

مبنای حسابداری دولتی: کمرال یا تعهدی؟

این مقاله در اولین همایش رویکردهای نوین حسابداری دولتی که در اردیبهشت ۱۳۹۰ در دانشگاه شمال (آمل) برگزار گردید، ارائه شده است.



ترجمه و تألیف: علی رحمانی *

مسعود غلامزاده لداری **

مقدمه

طی ۲۵ سال گذشته، موج وسیعی از اصلاحات سازمانی، مدیریتی و حسابداری در بخش عمومی بسیاری از کشورها به وقوع پیوسته است. مدیریت دولتی نوین نقش برجسته‌ای در این اصلاحات داشته است. این اصلاحات شامل پذیرش فنون مدیریتی بخش خصوصی، توسعه‌ی سازوکارهای بازار و تجزیه دولت به واحدهای شبه مستقل کوچک‌تر است (هین من و کانلی، ۲۰۱۱). برخی بر این باورند که مدل‌های مدیریت بخش خصوصی، فعالیت‌های سنتی بخش دولتی را فراگرفته است (برت، ۲۰۰۴). بارزترین ویژگی مدیریت دولتی نوین، تمرکز بر کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی در مصرف یا به‌کارگیری منابع عمومی است (پهن، ۲۰۰۱).

کوشش برای تعریف دیدگاه‌های تجاری با منطق اقتصادی در دولت‌ها، آنها را بر آن داشته است تا سامانه‌های حسابداری کمرال (بودجه‌ای) و نقدی را کنار بگذارند، و سامانه‌ی حسابداری تعهدی را معرفی کنند که از بخش خصوصی وارد بخش عمومی شده است. در واقع، استدلال می‌شد که بدون حسابداری تعهدی، برخی از تحولات مدیریت دولتی نوین محقق نخواهد شد (لیکرمین، ۲۰۰۳). انتظار می‌رفت که این تحولات موجب افزایش پاسخ‌گویی (به ویژه پاسخگویی عملیاتی) و بهبود ابزارهای مدیریتی شود. علاوه بر این، ادعا می‌شود

اجرای مدل‌های گزارشگری مالی پدید آمد: (۱) کشورهایی که مدیریت دولتی نوین را به‌طور کامل پذیرفتند، از ساز و کارهای مدیریتی نهادهای بخش خصوصی پیروی کردند و مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی را با اندک تعدیلاتی در نهادهای بخش عمومی به اجرا درآوردند (مثل انگلستان، استرالیا، نیوزلند، آفریقای جنوبی، و تا حدودی کانادا)؛ و (۲) کشورهای تأثیرگذار و توسعه‌یافته‌ی دیگری مثل آمریکا، ضمن پذیرش کلی تفکر حاکم بر مدیریت دولتی نوین و درک ضرورت ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی توسط نهادهای عمومی، از مدل گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای انتفاعی دوری جست‌ه‌اند (باباجانی، ۱۳۸۹). نمی‌توان انکار کرد که برنامه‌ی مدیریت دولتی نوین، حسابداری بخش عمومی و چشم‌انداز آن را

که حسابداری تعهدی، شفافیت مالی سازمان‌های دولتی را افزایش می‌دهد و امکان مطابقت هزینه‌های اقتصادی واقعی با نتایج به‌دست آمده و در نتیجه ارزیابی بهتر عملکرد را فراهم می‌کند. طرفداران حسابداری تعهدی با اعتقاد به این جمله‌ی معروف که "تنها چیزی را می‌توان مدیریت کرد که بتوان آن را اندازه‌گیری کرد"، استدلال می‌کنند با توجه به این‌که حسابداری تعهدی امکان اندازه‌گیری و گزارش دقیق‌تر دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها را فراهم می‌کند، بنابراین می‌تواند موجب تسهیل مدیریت این اقلام شود.

با توجه به انتظارات یاد شده از حسابداری تعهدی، تلاش‌هایی در جهت کنار گذاشتن سامانه‌ی حسابداری کمرال، که یک سامانه‌ی قدیمی است، شده است. البته دو نوع رویکرد در طراحی و

دگرگون ساخته است. اما این سؤال مطرح می‌شود که آیا اصلاحات حسابداری و استفاده از حسابداری تعهدی نقشی در مدرن‌سازی و مدیریت دولت داشته است؟

مرور ادبیات بین‌المللی درخصوص اصلاحات حسابداری دولتی نشان می‌دهد که تحقیقات علمی مختلف را می‌توان به سه گروه اصلی طبقه‌بندی کرد: (۱) مطالعات توصیفی درخصوص اصلاحات حسابداری دولتی (برای مثال: کوی و همکاران، ۱۹۹۴، کریستینس، ۲۰۰۰)؛ (۲) نظریه‌های تبیین‌کننده‌ی دلیل انتخاب حسابداری تعهدی توسط دولت‌ها، که نظریه‌ی اقتضایی یک مثال مهم در این حوزه است (لادر و همکاران، ۱۹۹۲، و بسیاری از تحقیقات دیگر که بعد از این تحقیق در تحقیقات جامع حسابداری دولتی بین‌المللی منتشر شدند)؛ و (۳) مطالعات تجربی درخصوص اجرای اصلاحات حسابداری (جونز و پندل بری، ۱۹۹۱ و ۲۰۰۴، لین و همکاران، ۱۹۹۳، آلن و سندرس، ۱۹۹۴، کریستینس، ۱۹۹۹، کوال‌هو و همکاران، ۲۰۰۵). مطالعات تجربی عموماً نشان دادند که به دلیل عوامل مختلف، طراحی و اجرای اصلاحات حسابداری دولتی چندان موفقیت‌آمیز نبودند. بعضی اصلاحات، به دلیل سوء استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی یا به علت عدم توجه کافی به کاربرد اصلاحات، اثرات ناخواسته‌ای داشته‌اند. نخست این که در برخی موارد، در دسترس بودن اطلاعات مربوط به ستانده‌ها، عملکرد نامناسب سازمان‌های را منعکس کرده است. اطلاع رأی‌دهندگان از شکست‌های سازمانی، نارضایتی آنها را برانگیخته است. به عبارت دیگر، به جای این که از این اطلاعات برای بهبود عملکرد آینده استفاده شود، آن‌ها تبدیل به جریان اطلاعات غیرضروری می‌شوند که به درستی در تصمیم‌گیری‌ها و پایش سازمان‌ها مورد استفاده قرار نمی‌گیرند. دوم این که، اصلاحات اغلب به گونه‌ای نامناسب طراحی شدند، به نحوی که وعده‌هایشان عملی نشد. در برخی موارد، کاربرد عملی ترندهایی که برای اندازه‌گیری ستانده‌ها در نظر گرفته شدند، مورد توجه قرار نگرفت. برای نمونه، سامانه‌های مدیریت عملکرد

ممکن است به خوبی با انگیزه‌های مدیران مرتبط نشده باشند، یا گزارشگری عملکرد ممکن است به اندازه‌ی کافی اتکاپذیر نباشد. این گونه اصلاحات ممکن است تنها هزینه‌های سربر را افزایش دهند، بدون آن که با تغییر رفتار منافع را ایجاد کنند. بدیهی است که بسیاری از اصلاحات دولتی با مشکلاتی درخصوص عدم پذیرش مواجه هستند. این مطالعات نشان می‌دهند که با گذشت زمان، مشکلات بیشتر و بیشتری نمایان می‌شود و حتی در برخی کشورها، اصلاحات قبلی در حال اصلاح

حسابداری کمرال که "حسابداری بودجه‌ای دولتی" یا "حسابداری بودجه‌ای" هم نامیده می‌شود قصد ندارد تا وضعیت مالی یا عملکرد مالی را به تصویر بکشد، بلکه حسابداری کمرال با ثبت و استفاده از بودجه‌های مجاز براساس اصول بودجه‌ریزی سر و کار دارد

شدن هستند.

در برخی مطالعات استدلال شده است که روند حرکت به سمت و سوی حسابداری دولتی نوین احتمالاً در سال‌های آینده هم استمرار یابد. اما با نگاه به میزان اندک پذیرش و حتی گاهی اوقات بی‌زاری از مدیریت دولتی نوین، به نظر می‌رسد انتقال به حسابداری دولتی در دولت‌ها چیزی فراتر از موضوع گذر زمان است، و بعید است که موفقیت‌آمیز باشد. اگر چه پیش‌بینی آینده بسیار

دشوار است، اما به نظر می‌رسد، حسابداری دولتی در سال‌های آتی تنها در فعالیتهای شبه بازرگانی دولت موفق خواهد بود.

در این نوشته قصد داریم تا با تأکید بر نظریه‌های هنجاری و استفاده از رویکردی نقادانه، به سؤالات زیر پاسخ دهیم:

• آیا منافع حاصل از به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی به حدی است که محروم شدن از قابلیت‌های حسابداری سنتی را پوشش دهد؟ آیا شیفتگی نسبت به حسابداری تعهدی در بخش عمومی را می‌توان توجیه کرد؟

• آیا مبنای تعهدی باید به صورت فراگیر در بخش عمومی استفاده شود؟ به عبارت دیگر، آیا حسابداری تعهدی باید در هر دو حوزه‌ی فعالیت دولت (غیرانتفاعی و انتفاعی) استفاده شود یا این که باید موارد استفاده از آن را محدود کرد؟

• وضعیت کشورهای که به سمت جایگزین حسابداری کمرال و نقدی با حسابداری تعهدی پیش رفته‌اند، اکنون چگونه است؟ آیا تجربیات موفق داشته‌اند؟

باید تأکید کنیم که در این مقاله، حسابداری تعهدی از منظر گزارشگری مالی همگانی بررسی شده است. این احتمال وجود دارد که دولت‌ها ابزارهای حسابداری مدیریت خاصی را بر مبنای اطلاعات تعهدی ایجاد کنند، تا اطلاعات مدیریتی را عرضه کنند که به اتخاذ تصمیم جهت مدیریت تسهیلات، کنترل وظایف عملیاتی و غیره کمک کند.

مطالب این مقاله با برخی از مشاهدات تجربی در حوزه‌ی حسابداری دولتی ادامه می‌یابد. در این بخش، به طور خاص بر مشکلات مورد اشاره ناشی از پذیرش اصلاحات حسابداری دولتی تأکید می‌شود. سپس، این مشکلات عملی با مباحث نظری گره زده می‌شود که در اصلاحات حسابداری به اندازه‌ی کافی مورد توجه قرار نگرفتند. ابتدا بحث می‌شود که به دلیل متفاوت بودن اهداف و سامانه‌های حسابداری دولتی، چارچوب حسابداری زیربنای حسابداری تعهدی با محیط دولتی سازگار نیست. سپس، مسأله گزارشگری اطلاعات حسابداری

تعهدی و بودجه‌ای با تأکید بر نقایص فنی بحث شده است. در نهایت، یافته‌های اصلی و نتایج دیگر این مقاله در بخش نتیجه‌گیری آمده است.

تجربیات پذیرش حسابداری تعهدی

کشورهایی که مدل گزارشگری مالی بخش خصوصی را در بخش عمومی هم پذیرفتند، با مشکلات فراوانی روبه‌رو شدند. لادر و جونز (۲۰۰۳) در مطالعه‌ی جامع خود نشان دادند از نه کشور اروپایی که با اصلاحات حسابداری تعهدی دست و پنجه نرم می‌کردند، حسابداری تعهدی اگرچه میزان اطلاعات حسابداری را افزایش داده است، اما تردیدهای جدی در خصوص نحوه‌ی استفاده از این اطلاعات وجود دارد. آنها تأیید کردند که حسابداری دولتی برای بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای است. این کارکرد حسابداری بر دیگر کارکردهای حسابداری دولتی سایه افکنده است. در نهایت، آنها نتیجه‌گیری کردند که دولت‌ها نیازی به کنار گذاشتن سامانه‌ی حسابداری کمرال ندارند. اگر آنها تصمیم بگیرند سامانه‌ی سنتی خود را حفظ کنند، آنها می‌توانند سامانه‌ی تعهدی را به صورتی کاملاً مجزا یا به صورت یکپارچه به سامانه‌ی قبلی اضافه کنند. در این بخش، برای روشن‌تر شدن بحث، وضعیت اصلاحات حسابداری در بلژیک به عنوان یک نمونه توضیح داده می‌شود.

پذیرش حسابداری تعهدی در بلژیک و منطقه‌ی فلاندرز این کشور نشان داد که تطابق مبانی حسابداری تعهدی با محیط دولتی فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت دشوار است. به نظر می‌رسد اصلاحات حسابداری تعهدی بیشتر در دولت‌ها یا آن دسته از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی پذیرفته شود و موفق‌آمیز باشد که فعالیت‌های نسبتاً شبه بازرگانی را اداره می‌کنند. برای مثال، در پایان دهه‌ی ۱۹۸۰، بیمارستان‌های بلژیکی مجبور به پذیرش اصلاحات حسابداری تعهدی کامل شدند. در مجموع، اجرای این اصلاحات موفق بوده است و همه‌ی بیمارستان‌ها هنوز هم از این سامانه‌ی حسابداری استفاده می‌کنند. برخلاف تعدادی از فعالیت‌های دولتی که توسط سیاستمداران

منتخب اداره می‌شوند و خدمات اجتماعی عمومی ارائه می‌کنند، بیمارستان‌ها دارای ویژگی‌های شبه‌بازرگانی هستند. خدمات درمانی در قالب معاملات مبادله‌ای به بیماران ارائه می‌شود. ارائه‌ی تسهیلات پارکینگ توسط شهرداری‌ها، حمل و نقل زمینی و ریلی و هوایی، یا رستوران دایر در یک موزه، نمونه‌های دیگری از فعالیت‌های شبه‌بازرگانی دولت است. این فعالیت‌ها می‌توانند مشابه فعالیت‌های بازرگانی مدیریت و کنترل شوند. برخی از این سازمان‌ها به نحوی اصلاحات را انجام داده‌اند که می‌توانند حسابداری تعهدی را اجرا و از ابزارهای مدیریتی شبه بازرگانی استفاده کنند (کریستینس و رومل، ۲۰۰۸).

فلسفه‌ی مدیریت دولتی نوین و انتقال به حسابداری تعهدی در پایان دهه‌ی ۱۹۸۰ در بلژیک مطرح شده است، و از آن زمان تاکنون، تعداد زیادی از سازمان‌های دولتی اصلاحات را انجام داده‌اند یا در حال حاضر در حال انجام آن هستند. این اصلاحات همگی براساس تصویب قوانین و مقررات مورد نیاز در دستور کار قرار گرفتند که برای دولت‌های مختلف، متفاوت است. هدف اصلی از این کار، بهبود شفافیت و انجام مدیریت دولتی به شکل مدیریت دولتی نوین بوده است و حداقل گذار از سامانه‌ی حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی مورد توجه قرار گرفت. انواع مختلف دولت‌های محلی، مؤسسات آموزشی، دانشگاه‌ها، استان‌ها، سازمان‌های خدمات درمانی، وزارتخانه‌های دولت مرکزی، و کلیسایا نمونه‌هایی از این موارد هستند که اصلاحات در آنها صورت گرفت. یکی از اولین اصلاحات، که در واقع اصلاح مهم سامانه‌ی حسابداری شهرداری از کمرال به تعهدی بود، طی سال‌های ۱۹۹۵-۱۹۹۰ رخ داد. اما لازم به ذکر است که سامانه‌ی حسابداری کمرال قدیمی آنها کنار گذاشته نشد. شهرداری‌ها تنها ملزم شدند سامانه‌ی حسابداری تعهدی را به صورت مجزا به سامانه‌ی حسابداری کمرال اضافه کنند که به موجب آن اکثر اصول حسابداری بودجه‌ای حفظ و حتی بر سامانه‌ی حسابداری تعهدی غالب بود (کریستینس، ۲۰۰۱). ترکیب فنی نامتوازن حسابداری کمرال و تعهدی باعث

ایجاد تضادهایی شد. برای اندازه‌گیری میزان رعایت رویه‌های حسابداری تجویز شده در اصلاحات، یک شاخص رعایت طراحی شد. این شاخص، مطابق نمایه‌ی ۱ بیانگر موفقیت نسبی بود. به استثنای افزایش مختصر شاخص رعایت بعد از دو سال، این شاخص حتی بعد از چهار سال در سطح پایینی باقی ماند (کریستینس و رومل، ۲۰۰۸).

نمایه ۱- شاخص رعایت (برحسب درصد)			
شاخص رعایت	۱۹۹۵	۱۹۹۷	۱۹۹۹
متوسط	۶۱/۹	۶۷/۱	۶۷/۴
انحراف معیار	۹/۸	۸/۹	۹/۳
حداقل مقدار	۳۸/۶	۴۴/۱	۴۴/۲
حداکثر مقدار	۸۳/۲	۸۱/۸	۸۱/۰
تعداد مشاهدات: ۶۳			

از منظر استفاده‌کنندگان، به نظر می‌رسد اصلاحات حسابداری در شهرداری‌ها با اصرار مقامات دولتی و تصمیم‌گیران سیاسی انجام شده است. به نظر می‌رسد شورای شهر در بلژیک از گزارشگری ترازنامه و صورت سود و زیان صرف نظر کند. آنها تنها به گزارش‌های بودجه‌ها و بودجه‌گذاری براساس سامانه‌ی حسابداری کمرال علاقه‌مند هستند. مطالعه‌ی مشابهی که کریستینس در سال ۱۹۹۸ به روش پرسش‌نامه‌ای انجام داد نیز همین رویه‌های حسابداری تعهدی ناکافی را نشان می‌دهد. ۳۲ نفر از ۱۰۰ پرسش‌شونده، علاوه بر این که به پرسش‌نامه پاسخ دادند، پیشنهادهایی را ارائه نمودند. مجموعاً تعداد ۶۷ نکته در قالب این پیشنهادها ذکر شد که در ۲۹ مورد به نکاتی در خصوص سودمندی حسابداری تعهدی اشاره شد و در ۷ مورد هم انتقادهایی راجع به مفهوم حسابداری تعهدی مطرح شد. سایر نکات پیشنهاد شده با پشتیبانی نرم‌افزاری، آموزش، همکاری و مساعدت و ... مرتبط بود. یکی از ۷ مورد انتقاد از حسابداری تعهدی به شرح زیر بود:

"رابطه‌ی بین حسابداری بودجه‌ای و حسابداری تعهدی، با تضادهایی همراه است" (۳ بار مورد اشاره قرار گرفت).

حدود ۲۹ مورد انتقاد در خصوص سودمندی حسابداری تعهدی مطرح شد. برخی از این نکات به شرح زیر است:

الف. "اعضای شورای شهر به گزارشگری حسابداری تعهدی علاقه‌ای ندارند" (۱۰ بار).

ب. "حسابداری تعهدی باعث ایجاد شفافیت نمی‌شود" (۲ بار).

ج. "حسابداری تعهدی ضرورتی ندارد زیرا رویه‌های پشتیبانی مدیریتی (مدیریت موجودی کالا و مدیریت دارایی‌های ثابت) تاکنون وجود داشته است" (۲ بار).

گسترده‌ترین معرفی مدیریت دولتی نوین و حسابداری تعهدی در بلژیک را می‌توان در مراکز دولتی بهزیستی (OCMW) منطقه فلاندرز در پایان دهه‌ی ۱۹۹۰ جستجو کرد. صرف‌نظر از پذیرش تعدادی از ابزارهای مدیریتی شبه بازرگانی مانند بودجه‌گذاری تعهدی، حسابداری بهای تمام شده، گزارشگری مدیریتی و غیره، آنها با مشکلاتی در زمینه‌ی پذیرش حسابداری تعهدی مواجه بودند. مراکز دولتی بهزیستی برخلاف شهرداری‌ها، باید برای هر واحد کسب و کاری که در صورت‌های مالی تلفیقی گزارش می‌شد، سامانه‌ی حسابداری بودجه‌ای خود را با سامانه‌ی حسابداری تعهدی جایگزین می‌کرد. به هر جهت، اگرچه مجریان اصلاحات می‌توانستند از تجربیات قبلی در شهرداری استفاده کنند، اما اصلاحات جامع مراکز دولتی بهزیستی در عمل چندان موفق نبود. همانند شهرداری‌ها، در اینجا هم یک شاخص رعایت طراحی شد که میانگین آن برابر با ۶۴/۲ درصد و حداقل و حداکثر مقدار آن به ترتیب معادل ۴۲/۹ درصد و ۸۰/۷ درصد بدست آمد. صرف‌نظر از این میزان متوسط شاخص، تعدادی نواقص هم در حسابداری تعهدی آشکار شد. برای مثال، نخستین ترازنامه‌ی تهیه شده بعد از پذیرش حسابداری تعهدی نقص‌هایی داشت، ذخایر ثبت نشده بودند، تعدادی از دارایی‌ها در یک سازمان شناسایی شده



بودند اما در دیگری شناسایی نشده بودند، و غیره. نتیجه‌ی گفتگوهای انجام شده با مقامات دولتی و سیاستمداران فلاندرز هم نشان می‌داد که میزان علاقه به امکانات جدید حسابداری تعهدی در حال کاهش است و تفکر و گزارشگری پیشین همچنان حفظ شده است.

مشکل بنیادی: مسائل نظری

در این بخش، ابتدا نشان می‌دهیم که چارچوب نظری حسابداری مربوط به واحدهای تجاری، که منجر به حسابداری تعهدی شده است، برای فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت مناسب نیست. سپس، مقایسه‌ای بین نیازها و ویژگی‌های دولتی از یک طرف، و مسائل حسابداری در یک فعالیت شبه بازرگانی از طرف دیگر انجام می‌شود. در واقع، نکته‌ی مهم این است که در تدوین اهداف حسابداری و مبنای آن، باید به محیط گزارشگری و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان توجه شود، چراکه محیط گزارشگری مالی، اهداف گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

الف) اهداف سامانه‌های حسابداری کمرال و تعهدی

حسابداری کمرال که "حسابداری بودجه‌ای دولتی" یا "حسابداری بودجه‌ای" هم نامیده می‌شود، قصد ندارد تا وضعیت مالی یا عملکرد مالی

(چیزهایی که حسابداران در محیط‌های انتفاعی مدنظر دارند) را به تصویر بکشد (کریستینس، ۲۰۰۱)، بلکه حسابداری کمرال با ثبت و استفاده از بودجه‌های مجاز براساس اصول بودجه‌ریزی سروکار دارد.

در بسیاری از کشورهای دموکراتیک، بودجه‌ها باید توسط شوراها تصویب شوند و این بودجه‌ها ابزاری برای کنترل مخارج واقعی هستند. دولت‌هایی که در این گونه محیط فعالیت می‌کنند، از حسابداری کمرال استفاده می‌کنند. از این سامانه‌ی حسابداری انتظار می‌رود تا اجرای بودجه‌های مصوب توسط تصمیم‌گیران دولتی را کنترل کند. قرن‌ها بود که این سامانه‌ی به سؤالات پاسخ داد و نیاز دولت‌ها را برطرف کرد. شاید بتوان گفت که از نقطه‌نظر سیاستمداران، حصول اطمینان در خصوص مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی مهم‌تر از کارآیی است. این منطق سیاسی به نوبه‌ی خود منجر به جایگزینی حسابداری تعهدی با سامانه‌ی حسابداری کمرال می‌شود که به لحاظ سیاسی مربوط تر است.

اهداف مختلف دو سامانه‌ی حسابداری کمرال و تعهدی به صورت مقایسه‌ای در نمایه‌ی ۲ نشان داده شده است. اغلب، تعبیرها و تفاسیر نادرستی در خصوص سامانه‌ی حسابداری کمرال ارائه می‌شود و ارزش آن کم‌تر از واقع نشان داده می‌شود. در بسیاری از موارد، به صورت ساده‌انگارانه‌ی آن را معادل حسابداری نقدی در نظر می‌گیرند و تصور می‌شود که تنها دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در آن ثبت می‌شود. شاید فقدان درک حسابداری کمرال به صورت جانبدارانه در جهت حمایت از حسابداری تعهدی صورت گرفته است. اساساً، حسابداری کمرال تنها بر دریافت‌ها و مخارج نقدی تأکید ندارد. یک نکته‌ی کلیدی، کارکرد حسابداری کمرال در زمینه‌ی اجازه دادن برای خرج است. هدف حسابداری کمرال، فراهم نمودن ابزاری برای ثبت بودجه‌های مصوب و مصارف بودجه‌های مختلف است تا سیاستمداران بتوانند مخارج انجام شده (مصارف بودجه) را با بودجه‌های مجاز مطابقت دهند. البته این سامانه به اندازه‌ی کافی مدرن نیست و نواقص و معایب خاص خود را دارد.

هیپ وورث (۲۰۰۲) استدلال می‌کند که حسابداری تعهدی نه تنها مسائل و مشکلات مربوط به کنترل‌های مالی را حل نمی‌کند، بلکه آن را وخیم‌تر هم می‌کند، زیرا حسابداری تعهدی دامنه‌ی قضاوت را در حسابداری افزایش می‌دهد (که با توجه به ابعاد سیاسی بودجه‌گذاری بخش عمومی، این ویژگی می‌تواند برای سیاستمداران جذاب باشد). برخلاف مخارج، توافق بر سر هزینه‌ها به ویژه در یک محیط سیاسی، بسیار دشوار است. هزینه‌ها شامل برآوردها و تخصیص‌های اختیاری در خصوص استهلاکات، از حساب خارج کردن دارایی‌ها، سربارها و سایر اقلام غیرمستقیم نیز است که پایش این اقلام را بسیار دشوار می‌کند (گوتری، ۱۹۹۸). به دلیل نبود ستانده‌های قابل اندازه‌گیری مرتبط، این مبالغ تعهدی را نمی‌توان به آسانی کنترل کرد، لذا در بسیاری از دولت‌ها، سازوکارهای کنترل بودجه‌ی سنتی، با تمرکز بر دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، همچنان ضرورت دارند.

شاید تصور شود که سامانه‌های حسابداری تنها شامل دو سامانه‌ی تعهدی و کمرال به شرح فوق است. اما در عمل روش‌های حسابداری مختلفی وجود دارد که تنها بخش‌های خاصی از حسابداری کمرال و حسابداری تعهدی در آن‌ها به کار گرفته می‌شود. همچنین، امکان استفاده‌ی ترکیبی از این دو سامانه هم وجود دارد. برای مثال، هیأت استاندارد‌های حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، دو مبنای حسابداری دیگر را در طیف بین حسابداری کمرال و حسابداری تعهدی وارد نموده است که عبارت‌اند از: حسابداری نقدی تعدیل شده، و حسابداری تعهدی تعدیل شده. مبنای نقدی تعدیل شده حاکی است معاملات باید وقتی شناسایی شوند که جریان‌های نقد مربوطه رخ داده باشند، به استثنای این که جریان‌های نقد رخ داده بعد از پایان سال که با رویدادهای رخ داده در دوره‌ی حسابداری جاری مرتبط هستند نیز در دوره‌ی جاری ثبت می‌شوند. در مبنای تعهدی تعدیل شده که برگرفته از حسابداری تعهدی (کامل) است، رویدادهای اقتصادی وقتی ثبت می‌شوند که رخ داده باشند (نه این که پرداخت شده باشند)، با این تفاوت که

نمایه ۲- اهداف سامانه‌های حسابداری کمرال و تعهدی	
حسابداری کمرال / بودجه‌ای	حسابداری تعهدی
ثبت بودجه‌های مصوب و تخصیص یافته	ثبت درآمدها و هزینه‌های اقتصادی براساس اصول پذیرفته شده حسابداری
ثبت استفاده از بودجه‌های مصوب و تخصیص یافته براساس اصول بودجه‌ریزی	
هدف غایی:	
مجوز داشتن مخارج و کنترل آن (وجوه عمومی)	گزارشگری وضعیت مالی و سود و زیان

دوره "تعدیلات پایان دوره" را با آزمون انقطاع زمانی انجام می‌دهند تا اصل تحقق در حسابداری را رعایت کرده باشند. از طرف دیگر، در حسابداری کمرال، به‌منظور تسهیل مدیریت مالی (یعنی ردیابی مخارج مجاز)، مراحل اضافه‌تری نسبت به حسابداری نقدی انجام می‌شود که در حسابداری تعهدی نیز معنی‌دار نیست.

همان‌طور که در نمایه ۳ مشاهده می‌شود، مرحله‌ی پایانی در حسابداری کمرال مشابه سایر سامانه‌های حسابداری، پرداخت وجه نقد است. در این سامانه، فاکتور خرید به تاریخ دریافت فاکتور یا تاریخ محقق شدن مخارج (مشابه حسابداری تعهدی) ثبت نمی‌شود، بلکه عمدتاً به تاریخ تسجیل فاکتور ثبت می‌شود. ضرورتی ندارد که ثبت در تاریخ فاکتور انجام شود، و می‌تواند معوق شود (برای مثال، به دلیل این که منابع بودجه‌ای دیگر کافی نباشد و قرار باشد از محل بودجه سال بعد خرج شود، صرف‌نظر از این واقعیت که هزینه در سال جاری محقق شد). در حسابداری کمرال، تمایلی برای نمایش اثر صحیح لحظه‌ی تحمل هزینه بر روی صورت سود و زیان وجود ندارد، بلکه تنها قابل قبول بودن به لحاظ مسائل بودجه‌ای مهم است.

تفاوت فنی مهم دیگر حسابداری کمرال و حسابداری تعهدی از منظر چرخه‌ی خرید، این است که برخلاف حسابداری تعهدی، در سامانه‌ی کمرال به مراحل آغازین بودجه بیشتر توجه می‌شود. گام نخست در سامانه‌ی حسابداری کمرال، تصویب

هیچ‌گونه تطابق بین هزینه‌ی دارایی‌های غیرمالی (مثل استهلاکات) با دوره‌هایی که مصرف صورت گرفته است، انجام نمی‌شود. اگرچه روش‌های مختلف دیگر هم در طیف حسابداری وجود دارد در این مقاله بر دو سر طیف تأکید می‌شود تا اثرات حسابداری کمرال در مقایسه با حسابداری تعهدی در محیط دولتی تجزیه و تحلیل شود.

ب) سامانه‌های حسابداری

در این بخش، تفاوت‌های سامانه‌های حسابداری به لحاظ چرخه‌های خرید و درآمد توضیح داده می‌شود.

نمایه ۳، مقایسه‌ی بین سامانه‌های حسابداری را با تمرکز بر چرخه‌ی خرید (انجام هزینه‌نشان می‌دهد. در مورد حسابداری کمرال، مراحل با شماره‌ها نشان داده شده‌اند، در حالی که مراحل حسابداری تعهدی به صورت حروف (الف و ب) و ایتالیک نشان داده شده‌اند.

سامانه‌ی حسابداری نقدی ساده، تنها دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد را ثبت می‌کند. در حسابداری تعهدی، معاملات اقتصادی که دارایی‌ها، بدهی‌ها و حساب‌های سود و زبانی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، صرف‌نظر از مبادلات نقد مربوطه، ثبت می‌شوند. در عمل، حسابداران خریدها را به جای این که در زمان واقعی وقوع مخارج ثبت کنند، در زمان دریافت فاکتور ثبت می‌کنند. این رویکرد به دلیل راحتی کار اتخاذ می‌شود، و بنابراین حسابداران در پایان هر

نمایه ۳ - مقایسه‌ی سامانه‌های حسابداری: مراحل مختلف در چرخه‌ی خرید

مراحل	حسابداری نقدی	حسابداری کمرال	حسابداری تعهدی
مرحله ۱		تصویب بودجه	
مرحله ۲		تخصیص اعتبار	
مرحله الف			فاکتور
مرحله ۳		تسجیل فاکتور	
مرحله ۴ = مرحله ب	پرداخت نقد	پرداخت نقد	پرداخت نقد

منجر به تهیه‌ی صورت سود و زیان می‌شود، اما در مورد مناسب بودن صورت سود و زیان برای اندازه‌گیری نتایج عملیات فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت تردیدهایی وجود دارد که در ادامه به آن‌ها پرداخته می‌شود.

نخست این که، مفهوم سود در دولت‌ها معنی ندارد یا معنی دیگری ندارد. از آن‌جا که بین نهاده‌ها و ستانده‌های دولت رابطه‌ی مبادله‌ای وجود ندارد، مفهوم سود برای دولت مصداق ندارد. واحدهای تجاری با هدف دستیابی به نتایج اقتصادی ایجاد

می‌شوند، و بنابراین آن‌ها نهاده‌ها را به منظور کسب درآمدها تأمین می‌کنند، به نحوی که تفاوت بین آن‌ها (سود) به حداکثر برسد. این در حالی است که دولت‌ها نهاده‌ها را برای کسب درآمد تأمین نمی‌کنند، بلکه آن‌ها منابعی را دریافت می‌کنند تا صرف ارائه‌ی خدمات کنند. به عبارت دیگر، در بخش عمومی، سود در مرکز ثقل قرار ندارد و نمی‌تواند معیار مربوطی برای اندازه‌گیری عملکرد باشد (گوتری، ۱۹۹۸).

دوم این که، برخلاف واحدهای تجاری، نباید دولت‌ها را برحسب تفاوت بین درآمدها و هزینه‌هایشان مورد قضاوت قرار داد، زیرا درآمدهای حاصله، نتایج واقعی و کامل حاصل از فعالیت‌های آن‌ها (به ویژه فعالیت‌های غیرانتفاعی) را نشان نمی‌دهد. درآمدهای آن‌ها در واقع منابعی هستند که در نهایت صرف تأمین امنیت، بهداشت و سلامت، آموزش، عدالت و غیره خواهند شد. پذیرش حسابداری تعهدی در دولت‌ها اگرچه منجر به تهیه‌ی صورت سود و زیان خواهد شد، اما نتایج واقعی دولت، آن دسته از خدمات اجتماعی هستند که نمی‌توان آن‌ها را در قالب حسابداری تعهدی درآورد و بنابراین مربوط بودن صورت سود و زیانی که نتایج اجتماعی غیرقابل اندازه‌گیری را حذف می‌کند، شدیداً مورد تردید است (کریستینس و رومل، ۲۰۰۸). به عبارت دیگر، حسابداری تعهدی با تمرکز بر بهای تمام شده‌ی خدمات و کارآیی، دیدگاه محدودی نسبت به عملکرد دولت ارائه می‌کند (گوتری، ۱۹۹۸).

سومین مشکل جدی در خصوص حسابداری

اضافی برای کنترل‌های بودجه‌ای تعبیه شده است. بنابراین، حسابداری تعهدی پاسخگوی نیاز دولت‌ها نیست. آنچه دولت‌ها به آن نیاز دارند، ابزاری است که تخصیص‌های بودجه‌ای را در مقابل مصارف بودجه‌ای ثبت کنند. در نهایت، اصول ثبت در دو سامانه‌ی کاملاً متفاوت است. در حسابداری تعهدی، هزینه‌ها وقتی ثبت می‌شوند که تحمل می‌شوند، در حالی که در مصارف بودجه‌ای، هزینه‌های وقتی ثبت می‌شوند که منظور شدن آن‌ها به بودجه تصویب می‌شود، که مورد دوم در شرایط و زمان دیگر رخ می‌دهد.

تفاوت‌های سامانه‌های حسابداری به لحاظ چرخه‌ی درآمد در نمایه ۴ آمده است. در مورد حسابداری کمرال، مراحل با شماره‌ها نشان داده شده‌اند، در حالی که مراحل حسابداری تعهدی به صورت حروف (الف و ب) و ایتالیک نشان داده شده‌اند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، تفاوت‌های دو سامانه به لحاظ چرخه‌ی درآمدی از اهمیت کم‌تری برخوردار است، زیرا معمولاً زمان شناسایی درآمد در حسابداری کمرال و حسابداری تعهدی یکسان است. البته این شباهت‌ها، مانع تفاوت سامانه‌های حسابداری به لحاظ اهداف و محیط (زمینه) نمی‌شود.

گفتنی است، تشخیص و وصول درآمدها موکول به پیش‌بینی و محدود به میزان پیش‌بینی شده نیست (باباجانی، ۱۳۸۳).

ج) گزارشگری عملکرد

اگرچه استخدام حسابداری تعهدی در دولت‌ها

بودجه است که اغلب مبتنی بر فرآیند سیاسی قبلی است. مرحله‌ی دومی که باید در سامانه‌ی حسابداری کمرال ثبت شود، تخصیص اعتبار است که نوعی تفویض اختیار خرج کردن را نشان می‌دهد. این کار انجام می‌شود تا امکان کنترل روی مخارج مستمر فراهم آید و مهم‌تر این که از خرج کردن بیش از حد پیش‌گیری شود. دو مرحله‌ی اول در محیط انتفاعی معنی و مفهوم ندارند و بنابراین در حسابداری تعهدی کاربرد ندارند.

گفتنی است، براساس ماده‌ی ۵۲ قانون محاسبات عمومی ایران، مراحل خرید و انجام هزینه به ترتیب شامل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و حواله، اعمال نظارت مالی و پرداخت است. "تأمین اعتبار" به معنای اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب تخصیص یافته برای خرید کالا یا خدمت معین است. با تحویل کالا و یا انجام شدن خدمت که با تأیید و مسئولیت مقام مجاز خرج همراه است، "تعهد" تحقق می‌یابد. صدور "حواله"، به معنای دستور پرداخت کتبی مقام مجاز دستگاه دولتی است که برای پرداخت بدهی‌های ناشی از تحویل کالا یا انجام خدمت صادر می‌شود. مرحله "نظارت مالی" هم به معنای انطباق دادن پرداخت‌ها با قوانین و مقررات مالی مربوط به مصارف وجوه دولتی است که توسط ذی‌حساب دستگاه دولتی انجام می‌شود.

به طور خلاصه، نمایه ۳ نشان می‌دهد که حسابداری کمرالی که دولت‌ها در حال استفاده از آن هستند، با حسابداری تعهدی تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای دارد، زیرا در آن چند مرحله‌ی

نمایه ۴ - مقایسه‌ی سامانه‌های حسابداری: مراحل مختلف چرخه‌ی درآمد

مراحل	حسابداری نقدی	حسابداری کمرال	حسابداری تعهدی
مرحله ۱		تصویب بودجه	
مرحله ۲ = مرحله الف		تشخیص درآمد	درآمدها
مرحله ۳ = مرحله ب	دریافت نقد	دریافت نقد (وصول درآمد)	دریافت نقد

آمریکا سامانه‌ی حسابداری حساب‌های مستقل را به عنوان یک رویکرد حسابداری مجزا برای دارایی‌های متعلق به حساب‌های مستقل وجوه دولتی، و نه دارایی‌های متعلق به حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای، مطرح می‌کند. دارایی‌های متعلق به حساب‌های مستقل وجوه دولتی، دارایی‌هایی هستند که دولت در آنها نقش نمایندگی را ایفا

می‌کند و سامانه‌ی حسابداری تعهدی تعدیل شده برای آنها کاربرد دارد. دارایی‌های متعلق به حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای، مشابه دارایی‌های واحدهای تجاری هستند و سامانه‌ی حسابداری تعهدی کامل برای آنها کاربرد دارد. تفاوت اصلی در این است که دارایی‌های سرمایه‌ای در حساب‌های مستقل وجوه دولتی تنها به صورت نقدی شناسایی می‌شوند، که نه در ترازنامه افشا می‌شوند و نه مستهلک می‌شوند. با اکثر اقلام دیگر موجود در ترازنامه، مشابه حسابداری تعهدی رفتار می‌شود. دلیل اتخاذ این رویکرد این است که دولت، مالک واقعی این دارایی‌ها نیست و نباید مسئول پیامدهای اقتصادی حاصل از آنها باشد. دارایی‌های سرمایه‌ای در حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای با همان انگیزه‌های اقتصادی موجود در واحدهای تجاری نگهداری می‌شوند، و بنابراین حسابداری تعهدی برای این حساب‌های مستقل روش مناسب‌تری است.

باید یادآور شد که دو نوع دارایی سرمایه‌ای مورد بحث در اینجا، تنها برای روشن‌تر شدن بحث به این شکل ارائه شدند. اما در عمل، موارد متعددی وجود دارند که این دو نوع دارایی در آنها با هم ترکیب می‌شوند. برای مثال، اموال یک زندان را می‌توان کالاهای ترکیبی در نظر گرفت که تا حدودی می‌توان آنها را دارایی‌های دولتی تلقی کرد که هیچ‌گونه اهداف اقتصادی را دنبال نمی‌کنند. همان ساختمان‌ها را می‌توان به عنوان دارایی‌های حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای در نظر گرفت، زیرا زندانی‌های حبس شده در این ساختمان‌ها می‌توان در قالب واحدهای تولید شبه بازرگانی عمل کنند (مثلاً لباس بدوزند). به‌طور خلاصه، کالاهای سرمایه‌ای نگهداری شده توسط دولت‌ها،

از قبیل تأمین امنیت، آموزش، بهداشت و سلامت و فرهنگ را برای دولت تأمین می‌کنند. بنابراین، ارزش اقتصادی و سود اقتصادی آنها در بخش دولتی معنا و مفهومی ندارد، زیرا این اطلاعات نقشی در ارزیابی عملکرد مالی دولت‌ها ندارند. آنچه مهم است، منافع اجتماعی فراهم شده توسط این دارایی‌ها است. ارزش این دارایی‌ها و افشای چنین اطلاعاتی وقتی مربوط است که دولت یا یک بخش شبه‌بازرگانی، در قبال کسب سود از محل منابع در اختیار (از قبیل تسهیلات پارکینگ شهرداری که برای آن بلیط‌فروشی انجام می‌شود) پاسخگو باشد. علاوه بر این، نباید فراموش کرد که دولت‌ها اغلب دارایی‌ها را از نقطه نظر مالکیت نگهداری نمی‌کنند، بلکه در خصوص بسیاری از کالاهای سرمایه‌ای به عنوان یک امانتدار عمل می‌کند. آنها نمایندگانی هستند که نسبت به حفظ و نگهداری دارایی‌های سرمایه‌ای مسئولیت دارند به نحوی که این دارایی‌ها برای جامعه‌ی قابل استفاده باشد، بدون این که حق مالکیتی برای فروش، کسب منافع اقتصادی یا تخریب آن دارایی‌ها را داشته باشند. پالوت (۱۹۹۰) در پاسخ به مقاله بحث‌برانگیز و اندیشمندانه موتز سعی می‌کند تا محققین و استفاده‌کنندگان را ترغیب کند که نگاه دقیقی به ماهیت اکثر دارایی‌های دولت و سازمان‌های غیرانتفاعی داشته باشند، چراکه کالاهای سرمایه‌ای دولتی در واقع دارایی نیستند. پالوت دیدگاه موتز را مبنی بر این که "کالاهای سرمایه‌ای دولتی، دارایی نیستند بلکه تعهدات هستند"، تأیید نمی‌کند، بلکه رویکرد دیگری به نام "دارایی‌های جامعه" را مطرح می‌کند. دیدگاه مشابهی را می‌توان در استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا مشاهده کرد. استانداردهای حسابداری دولتی شماره‌ی ۳۴

دولتی تعهدی، ویژگی معاملات غیرمبادله‌ای است. در این معاملات، رابطه‌ی علی مستقیمی بین مبالغ دریافتی و هزینه‌های متناظر انجام شده وجود ندارد. مالیات‌ها، یارانه‌ها، کمک‌های بلاعوض و هدایا نمونه‌هایی از این معاملات هستند. دولت این خدمات را بر این اساس انجام می‌دهد که بابت کل آنها، جمعاً از محل مالیات دریافت‌هایی داشته باشد. دولت در این موارد نقش "نماینده" را ایفا می‌کند. در واحدهای تجاری، توان سودآوری است که تصمیمات مدیریتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، صورت‌های مالی آنها که بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه می‌شوند، برای اندازه‌گیری عملکرد مالی و وضعیت مالی مربوط تر هستند، در حالی که دولت‌ها با اندازه‌گیری سود سر و کار ندارند (کریستینس و رومل، ۲۰۰۸).

د) گزارشگری وضعیت مالی

شاید این انتقاد مطرح شود که حسابداری کمرال دیدگاهی نسبت به وضعیت مالی واحد گزارشگری ارائه نمی‌کند. اما نویسندگانی مثل هپ وورث اعتقاد دارند ترازنامه تنها بر فرآیند بودجه‌ریزی اثرگذار است و این صورت مالی در بخش عمومی به عنوان یک سازوکار هدایت‌گر عمل نمی‌کند. بنابراین آنها معتقدند تهیه‌ی ترازنامه برای دولت ضرورت ندارد. علاوه بر این، ارزش‌گذاری تعداد قابل ملاحظه‌ای از دارایی‌های دولتی بسیار دشوار است. حتی استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی هم راهکاری در خصوص مسائل مربوط به حسابداری کلکسیون‌ها، زیرساخت‌ها، منابع طبیعی، و تجهیزات نظامی ارائه نکرده است. چنین کالاهای سرمایه‌ای برای کسب سود اقتصادی تحصیل نمی‌شوند، بلکه آنها مقاصدی

دارایی‌هایی نیستند که حسابداری تعهدی آن را به عنوان "دارایی" تشخیص می‌دهد (کریستینس و رومل، ۲۰۰۸).

ه) هم‌زیستی حسابداری کمرال و حسابداری تعهدی

همان‌طور که توضیح داده شد، حسابداری تعهدی را نمی‌توان برای فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت‌ها به کار گرفت. با این وجود، نباید فراموش کرد که در دنیای واقعی، دولت‌ها به صورت ترکیبی عمل می‌کنند، یعنی هم فعالیت‌های صرفاً دولتی و هم فعالیت‌های شبه‌بازرگانی را اداره می‌کنند. یک زندان با واحدهای تولید لباس یا یک شهرداری با تأسیسات پارکینگ، نمونه‌های بارزی در این خصوص هستند. وجود دولت‌هایی با دو نوع فعالیت مذکور (دولتی / شبه‌بازرگانی)، دلیل وجود سامانه‌های حسابداری ترکیبی از قبیل حسابداری نقدی تعدیل شده یا حسابداری تعهدی تعدیل شده را تبیین می‌کند. اگر این واقعیت را بپذیریم که هر کدام از این سامانه‌ها به یک چارچوب مفهومی حسابداری متفاوتی پاسخ می‌دهند، بحث و جدل در خصوص این‌که کدام سامانه باید غالب باشد (و چیرگی کنونی حسابداری تعهدی) خاتمه پیدا خواهد کرد. چارچوب مفهومی حسابداری برای واحدهای تجاری، پاسخ‌هایی را برای ذی‌نفعانی فراهم می‌کند که به ارقام اقتصادی علاقه‌مند هستند و می‌خواهند از نتایج اقتصادی (صورت سود و زیان) یک تصویر اقتصادی داشته باشند. از طرف دیگر، چارچوب حسابداری کمرال نیازهای دیگری را برطرف می‌کند و یک پاسخ سنتی به سؤالاتی (سیاسی) در خصوص بودجه‌ها و مصارف بودجه، به ویژه جلوگیری از مصرف بیش از حد بودجه، است. پذیرش حسابداری تعهدی، پاسخی به همه‌ی نیازهای دولت‌ها نیست. از آنجا که حسابداری کمرال به یک عادت تبدیل شده است، ممکن است مشکلاتی در زمینه‌ی اجرای حسابداری تعهدی پیش آید، مگر این‌که دولت مورد نظر را بتوان نوعی واحد تجاری انتفاعی در نظر گرفت. از طرف دیگر، دولت‌ها با پذیرش شکل‌های خاصی از حسابداری

دولتی، می‌توانند به توسعه‌ی ابزارهای پاسخگویی و مدیریتی خود اهتمام ورزند. بنابراین، آنها می‌توانند مدیریت مالی خود را از طریق استفاده از اطلاعات ترازنامه‌ای، به ویژه نسبت‌های نقدینگی و توان ایفای تعهدات و ظرفیت استقراض، مدرن‌سازی کنند. اطلاعات حسابداری بهای تمام شده هم می‌تواند یک مزیت حسابداری تعهدی باشد، اگرچه بسیاری از دولت‌ها به مدیریت اطلاعات بودجه‌ای عادت کرده‌اند.

نتیجه‌گیری

اغلب درک درستی نسبت به حسابداری کمرال وجود ندارد و ارزش آن کم‌تر از حد واقعی نشان داده می‌شود. توانایی برای کنترل مصارف بودجه مصوب را نمی‌توان صرفاً از طریق حسابداری تعهدی ایجاد کرد، در حالی که حسابداری کمرال با تعبیه‌ی چند مرحله‌ی اضافه‌تر در چرخه‌های معاملات، این قابلیت را دارد. مزایای حسابداری کمرال به‌ویژه برای تصمیم‌گیران سیاسی مربوط است، چرا که این سامانه باعث می‌شود آن‌ها نسبت به پاسخگویی مالی اطمینان یابند. سیاستمداران یکی از ذی‌نفعان آن دسته از گزارش‌های حسابداری هستند که در تصمیم‌گیری‌های آنها نقش ایفا می‌کند. اطلاعات اضافی ارائه شده توسط حسابداری تعهدی برای برطرف کردن نیازهای آنها کافی نیست. علاوه بر این، مفاهیمی از قبیل "سودآوری"، "وضعیت مالی" یا "بازده دارایی‌ها" برای سیاستمداران مفاهیم مربوط و اثرگذاری نیستند (گوتری، ۱۹۹۸).

به‌رغم مزایای حسابداری کمرال در بخش دولتی، اما در ارزیابی و انتخاب مبنای حسابداری نباید از رویکرد سیاه یا سفید استفاده کرد. هر یک از سامانه‌های حسابداری کمرال و تعهدی، نقاط قوت و ضعفی دارند. در انتخاب مبنای حسابداری باید به شرایط محیطی و نیاز استفاده‌کنندگان توجه شود. هر چه دولت فعالیت‌های انتفاعی بیشتری انجام دهد، کاربرد و حتی ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی برای آن بیشتر می‌شود. برعکس، هر چه دولت خدمات اجتماعی بیشتری را بدون اهداف کسب سود ارائه کند، مناسب بودن حسابداری

تعهدی برای آن کاهش می‌یابد، و اصول حسابداری کمرال بیشتر جوابگو خواهد بود. در عمل، این احتمال وجود دارد که دولت‌ها فعالیت‌های شبه‌بازرگانی و فعالیت‌های صرفاً دولتی خود را به صورت هم‌زمان و در کنار هم انجام دهند. در این حالت، ترکیب هر دو سامانه حسابداری می‌تواند موفقیت‌هایی را در اجرای آن‌ها در پی داشته باشد. باید توجه داشت که اگرچه سامانه‌ی حسابداری کمرال برای اکثر فعالیت‌های دولتی سودمندتر است، اما این سامانه برای فعالیت‌های شبه‌بازرگانی سودمندی کم‌تری دارد. برای فعالیت‌های بازرگانی اطلاعات اقتصادی ارائه شده توسط حسابداری تعهدی مربوط است. بنابراین می‌توان تصور کرد که حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی در آینده‌ای نزدیک تنها برای فعالیت‌های شبه‌بازرگانی دولت باقی بماند.

در پایان باید یادآور شد که روشن نبودن مبانی نظری اصلاحات حسابداری بخش عمومی و بی‌علاقگی مقامات و سیاستمداران نسبت به حسابداری تعهدی، مهم‌ترین دلایل بروز برخی مسائل و مشکلات فنی در زمینه‌ی پذیرش و اجرای حسابداری تعهدی در این بخش بوده است.



منبع اصلی:

1. Christiaens, J. and J. Rommel, 2008, Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments, financial accountability&management, 24(1), p59-75

* دکتری حسابداری و استادیار گروه حسابداری دانشگاه الزهراء، عضو انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی