومی. علاوه بر این، نمی‌توان کلیه کشورهای در حال توسعه عضو را گروه‌بندی کرد: علاوه بر سایر مسائل، تفاوت‌های زیادی بین این کشورها از لحاظ میزان توسعه یافتگی، تأثیرات تاریخی و فشارهای مالی وجود دارد. مهم‌تر از همه این‌که، کشورهای در حال توسعه عضو مجال کشورهای توسعه‌یافته در تخصیص منابع کمیاب دولت را ندارند. در کشورهای توسعه یافته، مدیریت مالی ضعیف منجر به مالیات و بدهی بالا یا زمان انتظار طولانی‌تر برای خدمات تأمین شده از سوی دولت می‌شود. در کشورهای در حال توسعه عضو، تبعات مدیریت مالی ضعیف بسیار شدیدتر است.

این بخش به معرفی شرایط خاص کشورهای در حال توسعه عضو می‌پردازد که باید به هنگام بررسی در مورد استفاده یا عدم استفاده از بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی مدنظر قرار گیرد. سپس اجرای حسابداری تعهدی در کشورهای در حال توسعه عضو مورد بررسی قرار می‌گیرد.



-

علاوه بر مسائل مدیریت مالی که دولت‌های توسعه یافته با آن مواجهند، اکثر کشورهای در حال توسعه عضو با مشکلات خاصی ناشی از منابع بسیار محدود، اطلاعات و مهارت ناکافی، فشار برای اعمال بیش از حد توانایی در مورد نیازهای برآورده نشده و ذخایر محدود برای دفع شوک‌ها یا دشواری‌های غیرمنتظره رو به رو هستند.

چالش‌هایی که کشورهای در حال توسعه عضو با آن روبه‌رویند اساساً متفاوت از چالش‌های کشورهای توسعه یافته است. ممکن است فرایندها و تجویزهایی که مناسب کشورهای توسعه یافته باشد، در کشورهای در حال توسعه نتایج مایوس‌کننده‌ای بار آورد. معمولاً کشورهای در حال توسعه عضو برای حفظ نظم مالی و دستیابی به نتایج بودجه‌ای کارا با دشواری بیشتری روبه‌رو هستند. این کشورها کنترل ضعیف‌تری بر سرنوشت بودجه‌ای خود دارند و نتایجی که به نظر می‌رسد ناشی از مدیریت سهل‌گیرانه مخارج باشد اغلب محصول فرعی توسعه نیافتگی است.^[۸۰]

کشورهایی در حال گذار (مانند ازبکستان) از برنامه‌ریزی متمرکز به اقتصاد مبتنی بر بازار نیز متفاوت‌اند. بسیاری از کشورهای در حال توسعه عضو، بخش عمومی کوچکی دارند اما معمولاً دولت‌های کشورهای حال گذار نسبت به کل اقتصاد در حال بزرگ شدن هستند. این کشورها اجازه نمی‌دهند به موازات رشد بخش عمومی، نهادهای مدیریتی عمومی پا بگیرند اما باید یارانه را جایگزین پرداخت‌های انتقالی کرده شرکت‌های دولتی را برچینند، و سیستم‌های جدید مالیاتی پایه‌گذاری و اجرا کرده و نهادهای تنظیم‌کننده‌ای برای تسهیل بازارهای مستحکم و باز ایجاد کنند. پیشرفت بعضی از کشورهای در حال گذار چشمگیر بوده است اما تعدیل در سایر

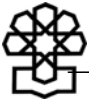


کشورها از سرعت کمتری برخوردار بوده است. لازم به ذکر است که حتی پیشرفته‌ترین اقتصادهای در حال‌گذار کارهای تمام نشده بسیاری در مدیریت امور مالی خود دارند.

تفاوت‌های موجود بین کشورهای توسعه یافته و توسعه نیافته هم باعث اصلاحات و هم مانع آن می‌شود. از یک طرف، کشورهای در حال توسعه می‌توانند رویه‌هایی را بپذیرند که در طی سالیان متمادی تکامل یافته و در جهان توسعه یافته از اقبال گسترده‌ای برخوردار است. از طرف دیگر، ممکن است مشکلات خاصی که کشورهای فقیر با آن روبه‌رویند آن کشورها را تبدیل به محیط‌های نامناسبی برای پذیرش بعضی رویه‌ها کند.

در مقایسه با کشورهای توسعه یافته، غالباً کشورهای در حال توسعه عضو با مشکلات ظرفیتی شدیدی به ویژه در مورد پرسنل حسابداری مجرب مواجه می‌شوند. البته این امر در بین کشورهای در حال توسعه عضو بسیار متفاوت است. مثلاً در حالی که بخش عمومی و خصوصی جزایر مارشال هیچ حسابدار مجری ندارند ولی سری‌لانکا مجموعه بزرگی از حسابداران بسیار مجرب بخش خصوصی داراست.

معمولاً کشورهای توسعه یافته در مقایسه با کشورهای در حال توسعه عضو علاوه برداشتن ظرفیت‌های بالا، مسائل مبرم کمتری دارند. به عنوان مثال، اندونزی در حال مبارزه با کاهش چشمگیر موضوع پاسخگویی است که ناشی از برنامه‌های فراگیر تمرکززدایی است. تحت چنین شرایطی صرف تلاش‌ها و منابع در جهت تعهدی کردن (در مقابل اولویت‌های مبارزه با کاهش پاسخگویی) عمل بخردانه‌ای نیست.



در دهه گذشته تلاش‌های وسیعی برای بهبود پایه‌ای مدیریت مالی دولت از جمله بودجه‌ریزی و حسابداری در کشورهای در حال توسعه عضو در جریان بوده که بیش‌تر این تلاش‌ها ناکام مانده یا حداقل در مقابل گروه‌های ذی‌نفع یا فساد و رشوه‌خواری، نتوانسته پیشرفت‌های چشمگیری به دست آورد. به‌ویژه این که تلاش برای بهبود شفافیت و پاسخگویی به‌طور مستقیم منبع درآمد سیاستمداران و بروکرات‌ها را تهدید می‌کند. با توجه به توانایی فوق‌العاده حسابداری تعهدی برای کاهش فرصت فسادجویی، می‌توان انتظار چنین مخالفت‌های پرجنجال را در قبال اصلاحات داشت.

اکثر اهداکنندگان بهبود حکمرانی عمومی را در صدر دستور کار خود قرار داده‌اند. نتیجه آن‌که ممکن است اهداف و روش‌شناسی‌های متناقض انسجام تلاش‌های اصلاحی را تضعیف کنند. در عوض، کشورهای توسعه یافته با چنین چالشی مواجه نمی‌شوند چرا که عموماً متکی به پشتیبانی خارجی نیستند.

دهه گذشته شاهد تغییرات چشمگیری در ترتیبات دولت در بیش‌تر کشورهای در حال توسعه عضو و به خصوص در اقتصادهای در حال‌گذار بوده است. برای نیل به این هدف، باید مطلوبیت تغییر اساسی در ترتیبات مالی مورد بررسی قرار گیرد.



بسیاری از کشورهای در حال توسعه عضو با محدودیت‌های تکنولوژیکی و ارتباطی مثلاً دسترسی به اینترنت یا پشتیبانی FMIS های مدرن روبه‌رو هستند. این امر باعث کاهش انتخاب گزینش FMIS می‌شود.

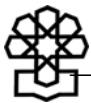
بسیاری از کشورهای در حال توسعه عضو، SAI هایی^۱ دارند که فاقد حسابداران مجرب حرفه‌ای‌اند.

اجرای حسابداری تعهدی، به علت استانداردهای یکسان سرانجام^۲ مشابهی خواهد داشت. (صفحات ۲۰-۱۰). اما نقاط عزیمت، تفاوت قابل ملاحظه‌ای با همدیگر دارند که نشان‌دهنده سوابق، ترتیبات و رویه‌های مختلف کشورها است. این عوامل به همراه سایر مسائل همچون ظرفیت و منابع کشور، مسیر و زمان‌بندی مناسب اجرا، را تعیین خواهند کرد.

دو مدل اجرایی کلی وجود دارد: رهیافت جهشی^۳ و رهیافت افزایش فزاینده.^۴ رهیافت جهشی یک رویه افراطی است. این رهیافت که نیوزیلند نمونه اصلی آن است، مستلزم انتقال کلیه دستگاه‌های دولت مرکزی به بودجه‌ریزی و حسابداری

۱. مؤسسات حسابرسی عالی.

2. Endpoint.
3. Big bang, Approach.
4. Incremental Approach.



تعهدی کامل طی مدت کوتاهی است. در نیوزیلند، صورت‌های مالی تعهدی طی ۱۸ ماه تهیه شدند که متعاقب آن اکثر منابع بر مبنای تعهدی تخصیص داده شده و صورت‌های مالی کل دولت و به دنبال آن پیش‌بینی‌های مالی تهیه شد.

از جمله مزیت‌های رهیافت جهشی عبارتند از.

۱. پشتیبانی از تغییر فرهنگی یکدست در دولت،

۲. نیل سریع به اهداف،

۳. اجتناب از ریسک گریزی^۱.

مضار آن شامل موارد زیر می‌شود:

۱. بار کاری^۲ متمرکز

۲. فقدان زمان برای پرداختن به مسائل مطروحه،

۳. خطر تزلزل تعهد سیاسی متزلزل.^[۸۶]

رهیافت افزایش فزاینده راه‌حل مناسبی تدریجی است. در این رهیافت زمان‌بندی اجرایی برحسب نوع و اندازه سازمان متفاوت است (مثلاً دستگاه‌های دولتی ایالات متحده برحسب اندازه به سه گروه تقسیم شدند که هر گروه اهداف اجرایی متفاوتی دارد).^[۸۷] رهیافت افزایش فزاینده را اکثر کشورها پذیرفته‌اند و معمولاً مستلزم حسابداری دو طرفه، شناسایی و ارزش‌گذاری تدریجی دارایی‌ها، بهبود تدریجی گزارش‌های مالی و در نهایت تهیه بودجه مبتنی بر تعهدی است.

مزایای رهیافت افزایش فزاینده به صورت زیر است:

۱. می‌توان به مدت چند سال موارد تعهدی را مورد آزمون قرار داده و سرانجام

آن‌ها را مشخص کرد، طی این مدت می‌توان مشکلات را شناسایی و حل نمود،

۲. می‌توان به موازات این سیستم، سیستم نقدی را هم حفظ کرد و بدین وسیله

ریسک را کاهش داد.

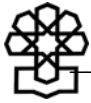
1. Reversion.
2. Workload.



معایب رهیافت افزایشی عبارتند از:

۱. اگر دولت بخواهد که هر دو سیستم را به موازات هم حفظ کند این امر از لحاظ منابع و مدیریت بسیار سخت خواهد بود البته می‌توان با تغییر تدریجی سیستم‌های موجود بر این مشکل فائق آمد (مثل سوئد)،
 ۲. ممکن است فرهنگ لازم بودجه‌ریزی تعهدی شکل نگیرد.
 ۳. ممکن است اگر دوره اجرا به طول بیانجامد شتاب کار کند شود.
- رهیافت جهشی در مورد نیوزیلند کارکرد خوبی داشت اما باید دانست که سه عامل مطلوب در این موفقیت سهیم بودند. اول این‌که بحران مالی به اصلاحات شتاب داد. دوم، پشتیبانی سیاسی از سوی هر دو حزب و خالی از ابهام بود. سوم، اصلاحات در شیوه‌های استخدامی در بخش عمومی و فرایند برگزاری مناقصه به دستگاه‌ها، انعطاف‌پذیری بیشتری در مواجهه با منافع‌شان داد. به‌ویژه، آن‌که می‌توانستند به‌آسانی از بخش خصوصی پرسنل حسابداری به کار گیرند و سیستم‌های حسابداری را تهیه کنند. ممکن است این عوامل در سایر کشورها (به خصوص در کشورهای در حال توسعه عضو) برقرار نباشد که در این صورت رهیافت کم‌خطر افزایشی مناسب‌تر خواهد بود.
- وجود یک فرایند تضمین کیفیت، امر مطلوبی خواهد بود و باید محک‌زنی‌های اجرایی در استراتژی اجرا به عنوان سازوکار انگیزش لحاظ شود. به‌ویژه، این امر می‌تواند باعث پیدایش رقابت بین دستگاه‌ها شود.

اگر در کشورهای توسعه یافته اراده سیاسی برای اصلاح مدیریت مالی مهم باشد، این امر در کشورهای در حال توسعه عضو ضروری خواهد بود. به‌ویژه، اراده سیاسی لازم برای مبارزه با گروه‌های ذی‌نفع بسیار اساسی است. برای نیل به این مقصود، لازم است که راهبردهای ارتباطات و اجرا به گونه‌ای طراحی شوند که هر چه زودتر



منافع تحقق یابند (تا بتوان منافع اولیه را محقق ساخت). علاوه بر این، راهبردهای اجرایی نباید صرفاً به یک دولت وابسته باشد چرا که در کشورهای در حال توسعه عضو تغییر دولت مکرر رخ می‌دهد.

باید که بر اظهار نیات و اهداف فرایند اصلاح تأکید زیادی شود. در مقایسه با کشورهای توسعه یافته، لازم است که در کشورهای در حال توسعه با گروه گسترده‌تری مشاوره شود. به ویژه باید تلاش کرد که پشتیبانی سازمان‌های کمک‌کننده را جلب نمود.

وجود پرسنل حسابداری مجرب بسیار اساسی بوده و باید نکاتی را در این زمینه رعایت کرد اول این که نباید در برآورد استلزامات آموزش و استخدام نیروها مبالغه کرد. (صفحه ۶۵). دوم باید طی سازوکاری یا حسابداران بخش خصوصی را استخدام کرد یا با آن‌ها برای انجام کار معین قرارداد بست. اگر مانند جزایر مارشال، تعداد حسابداران مجرب محدود باشد، باید فرایند اجرا تا هنگامی که ظرفیت لازم فراهم شود به تأخیر بیافتد.

غالباً تلاش می‌شود که حسابداری تعهدی را با تکیه بر اجرای یک FMIS اجرا کرد. معمولاً این‌گونه تلاش‌ها ناکام می‌مانند یا مستلزم هزینه گزاف یا وقت زیادی^۱ هستند به خصوص اگر تلاش شود که سیستم‌های پیچیده اجرا شوند. در مرحله اول، باید

1. Time Overrun.

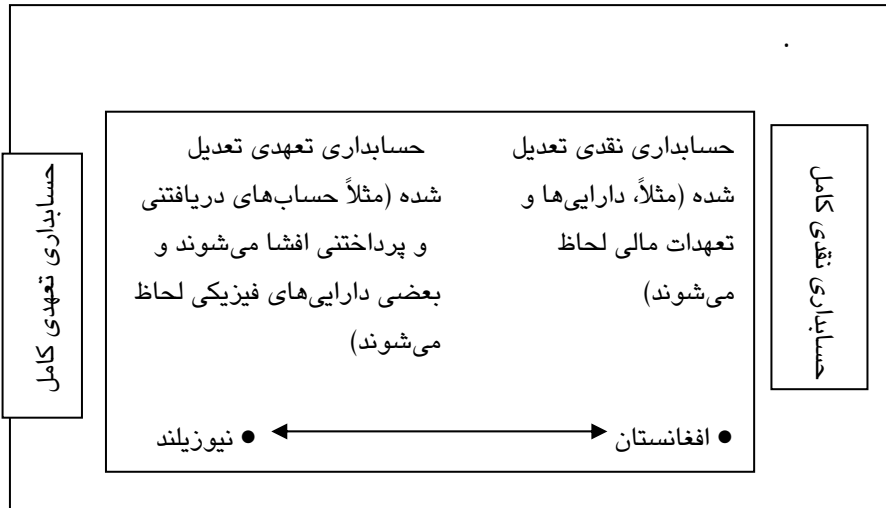
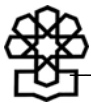


تلاش کرد که سیستم‌های موجود تکمیل شوند. علاوه بر این، در زمینه کشورهای در حال توسعه عضو، پشتیبانی از FMISها در کشور ضروری است.

نهادهای حسابرسی عالی در اجرای حسابداری تعهدی نقش کلیدی دارند. البته ممکن است متخصص ساختن یک نهاد حسابرسی عالی سال‌ها به طول انجامد. مثلاً در جزایر فیجی و نیوزیلند سال‌ها طول کشید تا در ادارات حسابرسی حسابداران مجرب به کار گرفته شوند. در صورت عدم وجود نهاد حسابرسی عالی تأمین مالی شده و دارای کارمند مجرب، تعویق اجرا را باید مورد توجه جدی قرار داد.

نمی‌توان اجرای حسابداری تعهدی را به‌عنوان «عمل فنی حسابرسی» تلقی کرد. اجرای حسابداری تعهدی مستلزم «تغییر فرهنگ» در دولت است و باید به اصلاحات مدیریتی گسترده‌تر وصل شود. برای این‌که حسابداری تعهدی ارزشمند و موفق باشد، باید از اطلاعات جدید حاصل از حسابداری تعهدی در امر بهبود تصمیم‌گیری دولتی استفاده کرد. این تغییر خود به خود رخ نمی‌دهد و لازم است که آن را به‌خصوص در سطح سیاستگذاران و مقامات ارشد به‌وجود آورد.

محدودیت‌های ذاتی شرایط کشورهای در حال توسعه عضو مانع از آن است که رهیافت اجرایی جهش رهیافت مناسبی باشد. علاوه بر این، در حالی که دو مبنای حسابداری مبنای مفهومی مورد توافق واحدی دارند - حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی - اکثر صورت‌های مالی دولت بر مبنای نقدی تعدیل شده یا تعهدی تعدیل شده تهیه می‌شوند (نمودار ۴).



با این وجود، اکثر مخالفان حسابداری تعهدی اعتراض‌شان را متوجه مبنای حسابداری تعهدی کامل کرده‌اند. بدون توجه بر این نکته که می‌توان با کم‌ترین تلاش و با گنجاندن اطلاعات الحاقی^۱ در صورت‌های مالی دولت به مزایای دست یافت. واقع، فقدان استانداردهای حسابداری مانع حرکت تدریجی دولت‌ها به سمت حسابداری تعهدی نمی‌شود (نباید هم بشود).

رهیافت افزایش فزاینده مستلزم پیشرفت در طول پیوستار حسابداری است تا حدی که منابع و ظرفیت‌ها اجازه دهند.

صندوق بین‌المللی پول در مورد GFS جدید مبتنی بر تعهدی، بر این نکته واقف است که اجرای سیستم اصلاح شده مدت زمانی خواهد کشید و لازم است که پیشرفت با سرعتی صورت پذیرد که میزان آن را نیازهای متفاوت و شرایط هر کشور تعیین می‌کنند. به خصوص لازم است که بسیاری از کشورها سیستم‌های اساسی حسابداری^۲ خود را اصلاح کنند تا نشان‌دهنده مبنای ثبت و طبقه‌بندی‌های اصلاح

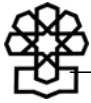
1. Additional Information.

2. Underlying Accounting System.



شده باشد.^[۸۸] رهیافت افزایشی که مورد پذیرش اکثر کشورها قرار گرفته است شامل
مراحلی است که در جدول ۷ خلاصه شده است.

<p>مشکلات بالقوه را شناسایی خواهد کرد تا بتوان بر طبق برنامه زمانی به حل آنها پرداخت. علاوه بر این، در این برنامه می‌توان منابع مورد نیاز را نیز شناسایی کرد.</p>	<p>۱. تدوین یک برنامه اجرایی مفصل. در این برنامه باید تغییرات قانونی احتمالی و اقدامات مرتبط شناسایی شده باشد.</p>
<p>برخی نواقص مبنای حسابداری نقدی را رفع خواهد کرد.</p>	<p>۲. اجرای IPSAS مبتنی بر نقدی از ثبت وجوه نقد به مبنای یکنواخت اطمینان حاصل شده و از همه مهم‌تر، دستگاه گزارشگر تعیین و کلیه ترازهای نقدی مغایرت‌گیری شود.^۱</p>
<p>به کاربران و تهیه‌کنندگان اطلاعات فرصت می‌دهد تا خود را با قالب‌های گزارش‌نویسی جدید آشناسازند. همچنین شناسایی شکاف‌های اطلاعاتی را به راحتی امکان‌پذیر می‌سازد.</p>	<p>۳. تفسیر قالب‌های گزارش‌دهی. مبنای حسابداری نقدی حفظ شود. اما نمودار حساب‌ها و قالب گزارش‌دهی به گونه‌ای تغییر یابد که نشان‌دهنده اصول تعهدی باشند.</p>
<p>احتمالاً فوراً منافی از طریق شناسایی فعالیت‌های شبه بودجه‌ای و تعهدات دولتی حاصل خواهد شد.</p>	<p>۴. تقویت حسابداری شرکت‌های تحت تملک دولت حسابداری شرکت‌های عمومی و گزارش‌نویسی را در راستای استانداردهای حسابداری تعهدی بخش خصوصی بهبود بخشید.</p>
<p>با کم‌ترین تلاش اضافه اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در مورد درآمد و هزینه‌های معوقه تأمین می‌شود.</p>	<p>۵. تکمیل اطلاعات موجود. اطلاعات حسابداری موجود را با حساب‌های پرداختی و حساب‌های دریافتی همراه کرده و به ایجاد دفترداری دویل و حسابداری تعهدی بدوی (اولیه) مبادرت کنید.</p>

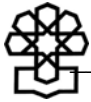




۶. شناسایی خریدهای دارایی‌های جدید. پایه محکمی برای شناسایی، طبقه‌بندی، ارزشگذاری و استهلاک دارایی‌های ثابت در آینده تأمین می‌شود.	دارایی ثابت جدید خریداری شده را گروه‌های مناسب مخارج، طبقه‌بندی کنید (همچون، زمین، ساختمان، سخت‌افزار و نرم‌افزار کامپیوتری).
۷. شناسایی موارد احتمالی تعهدات و تضمین‌های احتمالی. آن‌ها باید شناسایی، ارزشگذاری و افشا شود.	این احتمالات در کشورهای در حال توسعه عضو بسیار مهم هستند. شناسایی ریسک اولین قدم در مدیریت ریسک است.
۸. شناسایی دارایی‌ها و تعهدات اصلی. دارایی‌ها و تعهدات را شناسایی و ارزشگذاری کنید که این کار با ارقام مالی و تعهدات بازنشستگی شروع شود.	احتمالاً چند قلم از دارایی‌ها و تعهدات اصلی قسمت اعظم ترانزنامه را تشکیل می‌دهند.
۹. شناسایی سایر دارایی‌ها. به تدریج سایر دارایی‌ها از جمله مالکیت و دارایی‌های زیرساختاری شناسایی و ارزشگذاری گردد.	ممکن است چندین سال طول بکشد تا ثبت تعهدی دارایی‌های ثابت فراهم آید.
۱۰. گنجانیدن دارایی‌ها در صورت‌های مالی. کلیه دارایی‌ها از جمله دارایی‌های ثابت در صورت‌های مالی گنجانده و شروع به تعیین هزینه استهلاک‌ها کنید.	صورت‌های مالی کامل تهیه می‌شوند.
۱۱. تهیه بودجه‌های تعهدی عرضه تخصیص تعهدی	با توجه به این‌که سیستم تخصیصات هر کشور به لحاظ قانونی مهم است، ممکن است چندین سال طول بکشد تا قوه مقننه تخصیصات تعهدی را بپذیرد.

IPSAS = استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.

SOE = شرکت‌های تحت تملک دولت.



در کشورهای توسعه یافته پذیرش بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی طی یک روندی صورت می‌گیرد و بسیاری از کشورهای در حال توسعه عضو در حال انجام این عمل بوده یا در نظر دارند که آن را انجام دهند.

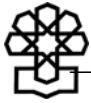
در عین حال که در این گزارش به منافع بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی اذعان شده است، به محدودیت‌ها و موانع پیش روی کشورهای در حال توسعه عضو نیز تأکید گردیده است. به ویژه، طی دو دهه گذشته، تلاش‌های بسیاری برای بهبود دفترداری^۱ پایه و حسابداری نقدی در کشورهای در حال توسعه عضو شده است، اما غالباً این تلاش‌ها به علت فقدان تعهد موجود^۲ محدودیت منابع، پیچیدگی و مخالفت شدید گروه‌های ذی‌نفع به نتیجه نرسیده است. جای تعجب نیست که بعضی از مفسران با تجربه، پذیرش حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی از سوی کشورهای در حال توسعه عضو را امری دور از واقعیت می‌پندارند.

(SAI) IFAC .

IPSAS

() IPSAS

1. Record keeping.
2. Ongoing Commitment.



از ژانویه ۲۰۰۳، فدراسیون بین‌المللی حسابداران بخش عمومی (PSC) استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی زیر را منتشر کرده است:

• **IPSAS** » «این استاندارد به تشریح ملاحظات کلی در مورد ارائه صورت‌های مالی، دستورالعمل‌هایی در مورد ساختار و شرایط حداقل محتوای صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای حسابداری تعهدی، می‌پردازد.

• **IPSAS** » «مستلزم تهیه اطلاعاتی در مورد تغییرات تاریخی در نقدینگی و شبه نقدینگی دستگاه به وسیله صورت جریان نقدینگی به صورت فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین سرمایه است. اطلاعات جریان نقدی استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا از چگونگی تعیین جریان نقد مورد نیاز بخش عمومی و مصرف آن اطلاع حاصل کنند.

• **IPSAS** »

«مستلزم طبقه‌بندی و افشای اقلام فوق‌العاده و افشای جداگانه برخی اقلام در صورت‌های مالی است. علاوه بر این، این IPSAS نحوه برخورد حسابداری را با تغییرات برآوردهای حسابداری، تغییرات سیاست‌های حسابداری و تصحیح اشتباهات اساسی را بیان می‌کند.

• **IPSAS** » «این IPSAS به بحث حسابداری معاملات ارزی و عملیات خارجی پرداخته شرایط لازم برای تصمیم‌گیری در مورد استفاده از نوع نرخ ارز و نحوه شناسایی تأثیرات مالی تغییر نرخ آن شرح داده شده است.



• **IPSAS** » «: به توصیه در مورد نحوه برخورد حسابداری با هزینه‌های وام‌گیری پرداخته و مستلزم مصرف فوری هزینه استقراض است. البته این استاندارد سرمایه‌ای نمودن هزینه وام‌گیری را که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی باشد به عنوان نوعی برخورد بدیل مجاز می‌داند.

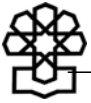
• **IPSAS** » «: کلیه دستگاه‌های تحت کنترل را که خط به خط^۱ تلفیق شده‌اند و ادار به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌کند علاوه بر این، این استاندارد شرح مفصل مفهوم کنترل در بخش عمومی و نیز دستورالعمل در مورد تعیین وجود یا عدم وجود کنترل برای اهداف گزارشگری مالی را داراست.

• **IPSAS** » «: مستلزم این است که کلیه سرمایه‌گذاری‌ها در شرکت‌های تابعه باید در صورت‌های مالی تلفیقی با استفاده روش ارزش ویژه^۲ حسابداری آورده شود بجز در مواقعی که سرمایه تحصیل شده منحصراً برای واگذاری در آینده نزدیک نگهداری شود که در این صورت از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود.

• **IPSAS** » «: این استاندارد تلفیق متناسب را به صورت رفتار محک‌زنی برای حسابداری چنین مشارکت خاص‌هایی که دستگاه‌های بخش عمومی در آن شرکت می‌کند، تصریح می‌نماید. علاوه بر این، به عنوان یک راهکار مجاز، مشارکت خاص‌ها را به استفاده از روش ارزش ویژه حسابداری توجیه می‌کند.

• **IPSAS** » «: شرایط شناسایی درآمدهای ناشی از معاملات ارزی را تعیین می‌کند و مقرر می‌دارد که چنین درآمدهایی براساس ارزش

1. on a line by line basis
2. Association.
3. Equity Method.



متعارف ما به ازای وصولی^۱ یا دریافتی اندازه‌گیری شود و شرایط افشا را نیز دربردارد.

• **IPSAS** » «: خصوصیات اقتصادهای با تورم افسارگسیخته را شرح می‌دهد و دستگاه‌های چنین اقتصادهای را ملزم به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌کند^۲.

• **IPSAS** » «: به شرح قراردادهای پیمانکاری پرداخته و شرایط شناسایی درآمدها و هزینه‌های چنین قراردادهایی را وضع و برخی شرایط را بیان می‌دارد.

• **IPSAS** » «: این استاندارد به تعریف موجودی‌ها پرداخته شرایط اندازه‌گیری آن‌ها (از جمله آن موجودی‌هایی که برای توزیع بدون هزینه یا با هزینه اسمی نگهداشته شده است) را تحت سیستم بهای تمام شده تاریخی وضع کرده و شرایط افشا را نیز بیان می‌کند.

• **IPSAS** » «: افشاها و سیاست‌های حسابداری مناسب را که باید در مورد اجاره‌های عملیاتی و مالی به کار رود، توصیه می‌کند.

• **IPSAS** » «: زمانی که دستگاه‌ها باید صورت‌های مالی‌شان را بابت رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری تعدیل کنند و افشاهایی که دستگاه‌ها باید درباره تاریخی که صورت‌های مالی اجازه صدور یافته و نیز در مورد رویدادهای بعد از تاریخ گزارشگری، تعیین می‌کند.

• **IPSAS** » «: افشا و ارائه اهمیت ابزارهای مالی داخل و خارج ترازنامه برای وضعیت مالی، عملکرد و جریان‌های نقدی دولت‌ها با سایر دستگاه‌های بخش عمومی رهنمودهایی به دست می‌دهد.

1. Consideration Received.
2. Restate.



• IPSAS »

املاک و شرایط افشاهای مربوطه را تعیین می‌کند.
« رفتارهای حسابداری سرمایه‌گذاری در

• IPSAS »

اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از جمله زمان شناسایی دارایی‌ها، تعیین ارزش دفتری،
آنها و هزینه‌های استهلاک مربوطه می‌پردازد.

• IPSAS »

مالی درباره فعالیت‌های قابل تمییز دولت‌ها یا سایر دستگاه‌های بخش عمومی
می‌پردازد.

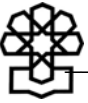
• IPSAS »

احتمالی و تعهدات احتمالی و شرایط شناسایی ذخایر و چگونگی اندازه‌گیری آنها و
افشاهایی که باید در مورد آنها انجام شود، می‌پردازد. علاوه بر این، این استاندارد
لازم می‌دارد که اطلاعات خاصی در مورد تعهدات احتمالی و دارایی‌های احتمالی در
یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا شود تا کاربران بتوانند ماهیت، زمان‌بندی و
مقدار آنان را بدانند.

• IPSAS »

افشای وجود روابط اشخاص وابسته را
در جایی که باید کنترل وجود داشته باشد و نیز افشای اطلاعاتی در مورد معاملات
بین دستگاه و افراد وابسته که در برخی شرایط لازم است. این اطلاعات برای مقاصد
پاسخگویی مورد نیاز است تا درک بهتر وضعیت مالی و عملکرد شخصیت
گزارشگری آسان شود. مسأله اصلی در افشای اطلاعات مربوط به افراد وابسته
معلوم کردن این نکته است که کدام افراد شخصیت گزارشگری را کنترل یا نفوذ
چشمگیری بر آن دارند و نیز تعیین این نکته که چه اطلاعاتی در مورد معاملات با
افراد وابسته باید افشا شود.

1. Carrying amounts.
2. Segment reporting.



• IPSAS »

« در مورد شروط لازم
برای دولت‌ها یا دستگاه‌های دولتی بابت گزارش کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی و
مانده‌هایی است که در کنترل دارند و نیز افشای اطلاعات در مورد مبالغی است که
افراد ثالث از طرف آنها تصفیه کرده‌اند. این استاندارد به افشای یادداشت اطلاعات
اضافی مثلاً در مورد دارایی‌ها، تعهدات، معاملات انجام شده از طرف سایرین و این‌که
آیا مقادیر بودجه‌ریزی شده مازادند یا نه، ترغیب می‌کند.



این پیوست به شرح برخی مسائل خاص حسابداری دولت می‌پردازد. این مسائل هم به کشورهای توسعه‌یافته و هم در حال توسعه مربوط هستند.^[۸۹]

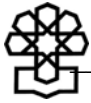
دولت‌ها از سطوح و بخش‌های مختلف تشکیل شده‌اند (نمودار ۱) که این امر تعاریف شخصیت گزارشگری را دشوار می‌سازد. آزمون اصلی، آزمون کنترل است. به ویژه، رفتار دولت‌های نامتمرکز (یعنی دولت‌های محلی) برای اهداف تلفیق بسته به ترتیبات تاریخی و قانون اساسی متفاوت است. مثلاً در حالی که بریتانیا می‌خواهد دولت‌های محلی را در صورت‌های مالی کل دولت تلفیق کند، ایالات متحده تمایل به انجام این کار ندارد.

سقوط انرون^۲ مشکلات تعریف شخصیت گزارشگری برای اهداف حسابداری را روشن کرده. یعنی سهم چشمگیری از تعهدات انرون را دستگاه‌های ویژه^۳ داشتند که (به احتمال قوی) ملزم نبودند تحت قوانین عمومی پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده تلفیق شوند.

دارایی‌های زیرساختاری عمدتاً از شاهراه‌ها و سایر دارایی‌های شبکه‌ای (مانند سیستم‌های تأمین آب) تشکیل می‌شوند. عموماً این دارایی‌ها با ارزش‌اند. مسائل حسابداری مهم در مورد این دارایی‌ها از قرار زیر است:

• این دارایی‌ها دارای عمر مفید بالایی بوده که امر تصمیم‌گیری در برخورد صحیح با موضوع استهلاک^۴ را دشوار می‌سازد. در واکنش به این امر، چند کشور استهلاک

1. Reporting Entity and Aggregate Consolidation.
2. Enron.
3. Special Purpose.
4. Depreciation Treatment.



دارایی‌های زیرساختاری را به حساب نمی‌آورند، اما تصدیق می‌کنند که به گونه‌ای از این دارایی‌ها نگهداری می‌کنند که طول عمر بی‌نهایت داشته باشند.

- غالباً به علت عمر زیاد این‌گونه دارایی‌ها و دشواری تفکیک سرمایه‌گذاری‌های اولیه از هزینه‌های نگهداری، تخمین هزینه اولیه تحصیل این دارایی‌ها زیاد است.
- روش‌های ارزشگذاری تأثیر زیادی بر این دارایی‌ها دارند.
- شناسایی و محاسبه دارایی‌های زیرساختاری دو تأثیر عمده دارد:

۱. نیاز به مخارج تعمیر و نگهداری را که غالباً مغفول می‌افتد، برجسته می‌سازد،
۲. بسته به ترتیبات مالی، تأثیر تلویحی کنار گذاشتن منابعی برای جایگزینی باعث کاهش چشمگیری در مقدار مخارج موجود برای سایر فعالیت‌ها می‌شود.

نحوه برخورد با برنامه‌های بیمه اجتماعی، مانند برنامه‌های عمومی مستمری بازنشستگی سالخوردگی در حسابداری تعهدی مسأله بحث‌انگیزی است. این بحث به نحوه برخورد با برنامه‌های مستمری بازنشستگی کارمندان دولت اشاره ندارد که تعهدات قراردادی است و تلقی آن به عنوان یک تعهد امری واضح و روشن است. بعضی بر این باورند که برخی تعهدات مبتنی بر تأمین منافع آتی تحت برنامه‌های بیمه اجتماعی را باید به عنوان تعهدات دولت تلقی کرد اما سایرین این اعتقاد را ندارند.

مبنای سنتی ارزشگذاری بهای تمام شده تاریخی (یعنی بهای اولیه خرید دارایی) بوده است. البته، تمایلی به سوی حسابداری ارزش متعارف^۱ مشاهده می‌شود. از نظر مفهومی، ارزشگذاری‌های جاری مهم‌ترند، اما غالباً ملاحظات عملی منجر به استفاده از رهیافت بهای تمام شده تاریخی می‌شود. هم سیستم حساب‌های ملی^۲ و هم آمارهای مالی دولت (GFS) ملزم به ارزشگذاری مجدد دارایی‌ها هستند.

1. Fair value accounting.
2. SNA.

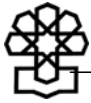


در مورد دارایی‌های نظامی (مثلاً هواپیماهای جنگنده) دو نوع دیدگاه وجود دارد. از یک طرف بعضی از دولت‌ها این دارایی‌ها را سرمایه‌گذاری کرده و آن را مستهلک می‌کنند. برعکس، بعضی از کشورها، دارایی‌های نظامی خریداری شده را هزینه می‌کنند.

دارایی‌های موروثی شامل ساختمان‌های تاریخی، بناهای یادگاری، معماری‌های قدیمی، موزه، گالری و کلکسیون اسناد و سوابق است. استاندارد حسابداری بین‌المللی بخش عمومی (IPSAS ۱۷) «اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شناسایی (حسابداری) دارایی‌های موروثی را مجاز می‌داند (ملزم نمی‌کند) برعکس SNA ۱۹۹۳ و GFS شناسایی و ارزشگذاری بناهای تاریخی را الزامی می‌دانند»^[۹۰]

«ساختمان‌ها و بناهایی که جزء بناهای تاریخی محسوب می‌شوند، در جای مناسبی در گروه ساختمان‌ها و بناها ارائه می‌شوند. بناهای تاریخی، بناها یا مکان‌هایی است که از اهمیت معماری، تاریخی یا فرهنگی خاصی برخوردارند. معمولاً این بناها در اختیار عموم قرار گرفته و غالباً بازدیدکنندگان در قبال ورود به بنای تاریخی یا اطراف آن مبلغی می‌پردازند. واحدهای دولت کل معمولاً از بناهای تاریخی برای ارائه خدمات فرهنگی یا تفریح‌گونه^۲ استفاده می‌کنند. البته فقط در صورتی می‌توان آن‌ها را مستقیماً ارزشگذاری کرد که کسی غیر از مالک آن، اهمیت آن را به رسمیت شناخته باشد که معمولاً این امر از طریق ارزیابی فروش یا ارزیابی رسمی صورت می‌گیرد. بناهای تاریخی را باید طبق آخرین بهای فروش که در صورت نیاز با استفاده از «شاخص قیمت عمومی» هم به روز شده باشد، ارزشگذاری کرد».

1. Heritage Assets.
2. entertainment type.



روش بعضی از کشورها در شناسایی و ارزشگذاری دارایی‌های موروثی‌شان بحث‌برانگیز است. اول این‌که، مخالفان مدعی‌اند که نمی‌توان بر چیزی که ارزشش ذاتاً تاریخی (نه پولی) است ارزش پولی گذاشت. دوم، فایده‌گزارش ارزش دارایی‌های موروثی در ترازنامه دولت مورد سؤال قرار گرفته است. برعکس، طرفداران معتقدند که از لحاظ بهبود مباشرت دارایی‌ها منافع حاصل می‌شود. در هر صورت، در اکثر کشورها دارایی‌های موروثی بخش مهمی از دارایی‌های دولت را تشکیل نمی‌دهند.



این پیوست تحلیل هزینه فایده حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی در نیوزلند است. تحلیل ارائه شده در جدول صفحه بعد براساس موارد زیر تهیه شده است:

۱. تلاش شده است که منافع «افزایش اعتبار» که در نتیجه عرضه حسابداری تعهدی و تأثیر آن بر هزینه‌های وام‌گیری حاصل شده است، کمی شود. اگرچه ذکر از شواهدی از ایالات متحده رفته است «ایالاتی که از اطلاعات تعهدی استفاده می‌کنند به نسبت ایالت‌هایی که صرفاً از اطلاعات نقدی استفاده می‌کنند، اعطای وام با شرایط بهتری صورت می‌گیرد»^[۹۱] ولی ما نتوانستیم محل ذکر این مطلب را بیابیم. البته، در غیاب شواهد تجربی پشتیبانی کننده،^[۹۲] (به احتمالی قوی) چنین فرض می‌شود که (۱) پس‌اندازهای ضمنی هزینه‌های استقراض که ناشی از عرضه حسابداری تعهدی ۴ درصد است (۲) منافع کم‌کم در ۴ سال تحقق می‌یابند.

۲. تلاشی برای برآورده شدن منافع ذکر شده ذیل انجام نشده اگر چه نمی‌توان تأثیراتشان را به دقت کمی کرد.

• برآوردهای بهتر از تأثیر کلان سیاست مالی و دولت

• اطلاعات بهتر در مورد معوقه‌های پرداختی

• اطلاعات جامع‌تر

• مدیریت بهتر نقدینگی

• مدیریت بهتر دارایی‌های غیرمالی

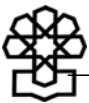
• هماهنگی با سایر سیستم‌های آماری کلان

• سادگی و درک بیشتر

• کاهش فرصت دستکاری

• افزایش قابلیت مقایسه

• اطلاعات بهتر در مورد دوام وضعیت سیاست مالی



• اطلاعات بهتر در مورد تأثیرات کلان جریان‌های سرمایه‌ای و جاری

• اطلاعات بهتر برای پشتیبانی تصمیمات راهبردی مالی

• معیارهای بهتر برای برابری (عدالت) بین نسلی

• پاسخگویی بهتر

• مدیریت بهتر منابع

• اطلاعات بهتر در مورد تعهدات آتی

• اطلاعات بهتر برای پشتیبانی از مدیریت نقدینگی

• اطلاعات بهتر برای پشتیبانی از تصمیمات قیمت‌گذاری و

• دسترسی بهتر به پرسنل مالی و سیستم‌های اطلاعات مالی

۳. در یک تحلیل ایستا، فرض شده است که سطوح بدهی ثابت است.

۴. محاسبه نرخ بازده داخلی (IRR) براساس یک دوره ۲۰ ساله صورت گرفته

است.

۵. هزینه‌های اجرا بر اساس تحقیق «اداره حسابرسی نیوزلند» برآورده شده

است که بنابر این تحقیق کل هزینه اصلاح مدیریت مالی برای دوره ۱۹۸۷ الی ۱۹۹۲

مبلغ ۹۹ میلیون دلار آمریکا (۱۶۰ الی ۱۸۰ میلیون دلار نیوزلند) یا حدود ۱ درصد

هزینه‌های دولت طی این مدت برآورده شده است.

این تحقیق هزینه‌های مستقیم را نیز شامل می‌شد مانند (۱) خرید و اجرای

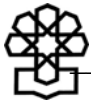
سیستم اطلاعات مدیریت مالی (FMIS) و (۲) هزینه‌های مشاوره. در این تحقیق

هزینه‌های غیر مستقیم مانند وقت کارمندان^۱ نیز برآورده شده بود.^[۹۳] هزینه‌های

اجرا طی یک دوره ۵ ساله زمان بندی شده که نشان دهنده فعالیت‌های اجرا است.



										:
										افزایش اعتبار و تأثیر آن بر هزینه‌های وام‌گیری
									۵۰,۰۰۰	معوقه بدهی ناخالص (میلیون دلار)
									۰/۰۴٪	تأثیر شفافیت بر نرخ‌های وام‌گیری
									۲۰	پس انداز بهره ضمنی
									۰۰	منافع (کاهش هزینه‌های وام‌گیری، فرض می‌شود که منافع از سال چهارم شروع می‌شود)
									۰۰	
									۰۰	کل منافع قابل کمی کردن
									۳۶	براساس تحقیق اداره حسابرسی نیوزلند
									۳۶	کل هزینه‌های قابل اجرا
									-۳۶	خالص منافع/ هزینه‌ها
									٪۷	نرخه بازدهی داخلی (درصد و IRR)



مطابق این تحلیل نرخ بازده داخلی حاصل این اجرا ۷٪+ بوده است. احتمالاً با توجه به ملاحظات زیر، این تحلیل بسیار محافظه‌کارانه خواهد بود.

- این تحلیل تقریباً کلیه منافع را کنار می‌گذارد زیرا نمی‌توان آن‌ها را به درستی کمی کرد.
- عامل تعدیل نرخ بهره به مورد استفاده در محیط کم بهره کاربرد دارد (دولت شهری ایالات متحده). البته، احتمال دارد که منافع نرخ بهره کمتر از واقع ارائه شود زیرا نرخ‌های بهره غالب در نیوزلند بالاتر بودند.
- هزینه‌های اجرا بیش از واقع ارائه شده‌اند زیرا کل هزینه‌های برآورده شده اصلاحات مدیریت مالی نیوزلند را در بر می‌گیرد، همچون هزینه‌های ناشی از عملیاتی قرارداد شناسایی محصول.



OECD

در این پیوست به شرح رهیافت‌های ۴ کشور عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه در امر اجرای حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی پرداخته شده است.

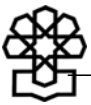
در طول دهه ۸۰، دولت‌های ایالتی کانادا تغییرات چشمگیری در رویه‌های گزارشگری خود دادند و از حسابداری تعهدی به سوی نقدی و از گزارش حساب‌های مجزا به سوی صورت‌های مالی تلفیقی حرکت کردند.^[۹۴]

در سال ۱۹۹۵، کانادا راهبرد اطلاعات مالی (FIS) را با هدف آن لاین کردن سیستم‌های راهبرد اطلاعات مالی تا یکم آوریل ۲۰۰۱ (که توانستند تا به این تاریخ عملی کنند) وضع کرد. این امر مستلزم تغییر روش دفترداری^۱ بیش از صد ساله ادارات و دستگاه‌های دولتی بود.

صورت‌های مالی ماهانه برای گزارشگری مالی تلفیقی دولت همچنان تا انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده مبتنی بر تعهدی کامل ۲۰۰۰-۲۰۰۱ براساس مبنای تعهدی اصلاح شده خواهند بود. در حال حاضر، پارلمان کانادا در حال بررسی چگونگی عرضه تخصیص‌ها براساس سیستم بر تعهدی است.

اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی در آلمان عمدتاً پیامد مستقیم اصلاح بخش عمومی از طریق خصوصی‌سازی، سهامی نمودن، تمرکززدایی، واگذاری مدیریت، رقابت و سنجش عملکرد بر مبنای محصول^۲ است. تغییرات به نسبت کند و محتاط بوده است تا از ابهام اجتناب شود. این تغییرات ابتدا در دولت محلی اعمال می‌شد و

1. Keeping the Book.
2. Output Performance Orientation.



سپس در ایالت‌ها و دولت فدرال صورت می‌گرفت. تمرکز آن‌ها بر بودجه‌ریزی و حسابداری مدیریتی بود.^[۹۵]

این رهیافت قدم به قدم مستلزم انجام پروژه‌های آزمایشی بود. وجود پروژه‌های آموزشی، مانع از نیاز به اصلاح مبنای قانونی مدیریت مالی در مرحله اول فرایند اصلاح می‌شد از یک طرف، این رهیافت منجر به پروژه‌های بسیار با مبنای مفهومی ضعیف، اهداف غیرواضح، عدم هماهنگی کافی و عدم وجود ارزیابی سیستماتیک از نتایج می‌شد. از طرف دیگر، رهیافت پروژه آموزشی در مراحل اولیه اصلاح مدیریت مالی بخش عمومی مفید است، زیرا حوزه‌های قضایی به خصوص در کشورهایی که شرایط قانونی بسیار سخت‌گیرانه و مفصل در بخش عمومی دارند قادر به آزمون ایده‌های جدید خواهد کرد.

البته این خطر وجود دارد که فرایند اصلاح هرگز از مرحله آزمایشی فراتر نرود. برای غلبه بر این خطر دستورالعمل‌های مفهومی کافی، اهداف روشن و قالب زمانی محدود برای این که پروژه‌های آزمایشی در فرایند اصلاح رکن مفیدی داشته باشند از اهمیت حیاتی برخوردارند.

دولت‌های فدرال و ایالتی در تغییر سیستم مدیریت مالی‌شان از دولت‌های محلی تبعیت می‌کنند. اما هنوز هم اکثر آن‌ها رهیافت اصلاح افزایشی را ترجیح می‌دهند. آن‌ها می‌خواهند که سیستم موجود را با عناصر جدید مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر محصول و حسابداری عملیاتی و صنعتی تکمیل کنند. هنوز برای اکثر این دولت‌ها و رهبران سیاسی جایگزین کامل سیستم حسابداری با سیستم حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی غیرممکن است.

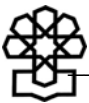
در پی اجرای دو ساله و تدریجی حسابداری تعهدی، این سیستم از ۱ ژوئیه ۱۹۹۳ کاملاً در دولت مرکزی اجرا شد. اگرچه اجرای آن مستلزم زحمات فراوانی بود، به دو



دلیل بدون مشکل بود اول این که، هیچ تغییر سازمانی لازم نبود- ساختار دولت سوئد مناسب اجرای مدیریت تعهدی و مبتنی بر نتیجه بود. دوم این که، در آغاز، حسابداری تعهدی فقط در مورد حسابداری دستگاه‌ها گزارشگری کل دولت به کار برده می‌شد و برای مقاصد بودجه‌ای (تخصیص) به کار برده نمی‌شد. این امر پیچیدگی‌ها را کاهش می‌داد.^[۹۶]

امور اجرایی مستلزم (۱) تعدیل سیستم‌های حسابداری (۲) توسعه سیاست‌های حسابداری (۳) تغییر فرایند و روال‌ها و (۴) به راه انداختن یک پیکار مهم اطلاعاتی، آموزشی و تعلیمی است. هزینه این فعالیت‌ها به آسانی قابل شناسایی نبودند.^[۹۷] دارایی‌های مالی لحاظ نشده بودند (به علت دشواری ارزشگذاری) و دارایی‌های دفاعی به جای سرمایه‌ای شدن، هزینه می‌گردید قبل از اجرا اکثر دستگاه‌ها از سیستم حسابداری متمرکز کامپیوتری استفاده می‌کردند^[۹۸] که در اواخر دهه ۶۰ عرضه شده بود. این سیستم برای کار کردن یا اقلام تعهدی اصلاح شده بود. علاوه براین، سیستم جدیدی در اختیار مؤسسات قرار گرفت. این سیستم جدید، یک سیستم حسابداری بازاری است که در سراسر جهان، بخش خصوصی از آن استفاده فراوانی می‌کند.^[۹۹] عرضه مستقیم سیستم جدید تمرکززدایی از حسابداری دولتی را امکان پذیر کرد. از دهه هشتاد، سیاست‌های حسابداری دولتی به تدریج هم راستای بخش خصوصی گشت. البته، تا ۱۹۹۳، این سیاست‌ها کاملاً مبتنی بر تعهدی نبودند. علاوه براین، برخی جرح و تعدیل‌ها انجام شد تا نیازهای خاص دولت را منعکس کند.

فعالیت‌های آموزشی، تعلیمی و ارتباطی قبل از شروع اجرا انجام پذیرفت اول از همه، اطلاعات توضیح‌دهنده تغییرات تهیه شد. دوم، تعلیم پرسنل مالی، بیش‌تر از طریق سمینارها، انجام شد. و در نهایت یک کارمند «مرجع مالی ملی» در هر دستگاهی به عنوان مشاور به گماشته شد.



به ویژه، تخصص پرسنل حسابداری که قبلاً در رده پایینی قرار داشتند به نحو قابل توجهی افزایش یافت و اکنون استخدام حسابداران در دستگاه‌های دولتی امکان‌پذیر است.

بریتانیا حسابداری تعهدی را در سطح دستگاه پذیرفته است و در صدد است که برای سال ۲۰۰۶ صورت‌های مالی کل تلفیقی تهیه کند. بریتانیا در نظر دارد که صورت‌های مالی تلفیقی را به صورت مرحله‌ای تهیه کند:

- مرحله اول تلفیق حساب‌های حسابرسی نشده دولت مرکزی با استفاده از اصلاحات حساب‌های ملی ۲۰۰۲-۲۰۰۱ است (سیستم حساب‌های ملی)
- مرحله ۲ شامل تلفیق حساب‌های تعهدی ۲۰۰۴-۲۰۰۳ دولت مرکزی خواهد بود.
- مرحله ۳ شامل تلفیق حساب‌های کل دولت برای ۲۰۰۶-۲۰۰۵ خواهد بود.

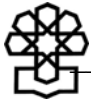


سایت‌های اینترنتی

- هیأت استانداردهای حسابداری دولتی GASB www.gasb.org
- گروه تحقیقی بین‌الدولی کارشناسان استانداردهای بین‌المللی حسابداری
www.iasb.org.uk USAR
- گزارش‌های کنفرانس سازمان ملل در مورد توسعه و تجارت (UNCTAD)
www.iasb.org.uk USAB هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی
- www.ifac.org IFAC فدراسیون بین‌المللی حسابداری
- www.intosai.org INTOSAI سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی

:

1. OECD. 2000. *Focus*. December (18). p. 1.
2. RETA 5877: *Strengthening Financial Management and Governance in Selected DMCs and RETA*
3. In late January 2003, the following paper was released: Diamond, Jack. 2002. *Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?* Working Paper WP/02/240. Washington, DC: IMF.
۴. در این مقاله، منظور از «حسابداری تعهدی» حسابداری تعهدی در محدوده «اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری» است.
۵. استانداردهای حسابداری بین‌المللی تهیه ۴ صورت مالی اساسی را لازم می‌داند: ۱. صورت وضعیت مالی (تراز مالی)؛ ۲. صورت عملکرد مالی (صورت عملیاتی، صورت درآمد یا حساب سود و زیان)؛ ۳. صورت تغییرات خالص دارایی‌ها یا خالص صاحبان سهام و ۵. صورت جریان نقدی.



۶. در این مثال طبق ترتیبات طرح بازنشستگی اکثر دولت‌ها، تعهدات بازنشستگی بدون پشتوانه فرض شده است.

۷. در فوریه ۲۰۰۳، فدراسیون بین‌المللی حسابداران یک IPSAS مبتنی بر نقدی صادر کرد (گزارشگری مالی تحت مبنای نقدی حسابداری) این ISPAS در نوامبر ۲۰۰۲ تصویب شده بود.

8. Perotti, Roberto. 2002. Estimating the Effects of Fiscal Policy in OECD Countries. Paper presented at the ISOM Conference, Frankfurt. 14-15 June.

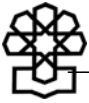
9. Virola, Romulo A. and Estrella V. Domingo. 2001. Changing the Philippine National

۱۰. دارایی‌های غیرمالی باید بر طبق ارزش بازاری ثبت شوند، اما در جمهوری خلق چین این دارایی‌ها بر طبق بهای تمام شده تاریخی ارزش‌گذاری می‌شوند.

11. Lihua, Dong (National Bureau of Statistics). 2001. The Status of Implementation of the 1993 SNA In China. Paper presented at ADB TA No. 5874-REG: Rebasng and Linking of NAS workshop. 13-16 February. p. 3.

۱۲. بانک توسعه آسیایی بین سال‌های ۱۹۷۱ و ۲۰۰۲، به میزان ۲۱/۸۱ میلیون دلار امریکایی از ۶۰ پروژه کمک فنی ظرفیت سازی آماری پشتیبانی کرد. کمک‌های فنی بانک توسعه آسیایی شماره PHI - ۲۸۷۵ به تقویت نهادی سیستم حساب‌های ملی، به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ دلار، (تصویب شده در ۲۵ سپتامبر ۱۹۹۷) می‌پردازد. این کمک فنی در می ۲۰۰۱ با یک کارگاه آموزشی منطقه‌ای پایان یافت. در این کارگاه آموزشی که با حضور ۱۵ کشور از منطقه آسیا تشکیل شده بود تجربه فیلیپین در امر اجرا و نهادسازی SNA ۱۹۹۳ بررسی شد. هر کدام از کشورها مقالاتی در مورد آماده‌سازی حساب‌ها و ترازنامه‌های تلفیقی عرضه کردند.

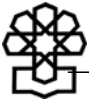
13. Jiwei, Lou (First Vice Minister, Ministry of Finance). 2002. Government Budgeting and Accounting Reform in China. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 2(1). December. pp. 51-80.



19. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. paras 3.47–3.53. Washington, DC.
20. IMF. 2001. *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
21. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. Washington, DC. paras 3.47–3.53.
22. Ball, I., T. Dale, W. D. Eggers and J. Sacco. 1999. *Reforming Financial Management in the Public Sector: Lessons US Officials Can Learn From New Zealand*. Policy Study No. 258
23. Campos, J. E. & Pradhan, S. 1997. Evaluating public expenditure management systems: an experimental methodology with an application to the Australia and New Zealand reforms. *Journal of Policy Analysis and Management*, 16(3), 423-445. p. 432
24. Brumby, Jim in Schiavo-Campo, Salvatore and Daniel Tommasi (eds.). 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: ADB. p. 360.
25. For further information on creative cash accounting practices, see: Diamond, Jack. 2002. *Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?* Working Paper WP/02/240. Washington, DC: IMF.
۲۶. رفتارهای دولت ایالات متحده در پاسخ به انگیزه‌های گرم - رودمن - هولینگز و نیز انگیزه‌های دولت‌های اروپایی در مورد معیارهای ماستریخت، بر این اعتقاد عمومی که اطلاعات نقدی نسبت به اطلاعات تعهدی کم‌تر قابل دستکاری است، خط بطلان می‌کشد.
27. Buti, Marco and Gabriele Giudice. 2002. *Maastricht's Fiscal Rules at Ten: An Assessment*. European Commission.
28. IMF. 2001. *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
29. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. Washington, DC. paras 3.47–3.53.
30. IMF. 2001. *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
31. *Ibid.*



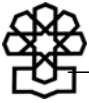
14. Montesinos, Vicente. 2002. Government Budgeting and Accounting Reform in Spain. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 2(1). December. pp. 333–354.
15. IFAC. 2003. *The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, the Issues and the Outlook*. New York. Public Sector Committee. p. 10.
16. Primary sources:
- Diamond, Jack. 2002. Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required? Working Paper WP/02/240. Washington, DC: IMF.
 - IFAC. 1996. *Perspectives on Accrual Accounting*. Occasional Paper 3. New York Public Sector Committee.
 - IMF. 2002. *Government Finance Statistics 2001 Companion Material*. Washington, DC.
 - IMF. 2001. *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
 - Mellor, Thuy. 1996. Why Governments Should Produce Balance Sheets. *Australian Journal of Public Administration*. 55(1). March. pp. 78-81.
 - OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. PUMA/SBO (2002)10. Paris.
 - Schiavo-Campo, Salvatore and Daniel Tommasi (eds.). 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: ADB.
 - World Bank. 1998. *Public Expenditure Management Handbook*. Washington, DC.
۱۷. براساس تحقیقاتی که خزانه‌داری نیوزلند به هنگام بررسی این که آیا بودجه‌های دولتی باید مبتنی بر تعهدی باشند یا نه تهیه کرده است.
18. UN. 1993. *System of National Accounts (SNA) Manual*. New York. paras. 3.92–3.96.



۴۴. اگرچه این طبقه‌بندی مخصوص مدل‌های حسابداری بخش خصوصی است، ولی هماهنگی بالای با طبقه‌بندی‌های حسابداری دولتی دارد.
45. ADB. 2002. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in the Fiji Islands*. Manila. p. 80.
46. Vatuloka, Eroni and Greg E. Shailer. 2000. Preferences for the Regulation and Monitoring of Fijian Government Accounting. *Asian Accounting Review*. Vol(8). No. 2.
47. ADB. 2002. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in the Republic of the Marshall Islands*. Manila. pp. 23-24, 64-65.
48. Government of the Marshall Islands. 2001. *Republic of the Marshall Islands: General Purpose Financial Statements and Independent Auditors' Report for the year ended 30 September 2000*. Majuro. 18 May. p. 5.
49. Pobre, Hermogenes P. and Araceli Bernal-Magno. 1987. *Government Accounting*. Manila. pp. 19-21, 307-330.
50. *Ibid.* pp. 14-15.
51. Government of Sri Lanka. 1992. *Financial Regulations of the Government of the Democratic Socialist Republic of Sri Lanka*. Department of Government Printing: Colombo.
52. ADB. 2002. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in Sri Lanka*. Manila. pp. 24, 63-64.
53. ADB. 2002. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in Azerbaijan*. Manila. p. 50.
54. ADB. 2000. *Financial Management and Governance Issues in the People's Republic of China*. Manila. p. 8.
55. Jiwei, Lou (First Vice Minister, Ministry of Finance). 2002. Government Budgeting and Accounting Reform in China. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 2(1). December. pp. 51-80.
56. *Ibid.*
57. Lihua, Dong (National Bureau of Statistics). 2001. *The Status of Implementation of the 1993 SNA in China*. Paper presented at the concluding workshop on ADB TA No. 5874-REG: Rebasings and Linking of NAS. 13-16 February. p. 3



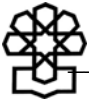
32. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. Washington, DC. paras 3.47-3.53.
33. *Ibid.*
34. Kraft, Evan and Tihomir Stucka. 2002. *Fiscal Consolidation, External Competitiveness and Monetary Policy: A Reply to the WIIW*. May. Zagreb: Croatian National Bank. p. 1.
35. US Government. 2002. *2001 Financial Report of the United States Government*. Washington, DC. p. 1.
36. Primary source: Ball, I., T. Dale, W. D. Eggers and J. Sacco. 1999. *Reforming Financial Management in the Public Sector: Lessons US Officials Can Learn From New Zealand*. Policy Study No. 258. Los Angeles: Reason Public Policy Institute. Reason Foundation.
37. Mellor, Thuy. 1996. Why Governments Should Produce Balance Sheets. *Australian Journal of Public Administration*. 55(1). March. pp. 78-81.
38. Schick, Allen. 2002. Fiscal Rules and Fiscal Risks. Presentation at the World Bank Training Course. 21 May.
39. Matheson, Alex. 2002. Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 2(1). December. pp. 44-45.
40. *Ibid.*
41. Brumby, Jim and Marco Cangiano. 2001. Public Expenditure Management Reform and Fiscal Consolidation in OECD Countries. Paper presented at the Fifth International Conference Institutions in Transition organized by the Slovenian Institute of Macroeconomic Analysis and Development in Otoëc, Slovenia, 13-14 July.
42. Ministry of Finance and National Planning Survey reported in: ADB. 2002. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in the Fiji Islands*. Manila. p. 82.
43. World Bank. 1998. *Public Expenditure Management Handbook*. Washington, DC. p. 8.



66. Warren, Ken. 2000. The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A Review of Ten Years Experience with accrual and output-based budgets in New Zealand. Paper prepared for the Australasian Treasury Officers Conference. October.
67. Brumby, J., Edmonds, P., & Honeyfield, K. 1996. Effects of public sector financial management reform in New Zealand. Paper presented at the Australasian Evaluation Society Conference, Wellington, New Zealand, 30 August.
68. Schick, A. 1996. *The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change*, Wellington, New Zealand: State Services Commission.
69. Stace, D. & Norman, R. 1995. *Re-invented Government: The New Zealand Experience*. Centre for Corporate Change, Australian Graduate School of Management, University of New South Wales, CCC Paper No. 050.
70. Boston, J. (ed.). 1995. *The State Under Contract*. Wellington, New Zealand: Bridget Williams Books.
71. Kelsey, J. 1995. *The New Zealand Experiment: A World Model for Structural Adjustment?* Auckland University Press/Bridget Williams Books.
72. Schick, A. 1998. Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms. *World Bank Research Observer* (February).
73. See for instance:
- Schwartz, H. M. 1997. Reinvention and retrenchment: Lessons from the application of the New Zealand model to Alberta, Canada, *Journal of Policy Analysis and Management*, 16(3), 405-421.
 - Canadian Office of the Auditor General. 1995. *Toward Better Governance: Public Service Reform in New Zealand (1984-1994) and its Relevance to Canada*. Ottawa, Canada: Minister of Supply and Services.
74. Gore, Albert. 1999. Remarks delivered at the Opening Session of the International REGO Conference. 14 January.
75. IFAC Public Sector Committee. 1994. *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*. Occasional Paper 1. October. New York.



58. ADB. 2000. *Financial Management and Governance Issues in Mongolia*. Manila. p. 47.
59. Public Sector Performance (NZ) Ltd. April 1999. *Final Report on TA No. 2931-MON: Program Preparation for Governance Reforms: Status Assessment of Pilot Agencies*. Vol III(3). p. 16.
60. ADB. 2000. *Financial Management and Governance Issues in Uzbekistan*. Manila. p. 22.
61. *Ibid.*
۶۲. اگر چه ایسلند حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی را همزمان با نیوزیلند اجرا کرد، ولی مطالب بسیار کمی راجع به تجربه‌اش ذکر شده است. علاوه بر این باید دانست که دولت‌هایی که از سیستم حسابداری شوروی استفاده می‌کردند چنددهه قبل از نیوزیلند مفاهیم حسابداری تعهدی را معرفی کرده بودند.
۶۳. یکی از نویسندگان این گزارش هماهنگ کننده پیش‌بینی نظارت مالی کامل در خزانه‌داری نیوزیلند در زمانی بود که دولت، بودجه‌ها و گزارش‌های کل خود را از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تغییر داد. او در نقش مسئول هماهنگی، تهیه و تحلیل پیش‌بینی‌ها، بودجه‌ها و گزارش‌های مالی دولت (مبتنی بر نقدی، مبتنی بر تعهدی، SNA و GFS) بود. علاوه بر این ولی مسئول اجرا و نگهداری سیستم اطلاعات مالی دولت بود. طی دوران اولیه فرایند اصلاح وقتی که حسابداری تعهدی در سطح سازمانی عرضه گشت، او در اداره حسابرسی بود و مشغول حسابرسی‌های وزارتخانه‌های بخش عمومی و شرکت‌های تحت تملک دولت بود.
64. Campos, J. E., & Pradhan, S. 1997. Evaluating public expenditure management systems: An experimental methodology with an application to the Australia and New Zealand reforms. *Journal of Policy Analysis and Management*, 16(3), 423-445.
65. Richardson, Ruth. Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience in IFAC. 1996. Perspectives on Accrual Accounting. Occasional Paper 3. New York: Public Sector Committee. p. 9.



87. GASB. 1999 June. *GASB 34 Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments*. .

فاز یک - برای دولتهایی که درآمد کل سالیانه آنها در اولین سال مالی منتهی به بعد از ۱۵ ژوئن ۱۹۹۹، ۱۰۰ میلیون دلار یا بیشتر باشد صورت‌های مالی دوره‌هایی که بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۱ شروع می‌شوند، برای گزارش دارایی‌های زیرساختاری عمومی در حال گذار شروط متفاوتی به کار می‌رود.

فاز ۲- برای دولتهایی که درآمد سالیانه اولین سال منتهی به بعد از پانزده ژوئن ۱۹۹۹، بین ۱۰ تا ۱۰۰ میلیون دلار باشد، صورت‌های مالی برای دوره‌هایی که بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۲ شروع می‌شوند، برای گزارش دارایی‌های زیرساختاری در حال گذار شروط متفاوتی به کار می‌رود.

فاز ۳ - برای دولتهایی که درآمد کل سالیانه کمتر از ۱۰ میلیون دلار باشد صورت‌های مالی برای دوره‌هایی که بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۳ شروع می‌شوند، سال مالی منتهی به بعد از ژوئن ۱۹۹۹ برای گزارش دارایی‌های زیرساختاری در حال گذار شروط متفاوتی به کار می‌رود.

88. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. Washington, DC. paras 1.31–1.33.

89. OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.

90. IMF. 2001. *Government Finance Statistics Manual*. Washington, DC. para 7.39.

91.. Brumby, Jim in Schiavo-Campo, Salvatore and Daniel Tommasi (eds.). 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: ADB. p. 360.

92. Alt, James E., David D. Lassen and David Skilling. 2001. *Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries*. Paper presented at the 2001 annual meeting of the American Political Science Association.

• Porterba, James M. and Kim Rueben. *State Fiscal Institutions and the US Municipal Bond Market*, in Porterba, James M. and



76. *Ibid.*

77. This section is directly based on the following paper prepared by Ken Warren of the NZ Treasury: IFAC Public Sector Committee. 1994. *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*. Occasional Paper 1. October. New York.

78. Warren, Ken. 2000. *The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A Review of Ten Years Experience with accrual and output-based budgets in New Zealand*. Paper prepared for the Australasian Treasury Officers Conference. October.

79. IFAC. 2003. *The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, the Issues and the Outlook*. New York. Public Sector Committee.

• OECD. 1997. Iceland's budget and financial accounting reform. <http://www1.oecd.org/puma/focus/compend/is.htm#Iceland's%20budget%20and%20financial%20accounting%20reform> [accessed on 12 December 2002].

80. OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.

81. OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.

82. Robinson, Marc. 2001. The Treatment of Revaluations in Accrual-Based Government Accounts. *Journal of Accounting, Accountability and Performance*. Vol 7(2).

83. OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.

84. Diamond, Jack. 2002. *Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?* Working Paper WP/02/240. Washington, DC: IMF.

85. Schick, Allen. 1998. *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*. Washington, DC: World Bank..

OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.

86. OECD. 2002. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris.



Jurgen von Hagen (eds). 1999. *Fiscal Institutions and Fiscal Performance. A National Bureau of Economic Research Conference Report.* University of Chicago Press. pp. 181–208.

93. Cited in: Scott, Graham, Ian Ball and Tony Dale (Summer 1997). *New Zealand's Public Sector Management Reform: Implications for the United States.* *Journal of Policy Analysis and Management* 16.3: 357-381

94. Hillier, Diana R. *From Cash to Accrual: The Canadian Experience,* in *International Federation of Accountants (IFAC). 1996. Perspectives on Accrual Accounting.* Occasional Paper 3. New York: Public Sector Committee.

95. Lüder, Klaus. 2002. *Government Budgeting and Accounting Reform in Germany.* *OECD Journal on Budgeting.* Vol 2(1). December. pp. 224–242.

96. Swedish National Financial Authority (*Ekonomistyrningsverket*). 2001. *Accrual Accounting in Swedish Central Government.* May. Stockholm.

97. *Ibid.*

98. Ström, Sten. *Full Accrual Government Accounting in Sweden,* in *IFAC. 1996. Perspectives on Accrual Accounting.* Occasional Paper 3. New York: Public Sector Committee. p. 26-30.

99. Swedish National Financial Authority (*Ekonomistyrningsverket*). 2001. *Accrual Accounting in Swedish Central Government.* May. Stockholm.



:

: بودجه ریزی و حسابداری تعهدی (ویرایش اول)

مطالعات برنامه و بودجه : دکتر محمد قاسمی
: محمد ایمانی، لیلا بندری، علی پناهی

:

۱. بودجه ریزی تعهدی (Accrual Budgeting)

۲. حسابداری تعهدی (Accrual Accounting)

:

**Athakorala.S.L. Accrual Budgeting and Accounting in
Government and its relevance for Countries. Asian
Development Bank. 2003.**