

بررسی وضعیت پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

قدرت الله طالب نیا^۱، سمیه صمصامی^۲

^۱ دانشیار حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، خراسان جنوبی، ایران

چکیده

وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارش های مالی یکی از مهمترین پایه های نظام پاسخگویی بخش دولتی است و استانداردهای حسابداری، هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می دهند. همینطور با لازم الاجرا شدن به کارگیری استانداردهای بخش عمومی ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴، این سوال که چه عواملی می تواند بر میزان به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی موثر باشند، موضوع مهم و قابل بحثی است. که در این مقاله، به طور خلاصه تحقیقات انجام شده در این زمینه را بررسی کرده ایم. هرگونه تغییر در رویه های جاری سازمان ها با مقاومت در مقابل تغییرات جدید و مواجهه با موقعیت های پیش بینی شده خواهد بود و به همین ترتیب تغییر مبنای حسابداری دولتی در ایران از نقدی به تعهدی که ناشی از پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی می باشد، انقلابی در حسابداری دولتی ایران ایجاد کرد که بررسی مزایا و معایب و موانع پیاده سازی این تغییر به طور خلاصه در این مقاله گنجانده شده است.

واژه های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی، پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

۱- مقدمه

شروع موج اصلاحات در سیستم های اطلاعات مالی، یک عنصر ضروری برای بهبود مدیریت تصمیم گیری نهادهای بخش عمومی است که مدیریت مدیریت عمومی نوین نامیده می شود. سنگ بنای اصلاح سیستم های اطلاعات مالی، معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به جای سیستم های حسابداری نقدی سنتی است. در حال حاضر تعداد زیادی از دولت ها سیستم های حسابداری تعهدی را پیاده سازی کردند. از دهه گذشته، هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی ۱، که قبلاً با عنوان کمیته بخش عمومی ۲ فدراسیون بین المللی حسابداران شناخته می شد مجموعه ای از استانداردهای حسابداری این نهاد را به منظور تسهیل و حمایت از این اصلاحات توسعه داده است. (باباجانی، بولو، & ابراهیمپور، ۱۳۹۸)

با لازم الاجرا شدن بکارگیری استانداردهای بخش عمومی ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ این سوال مبنی بر اینکه چه عواملی می تواند بر میزان به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی موثر باشد موضوع مهم و قابل بحثی است. در کشور ایران با توجه به ساختار اقتصاد دولتی آن، تلاش های زیادی از سال ۱۳۸۸ توسط سازمان حسابرسی انجام گرفته است. به طوری که در سال ۱۳۹۴ و به تبعیت از سازمان های بین المللی از جهت امکان مقایسه و پاسخگویی جهانی، مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی توسط سازمان پذیرفته و به سازمان های ذیربط ابلاغ شده است. (غلامی، فخاری، & ملکیان، ۱۳۹۸)

بدیهی است که اجرای استانداردهای بخش عمومی در سال های ابتدایی با مشکلات بسیاری همراه خواهد بود، لذا بهره گیری از تجربیات سایر کشورها در این امر بسیار راهگشا خواهد بود. در کشورمان نیز تجربیات داخلی در خصوص اجرای حسابداری تعهدی، حتی قبل از تدوین پیش نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز وجود داشته است که از جمله آنها می توان به شهرداری ها، کمیته امداد و وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی اشاره کرد. (معینیان & پورزمانی، ۱۳۹۶)

در ایران با توجه به محیط روبه رشد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، به ویژه تغییر در نظام بودجه ریزی از برنامه های به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی از سوی مدیران دولتی افزایش یافته است. لذا به نظر می رسد نظام حسابداری دولتی در ایران مانند بیشتر کشورهای جهان در شرف اصلاحات ساختاری قرار دارد. (نیا، البرزی، & زارعی، ۱۳۹۰)

از طرفی اصلاحات ساختاری و در پی آن اعمال استانداردها در حسابداری بخش عمومی با موانع و مشکلاتی همراه است در ایران حسابداری و گزارشگری بخش عمومی نسبت به گزارشگری و حسابداری بخش خصوصی فاصله زیادی دارد. از این روست که برخی از پژوهشگران بر لزوم تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و گزارشگری بخش عمومی تاکید دارند. (رضایی، ۱۳۹۷)

در این مقاله ما کوشیده ایم که در ابتدا عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران را بررسی کرده و پیاده سازی این استاندارد ها و تاثیر این پیاده سازی بر گزارشات مالی بخش عمومی را مورد تحقیق قرار دهیم. همچنین به طور خلاصه مزایا و موانع و مشکلات اجرای استانداردهای بخش عمومی را مطرح و بررسی کرده ایم. و در نهایت جایگاه حسابداری بخش عمومی در دانشگاه ها را مورد تحقیق قرار دادیم.

۲- پیشینه تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران

تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران، بخش اندکی از تحقیقات حسابداری را به خود اختصاص داده است. تحقیقاتی که در ایران انجام شده است با دریافت و جمع آوری نظر های گروهی از مدیران، حسابرسان دولتی و صاحب نظران دانشگاهی، علل و عوامل یا راهکارهای اجرایی مسائل مختلف را نشان داده اند. علت این موضوع می تواند عدم دسترسی پژوهشگران به اطلاعات و داده های بخش دولتی باشد. چارچوب موضوعی تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران شامل شش حوزه

حسابداری مالی^۱، بودجه بندی^۲، حسابداری مدیریت^۳، حسابرسی^۴، پاسخگویی^۵ و گزارشگری مالی می باشند (مرادی & صفیخانی، ۱۳۹۵)

- (صابر، ۱۳۸۸) در تحقیقات خود در خصوص موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران به سه عامل اصلی زیر اشاره می کند :
- ۱- نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
- ۲- نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم
- ۳- بهبود ظرفیت استانداردها و روشهای حسابداری دولتی

- (طالبینیا & زارعی، ۱۳۹۰) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد . محرک های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات پیرامون عملیاتی شدن بودجه است .
- (شیری & صادقی، ۱۳۹۴) به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی دانشگاه علوم پزشکی کشور ، در صورت مقایسه ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداختند . که بر اساس این تحقیق با این اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای نقدی ، از لحاظ ویژگیهای کیفی اطلاعات از قبیل مربوط بودن ، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش بینی بودن و قابل اتکا بودن تفاوت معناداری وجود دارد .

- (مهدوی & ماهر، ۱۳۹۱) در پژوهش خود دریافتند که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات درمانی استان فارس اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی تنها دارای ویژگی های قابل فهم بودن و به موقع بودن است و ویژگیهای کیفی مربوط بودن ، صداقت ، قابل مقایسه بودن ، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش بینی کنندگی و قابلیت تایید کنندگی را ندارد .
- (کاظمی & یزدی، ۱۳۹۱)، ۵ عامل مربوط به چالش های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی شامل عدم وجود چارچوب نظری و مفهومی ، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استاندارد ها و روشهای حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی عنوان کردند.
- (سالطه & فرجی، ۱۳۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که عوامل انحرافات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه های جوامع بین المللی، بحرانهای مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران میباشد . از موانع تغییرات حسابداری دولتی

^۱Financial Accounting

^۲budgeting

^۳Management Accounting

^۴Audit

^۵responsiveness

^۶financial reporting

هم می توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استاندارد ها و روشهای حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی اشاره کرد.

- (بدای، رضایی، & قناد، ۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی : مشکلات و موانع پیش رو" نشان دادند که نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی به عنوان موانع اجرای مبنای تعهدی در بخش عمومی به شمار می رود.
- (اکرمی، قیومی، & آرانی، ۱۳۹۶) در خصوص گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی، به این نتیجه رسیدند که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی را یاری کند. لذا باید بازه زمانی مناسب و واقع بینانه ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود.

۳- عوامل موثر بر اجرای استاندارد های بخش عمومی

بر اساس پژوهش انجام شده توسط دکتر قدرت الله طالب نیا و بتول زارعی، شش فرضیه برای شناسایی عوامل محیطی موثر بر تغییر حسابداری دولتی به شرح زیر مطرح شد :

فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد .
فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران به عهده دارد.

فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی^۹ بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد.

فرضیه چهارم : استراتژی مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دستوری و مشارکتی به طور توأم، فازی و بخشی می باشد.

فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأمان دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می باشد.

فرضیه ششم: محیط سیاسی نسبت به سایر عوامل محیطی بیشترین تاثیر را در فرایند اصلاحات دارا می باشد.
نتایج بدست آمده از این فرضیه ها نشان می دهد که وزارت دارایی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات دارد. الزامات قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت بوده و به عنوان اصلی ترین محرک اصلاحات مطرح می باشد . نقش مشورتی دانشگاهیان و اعضای حرفه با اهمیت بوده و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات برعهده دارد. و در مرتبه دوم اهمیت اساتید حسابداری و تالیفات آنها قرار

^۹ - کمیته استانداردهای حسابداری دولتی باهدف تدوین استانداردهای حسابداری برای بخش عمومی در مردادماه سال ۱۳۸۸ تشکیل شده است.

دارد. استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی مطلوب ترین استراتژی برای اصلاحات حسابداری دولتی است. رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور به همراه هم به عنوان مطرح ترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح می باشد. (طالبنیا & زارعی، ۱۳۹۰)

محیط سیاسی و سه عامل مهم تر آن که شامل حاکمیت دولت های پاسخگو، تقویت رسانه های خبری برای پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت هم از عوامل موثر بر اجرای اصلاحات می باشند (طالبنیا & زارعی، ۱۳۹۰)

بر اساس تحقیق فخاری و همکاران دو فرضیه در خصوص عوامل تاثیر گذار بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح شد که این دو فرضیه عبارتند از:

فرضیه اول: ویژگی های سازمانی واحد گزارش کرد بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

فرضیه دوم: ویژگی های مدیریتی واحد گزارشگر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارد.

در مقاله ذکر شده ویژگی های سازمانی که مورد بررسی قرار گرفته اند شامل: ارزش خالص^۸، وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری، مشخصات نرم افزار، نوع واحد گزارشگر، نوع استخدام کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، جنسیت کارکنان امور مالی واحد گزارشگر، قدمت واحد گزارشگر، تخصص کارکنان امور مالی واحد گزارشگر از نظر رشته و تخصص و همین طور از نظر سطح تحصیلات بوده است بالاترین تاثیر مربوط به آیتم های وجود سیستم اطلاعاتی و پس از آن نوع استخدام رسمی و پیمانی کارکنان بوده است.

ویژگی مورد بررسی در این تحقیق شامل سه ویژگی بودند که عبارتند از: مدت زمان انتصاب مدیر به این سمت، سمت قبلی مدیر، و ارتباطات سیاسی مدیر

سمت قبلی مدیر بالاترین اثر و ارتباطات سیاسی در جایگاه بعدی تعیین گردید. اما در زمان انتصاب مدیر هم اثر معنی داری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی نداشته است. (غلامی، فخاری، & ملکیان، ۱۳۹۸)

۴- استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی

گسترش مبادلات دولت ها در عرصه بین المللی و جهانی شدن اقتصاد، برخورداری از یک نظام گزارشگری را که با استفاده از استانداردهای منسجم و یکنواختی تهیه شده باشد ضروری ساخته است. بدین منظور هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری^۹ بخش عمومی در راستای حل مشکلات حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای یکنواخت در سطح بین المللی تشکیل شد. فدراسیون بین المللی حسابداران^{۱۰} از فرایند تشکیل هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای شفاف و با کیفیت در نظام حسابداری بخش عمومی حمایت و از تصویب استانداردهای منسجم و یکنواخت در محدوده تمامی واحدهای بخش عمومی، چه دولت مرکزی و چه دولت محلی، استقبال

^۸net value

^۹International Accounting Standards Board

^{۱۰}International Federation of Accountants(IFAC)

کرده است. در ادامه نیز با وقوع تحول ها و اصلاحات در بخش عمومی کشور های مختلف ، از اواخر دهه ۱۹۹۰ به تدریج گزارشگری مالی بر اساس استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی آغاز شد . (باغومیان & نقدی، ۱۳۹۴)

آیفک در سال ۱۹۸۶ کمیته بخش عمومی را تاسیس کرد . این کمیته دارای وظایف وسیعی برای توسعه برنامه های بهبود مدیریت مالی و پاسخگوی بخش عمومی بود . کمیته بخش عمومی در دهه اول ، تلاش خود را عمدتاً در زمینه مطالعات یکپارچه حسابداری بخش عمومی به طور تخصصی بنیان نهاد . در سال ۱۹۹۶ این کمیته، برنامه تدوین استانداردها را شروع کرد و عملاً نقشه خود را به یک تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی تغییر داد . در سال ۲۰۰۴ پس از بررسی نقش، نحوه اداره و سازمان کمیته بخش عمومی ، آیفک این کمیته را به عنوان هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی^۱، برای تمرکز بر توسعه و صدور استانداردهای بین المللی حسابداری با شرایط تجدید نظر شده، دوباره راه اندازی کرد. استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی از سال ۱۹۹۶ در حال توسعه استانداردها، رهنمود ها و منابع برای استفاده نهادهای بخش عمومی در گزارشگری مالی است. این هیئت در مرحله اول، بر تطبیق استانداردهای حسابداری بین المللی و در مرحله بعد بر استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی به بخش عمومی متمرکز شد. بنابراین اقدامات انجام گرفته تا پایان سال ۲۰۰۱، منتج به تدوین و تصویب ۱۷ استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس ملاحظات مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی شد. این هیئت همچنین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای نقدی را نیز که عمدتاً به عنوان یک گام موقت برای کشورهای در حال گذار به مبنای تعهدی طراحی شده بود، توسعه داد.

این هیئت از سال ۲۰۰۲ توسعه استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی را بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی ادامه داد . برای مثال استاندارد حسابداری شماره ۲۲ (افشای اطلاعات بخش دولتی)، استاندارد حسابداری شماره ۲۳ (درآمدهای حاصل از معاملات غیر مبادله ای) ، استاندارد حسابداری شماره ۲۴ (ارائه اطلاعات بودجه ای در صورتهای مالی) و استاندارد حسابداری شماره ۳۲ (قراردادهای اعطای خدمات و کمکهای مالی)

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی ، علاوه بر توسعه استانداردهای حسابداری تعهدی، در سال های اخیر زمان قابل توجهی برای تدوین چارچوب های مفهومی که تا حدود زیادی با اصول اصلی و استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مطابقت داشت، اختصاص داد . (صندوق بین المللی پول و همکاران، ۲۰۱۴)

۵- لزوم پیاده سازی استانداردهای حسابداری بین المللی در بخش عمومی

تدوین هر سیستم حسابداری مستلزم در نظر گرفتن ملاحظات راجع به اهداف پیش زمینه آن است. بیشتر مراجع تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای عمومی در مورد ویژگی های محیط فعالیت به عنوان یکی از عوامل کلیدی موثر در تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی، اتفاق نظر دارند. از آنجا که ویژگیهای حاکم بر محیط فعالیت های حاکمیتی و بازرگانی متفاوت است، نمی توان انتظار داشت که چارچوب نظری گزارشگری مالی این دو نوع فعالیت، از وجوه تشابه فراوانی برخوردار باشند . به بیان دیگر، ویژگی های محیطی باعث می شوند که برای نهادهای بزرگ بخش عمومی که علاوه بر فعالیت های

^۱Board of International Public Sector Accounting Standards

حاکمیتی به عنوان فعالیت اصلی، برخی امور را به طرق بازرگانی اداره می کنند، چارچوب نظری جداگانه تدوین شود و در مواردی که به تدوین چارچوب نظری واحد می پردازند به ناچار وجوه تفاوت این دو نوع فعالیت را در نظر بگیرند. (باباجانی، ۱۳۸۹)

قبل از قرن حاضر، دولت ها به منظور ارائه صورتهای مالی و عملکرد بودجه متحد الشكل، فاقد استانداردهای حسابداری بین المللی بودند. دولت های مختلف در ابتدا سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی بودجه خود را بر اساس شرایط و ویژگی های محیطی خود طراحی و تنظیم می کردند. این موضوع منجر به پیدایش سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی متنوع در بخش عمومی کشور ها شد. با این حال قبل از پذیرش حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه گیری تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی یک ویژگی رایج در آماده سازی حساب ها بر مبنای حسابداری نقدی یا تعدیل شده، دفترداری بود. دولت ها بر کنترل مالی بودجه ای و ارائه محاسبات بودجه به جای ارائه عملکرد مالی (سود یا زیان) و وضعیت مالی (ترازنامه) تاکید داشتند. این در حالی است که وضعیت بعداً به طور قابل توجهی تغییر کرد. در حال حاضر، گسترش مدیریت نوین^{۱۲} موجب شده است دولت ها تمایل بیشتری به استفاده از حسابداری تعهدی داشته باشند. از سال ۲۰۰۰ فدراسیون بین المللی حسابداران در خصوص استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین المللی بر مبنای تعهدی در نهادهای بخش عمومی، استقبال کرده است. تا اواخر ۲۰۱۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی، ۳۲ استاندارد بین المللی حسابداری بر مبنای تعهدی بخش عمومی را با هدف گزارشگری مالی مشابه با بخش خصوصی، برای استفاده دولت ها منتشر کرد. (باباجانی، بولو، & ابراهیمپور، ۱۳۹۸)

لازم به ذکر است که اجرای حسابداری تعهدی در ایران به دلیل فراهم ساختن بسترهای لازم برای تحقق سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی به عنوان یکی از بالاترین اسناد بالادستی کشور از اهمیت ویژه ای برخوردار است. به عبارت دیگر به کارگیری حسابداری تعهدی می تواند از طریق تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی) زمینه های لازم برای ارتقاء بهره وری، صرفه جویی در هزینه های عمومی کشور و شفاف سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی) را فراهم سازد و با توجه به عزم جدی دولت برای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی، بستر لازم برای دستیابی به این اهداف را ایجاد نماید (اکرمی، قیومی، & آرانی، ۱۳۹۶)

علیرغم ماهیت به ظاهر فنی حسابداری، پذیرش و انتشار حسابداری با الگوی بازرگانی برای همه دولت ها، هم به لحاظ قانونی و هم سیاسی (اجتماعی) حائز اهمیت است و از این رو نیازمند توجه بیشتری است. همچنین حرفه حسابداری نوع فن های حسابداری و گزارشگری مالی را به صورت بی طرفانه ارائه می نماید و متمایل به ارائه بی طرفانه و منصفانه گزارشهای مالی است. صورتهای مالی ممکن است ادعا کنند که واقعیت های اقتصادی را ارائه می کند اما آنها گزینشی هستند و آشکار است که در رابطه با مواردی که در این صورت های مالی گزارش می شوند، اثرات ترکیبی داشته باشد. پذیرش فعالیت های با الگوی بازرگانی باعث می شود دولتها بازرگانی به نظر برسند و نهایتاً طرز تفکر این باشد که باید با آنها به عنوان واحدهای بازرگانی رفتار کنند. (کیا & سلیمانی، ۱۳۹۸)

دولت تفاوت عمده ای با بخش بازرگانی دارد و هدف حسابداری بخش عمومی به طور قابل توجهی متفاوت است. در سیستم وست مینستر^{۱۳} اصل پیش زمینه حسابداری دولتی، کنترل دموکراتیک بر استفاده از وجوه نقد و توانایی دولت ها برای تامین

^{۱۲} modern management

^{۱۳} سیستم وست مینستر یا نظام وست مینستر یک نظام پارلمانی برای حکومت است که با پیروی از نظامی که در پادشاهی متحد بریتانیای کبیر و ایرلند شمالی توسعه یافته، مدل سازی شده است. اصطلاح نظام وست مینستر، اشاره دارد به کاخ وست مینستر که محل تشکیل جلسه پارلمان بریتانیا است. این نظام، مجموعه ای از فرایندها برای اداره قوه قانونگذاری است. از این نظام، در قوه های قانونگذاری ملی و قوه های قانونگذاری محلی بیشتر اعضای کنونی یا سابق اتحادیه کشورهای مشترک المنافع، پس از اعطای اجازه تشکیل دولت محلی، در گذشته استفاده شده یا در حال حاضر استفاده می شود. اولین بار در سال ۱۸۴۸ در کانادای تحت فرمانروایی بریتانیا و سپس در بین سال های ۱۸۵۵ و ۱۸۹۰ در مستعمرات بریتانیا در استرالیا از این نظام استفاده شده است.

مالی از طریق وضع مالیات است. تامین مالی کشور نهایتاً با آزادی و اختیارات کشور مرتبط است. ابزار قدرتمندی است که از طریق آن آزادی به تدریج قابل تحصیل است. فعالیت های حسابداری با الگوی بازرگانی هرگز به دنبال توجه به تبعات سوء مدیریت مالی نیستند لذا گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی برای کاربرد در دولت مناسب نیست. (کیا & سلیمانی، ۱۳۹۸)

طی دهه های اخیر، برخی از کشورها از قبیل نیوزلند، بریتانیا، استرالیا و کانادا به منظور ایجاد بهبود در کارایی و سیستم های اطلاعاتی بخش عمومی خود، تحولاتی را تجربه نموده اند. دلیل عدم رخداد تحولات در سایر کشور ها، بیشتر به نوع نگرش آنها درباره ابزار و رویکردهای نوین مدیریتی و اطلاعاتی، متناسب با بخش بازرگانی بوده و برای مقاصد غیرانتفاعی چندان مفید به نظر نمی رسد و در حوزه بخش عمومی که هدف کسب سود جایگاهی ندارد، نمی تواند مثر ثمر واقع گردد. اما با گسترش دموکراسی و افزایش مطالبات شهروندان، دولت ها در مورد استفاده کارا و اثربخش از منابع، بهبود سیاست های مالی، بهره وری در استفاده از منابع و افزایش مناسب و شفافیت وضعیت مالی، بیش از گذشته مورد پاسخگویی قرار گرفتند. (IFAC, ۲۰۱۱)

پرداخت کنندگان مالیات، شهروندان و سایر استفاده کنندگان از گزارش های مالی دولت علاقه مند هستند که مقام های دولتی پاسخگو باشند و اطلاعاتی که دریافت می کنند به موقع و برای تصمیم گیری مربوط باشند. در مقیاس وسیعتر تهیه گزارش های مالی به موقع و در خور اتکا به ایجاد اطمینان و اعتماد عمومی به دولت کمک می کند. گزارش های دیر هنگام، مفید بودن و مربوط بودن اطلاعات گزارش شده را کاهش دهد و اعتماد شهروندان به دولت را از بین ببرد. (شمس، ۱۳۹۳)

ورود اطلاعات مالی با کیفیت در نظام های مردم سالار دولتی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به عنوان پاسخگوی عمومی بازی می کند، زیرا به عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخگویی و تصمیم گیری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می گیرد (کردستانی & نصیری، ۱۳۸۸).

پس از احساس نیاز نسبت به الزام شکل گیری تحولات در بخش عمومی، مفهوم مدیریت مالی نوین به عنوان پارادایمی جدید و بسیار مهم به منظور تحول در بخش عمومی ارائه شد. اهمیت بسیار این مفهوم جدید ناشی از ویژگی هایی است که می تواند موجب وقوع تحول در بخش عمومی گردد. در کشورهای مختلفی این مدل با هدف کسب کارایی، اثربخشی و به کارگیری سیستم غیر متمرکز در سازمان های دولتی و البته با سیاست های مختلفی، مورد اجرا قرار گرفته است. یکی از مهمترین حوزه های مورد توجه مدیریت عمومی نوین، تحولاتی است که در حسابداری، اولین گام در اجرای پارادایم مدیریت عمومی نوین است. (مهرانی، محمودی، رحمانی، & ودادهیر، ۱۳۹۷)

استفاده از مبانی حسابداری تعهدی یا نقدی در بودجه بندی و حسابداری یکی از تفاوت های اساسی بین نهادهای بخش عمومی و بازرگانی است. اطلاعات مالی بهتر، شفافیت بیشتر در هزینه ها و ارزشیابی دارایی های بخش عمومی موجب شد که کشورهای بسیاری سیستم حسابداری بخش عمومی را متناسب با نیازهای خود طراحی کنند. اما با شکل گیری تحولات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشخص گردید که در عمل، تفاوت های بسیاری بین کشورهای مختلف در زمینه اجرای این تحولات وجود دارد این تفاوت ها غالباً ناشی از فرهنگ، پیشینه تاریخی و ویژگی های ساختاری کشورها از یک سو و اهداف خاص استفاده کنندگان اصلی گزارش های مالی، تهیه کنندگان منابع مالی و هیئت های تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سوی دیگر بوده است. (مهرانی، محمودی، رحمانی، & ودادهیر، ۱۳۹۷)

در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی تا زمانی که اطلاعات مالی دستگاه های اجرایی در قالب نظام دفترداری و حسابداری بخش عمومی قرار نگیرد، انجام حسابداری قیمت تمام شده^۴ و به دنبال آن بودجه ریزی عملیاتی^۵ و حسابرسی عملیاتی^۶ امکان پذیر نمی باشد. اصلاح ساختار نظام جامع مالی کشور در زمینه بودجه ریزی عملیاتی، در عمل بعد از اصلاح قانون

^۴Cost accounting

^۵operational budgeting

^۶Operational audit

محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه و استقرار کامل از حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی، امکان پذیر است. (برزوآده، ۱۳۹۳)

۶- پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران

نظام حسابداری و گزارشگری مالی هر کشوری از جمله ایران، از قوانین و مقرراتی شامل قانون اساسی، قوانین برنامه های پنج ساله اقتصادی، اجتماعی، قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات عمومی تاثیر می پذیرد. بنابراین پیاده سازی استاندارد های حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور، مستلزم وجود الگوی متناسب با ویژگی های محیطی فعالیت های نهادهای بخش عمومی است. استقرار و کارآمدی الگوهای پیاده سازی بدون در نظر گرفتن تاثیر ها و ویژگی های خاص قانونی، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سازمانی و ... با چالش روبروست. بر اساس بند ۹ سیاست کلی اقتصاد مقاومتی که اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور را تایید می کند و موضوع تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاقی برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت که اجرای کامل حسابداری تعهدی در تمام دستگاه های اجرایی را الزامی کرده است پیاده سازی حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در راستای کار دولت قرار گرفته است. (باباجانی، شکرخواه، & پور، ۱۳۹۷)

در ایران بر اساس بند ز ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب سال ۱۳۶۶، مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح کشور به عهده این سازمان محول شده است. سازمان مذکور در طول این سال ها تمام تلاش خود را برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی واحدهای انتفاعی بازرگانی و تولیدی بخش خصوصی و عمومی به کار گرفته است. از مرداد سال ۱۳۸۸ و پس از گذشت ۲۲ سال از تاسیس سازمان حسابرسی این سازمان به فکر تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی افتاد.

برای این منظور ضمن هماهنگی با وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور و معاونت نظارت راهبردی ریاست جمهوری، هیئتی مرکب از نمایندگان این نهادها و سازمان حسابرسی برای انجام این امر مهم تشکیل شد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی کشور، در نخستین اقدام، مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش از حسابداری تعهدی به عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. اولویت بعدی کمیته تدوین استاندارد های حسابداری در بخش عمومی. یکی از عوامل مهم و غیر قابل چشم پوشی در حوزه شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و مورد پذیرش همگانی است که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. استانداردهای حسابداری کمک می کند تا پاسخ خواه و پاسخگو با مبنای مشترک، قابل فهم، قابل مقایسه، مربوط و قابل اتکا، ارتباط برقرار کنند و در فرآیند پاسخگویی و پاسخ خواهی گام نهند. سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، در طی سالهای اخیر به تدوین، نظرخواهی و تصویب تعدادی از بیانیه های مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نمود. بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور، بیشتر واحدهای فعال در بخش عمومی، از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به انتشار عمومی صورتهای مالی رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در تهیه صورت های مالی خود میباشند. (باباجانی، بولو، & ابراهیمپور، ۱۳۹۸)

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ را در تاریخ ۱۳۹۲/۲/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ را در تاریخ ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای ۶ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ استانداردهای حسابداری شماره ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد همچنین این کمیته در سال ۱۳۹۷ استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ را با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز و شماره ۱۴ را با عنوان رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری تصویب کرد. (باباجانی، شکرخواه، & پور، ۱۳۹۷)

۷- مزایای پیاده سازی استاندارد های حسابداری بخش عمومی در ایران

پیاده سازی موفق استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم انجام مطالعات کافی و بررسی کامل شرایط و ویژگی های محیط فعالیت های نهادهای بخش عمومی و همچنین ایجاد تغییرات لازم و شناسایی راهکارهای مناسب است. نگاه اجمالی به مطالعاتی که درباره تحولات حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی صورت گرفته بیانگر این واقعیت است که انجام این تحول در فرایندی طولانی و مبتنی بر مطالعات نظری است و یکباره اتفاق نیفتاده است. به بیان دیگر جهش ناگهانی درباره تحول در هیچ یک از خورده نظام های تشکیل دهنده نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی جواب نمی دهد و تحول های موفق در اساس به صورت تدریجی است. (باباجانی، شکرخواه، & پور، ۱۳۹۷)

نظام های حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، شرایط لازم برای پیاده سازی استانداردهای مصوب و اجرای صحیح سیستم حسابداری در نهادهای بخش عمومی را فراهم می کند. بخش عمومی ایران تنها دولت و شهرداری های کشور را در بر نمی گیرد. بلکه شامل نهادهای بزرگی مانند نهادهای انقلاب اسلامی است که بخش عظیمی از فعالیت های عمومی را نیز انجام می دهند به همین دلیل تعریف جامعی از بخش عمومی در هر کشوری آسان نیست و تدوین چارچوب نظری و بیانیه های استاندارد برای بخش عمومی مستلزم مطالعات عمیق تطبیقی و آگاهی از قوانین مقررات و ضوابط حاکم بر فعالیت های آنهاست. (باباجانی، شکرخواه، & پور، ۱۳۹۷)

در اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه از زمینه انتقال از مبنای حسابداری به مبنای تعهدی تحولات بسیاری پدید آمده است اما این وضعیت در ایران متفاوت است و حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کماکان با به کارگیری مبنای نقدی و بی اطلاعی از تحولات جهانی به راه خود ادامه می دهد. (باباجانی، ۱۳۸۵)

ولی با وجود پژوهشها و دستورالعمل های جدید ارائه شده چشم انداز روشنی از بابت این تحول در این زمینه مشاهده می شود چنانکه در حال حاضر کلیه دانشگاه ها و شهرداری ها ملزم به اجرای حسابداری تعهدی می باشند.

بر اساس مقاله باباجانی ۱۳۸۵ دلایل و مزایای عمده استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شرح زیر مطرح می شود:

۱- بروز تحولات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی: اصلاحات حوزه مدیریت در راستای ایجاد نظام مدیریتی مبتنی بر عملکرد یا مبتنی بر نتایج می باشد و در آن به جای تاکید بر درون داده ها بر ارتقای سطح کارایی اثربخشی و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در بخش عمومی همراه با افزایش دقت مدیریت در مصرف منابع می باشد در واقع اصلاحات به وجود آمده در مدیریت بخش عمومی موجب استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری می باشد بنابراین در صورتیکه تغییر و تحولات در مدیریت بخش عمومی روی دهد استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی امری اجتناب ناپذیر خواهد بود

۲- مشکلات و کاستی های ناشی از به کارگیری حسابداری نقدی: اطلاعات تهیه شده بر اساس نظام حسابداری نقدی نمی تواند تصویر مطلوب و مناسبی از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر ارائه کند زیرا در این مبنا تنها به جریان منابع مالی توجه می شود در حالیکه گزارش های مبتنی بر مبنای تعهدی صورت گردش وجوه نقد و اطلاعات نقدی دیگری را نیز شامل می شود که از عناصر لازم برای مدیریت کارهای نقدینگی محسوب می گردد

۳- بهبود مدیریت داراییها و بدهیها: مدیریت مطلوب داراییها در بخش عمومی امری حیاتی به شمار می آید زیرا بسیاری از دارایی های مهم از دارایی های زیربنایی بلندمدتی محسوب می شوند که وجود آنها برای رشد اقتصادی لازم است علاوه بر این گزارشگری مبتنی بر حسابداری تعهدی اطلاعات درآمد مندی را درباره میزان واقعی بدهی های دولت فراهم می آورد

۴- هماهنگ سازی نظام حسابداری بخش عمومی: کاربرد حسابداری تعهدی در آمار مالی دولت و شاخص های آماری اصلی اقتصاد کلان موجب می شود تا استفاده از مبنای تعهدی در پیش بینی ها و تهیه صورت های مالی بخش عمومی علاوه بر ایجاد هماهنگی بیشتر میان اطلاعات ارائه شده و ارتقاء قابلیت مقایسه آن اطلاعات سایر کشورها سطح دقت حساب های ملی و پیش بینی های اقتصادی را نیز افزایش دهند.

۵- رعایت حقوق بین نسل ها: امروزه رعایت حقوق بین نسل ها یا به تعبیر هیئت تدوین معیارهای حسابداری دولتی، حقوق بین دوره ای مقوله مهمی در تعیین سیاست های مالی بخش عمومی محسوب می شود حقوق بین نسل ها نشان دهنده آن است که دولت فعلی تا چه میزان از بهای تمام شده و هزینه های مربوط به خدمات ارزش شده در دوره جاری را می پردازد و چه میزان از آن را به دوره های بعد منتقل می کند. حسابداری تعهدی دیدگاه بلندمدتی را در زمینه قضاوت درباره پیامدهای سیاست های مالی در اختیار می گذارد.

۶- رقابت در بازار جهانی: دولت ها تمایل دارند تا بهترین کیفیت کالا و خدمات را در ازای مناسبترین قیمت رقابتی به دست آورند. در مبنای تعهدی کلیه هزینه ها با محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات منظور می شوند، در حالی که در حسابداری نقدی چنین کاری ممکن نیست بعضی از صاحب نظران اعتقاد دارند که رقابت جهانی موجود در دو دهه آینده کشورها را ناگزیر خواهد ساخت تا در بخش عمومی خود از حسابداری تعهدی استفاده کنند.

۷- وجود مشکلات مالی و اقتصادی: مشکلات حاد اقتصادی یکی از محرک های ایجاد تغییرات در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تلقی می شود.

۸- افزایش توجه و تجربه بین المللی در به خدمت گرفتن حسابداری تعهدی بخش عمومی: زلاندنو، انگلستان و استرالیا در زمینه کاربرد مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی کشورهای پیشرو محسوب می شوند. و همینطور کشورهای دیگری مانند سوئد، فنلاند و ایالات متحده آمریکا به استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی روی آورده اند.

۹- دشواری تحریف و دستکاری اطلاعات: اطلاعات را می توان در هر دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی دستکاری کرد ولی در غیاب اصول مستقل حسابداری نقدی، تحریف اطلاعات نقدی آسانتر از اطلاعات تعهدی خواهد بود.

۱۰- بهبود شفافیت مالی: با استفاده از حسابداری تعهدی می توان انتظار داشت که ضمن بهبود شفافیت مالی سطح یکپارچگی و اطفاء پذیری اطلاعات مالی گزارش شده نیز ارتقا یابد از سوی دیگر با ارائه اطلاعات مالی درآمد مند و مربوط از سوی دولت اعتبار آن در نزد عموم افزایش خواهد یافت و مردم اطمینان بیشتری درباره توان مدیریت مالی دولت کسب خواهند کرد.

۱۱- مبارزه با فساد مالی و تقلب: ضعف موجود در نظامهای بودجه بندی حسابداری و نظارت های داخلی بخش عمومی موجب مساعد شدن زمینه برای رشد پدیده های فساد مالی و تقلب شده است. این در حالی است که مشاهده می شود ماهیت یکپارچه مدیریت دارایی ها در نظام حسابداری تعهدی موجب ارتقاء چشمگیر سطح مباشرت دارایی ها می شود. به این ترتیب با بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی پدیده های فساد مالی و تقلب تا اندازه ای کاهش می یابد.

۷- موانع به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

آموزش ناقص برنامه مناسب حسابداری بخش عمومی باعث میشود دانش آموختگان از دانش کافی در زمینه حسابداری بخش عمومی برخوردار نباشد علاوه بر این به کار گماردن افراد با رشته های غیر مرتبط و جذب نیروهای کارآمد حرفه ای به بخش های بازرگانی باعث شده کمبود نیروی متخصص در بخش های عمومی به وجود آید و این موارد پیشرفت در حسابداری بخش عمومی را با مشکل مواجه می کند.

نبود قوانین الزام آور به اندازه کافی، وجود مشکلات بودجه ریزی و ناقص بودن استانداردگذاری و نبود رویه های اجرایی در حسابداری بخش عمومی مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران است. همچنین ابعاد سیاسی در ابعاد کلان و عوامل فرعی موثر بر آن در تحول حسابداری بخش عمومی جایگاه بسیار ویژه ای دارد. بی میلی به پاسخگویی دولت و سایر بخش های عمومی به پاسخگویی، بی میلی شهروندان به پاسخ خواهی، همچنین ارتباطات اندک در سطح بین المللی خصوصاً کشورهای پیشرو در زمینه حسابداری بخش عمومی و اداره متمرکز بخش های عمومی مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران است. (رضائی، ۱۳۹۷)

همینطور بر اساس مقاله باباجانی ۱۳۸۵ موانع بکارگیری و پیاده سازی استانداردهای حسابداری به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته اند .

۱- تغییرات قبلی ایجاد شده در نظام قبلی : جهت پیاده سازی نظام جدید باید سخت افزار و نرم افزار و حتی روالهای نظارت داخلی نظام قبلی را بازنگری کرد و تا حد لزوم آنها را در راستای برآوردن نیازهای نظام جدید متحول ساخت . علاوه بر این به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی مستلزم تعریف مجموعه ای از حسابها و ثبت های جدید برای تحقق اهداف خاص پیش بینی شده در آن است . پس ملاحظه می شود که استقرار و اجرای نظام مورد نظر هزینه هایی را در پی خواهد داشت.

۲- آموزش کارکنان و تدوین روال های حسابداری: به منظور تامین نیازهای جدید نیروی انسانی حاصل از تغییرات ایجاد شده در نظام و شیوه مدیریت سرمایه گذاری های جدید در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون لازم است .

۳- هزینه های اطلاع رسانی: برای آگاهی سیاستمداران و سایر اشخاصی که به نحوی در فرایند استقرار و اجرای نظام جدید مشارکت می کنند اطلاع رسانی مناسب و موثر در مورد مزایای نظام جدید و منافع به کارگیری آن نسبت به نظام قدیم ضروری می باشد. بدین منظور انتشار دفترچه های راهنما و دستورالعمل های حسابداری و غیره به منظور آشنایی هر چه بیشتر به جنبه های گوناگون نظام جدید ضروری به نظر می رسد که این خود منجر به ایجاد هزینه هایی خواهد گردید .

۴- تخصیص وقت کافی مدیر : آشنا کردن بخش عمومی با حسابداری تعهدی بستگی به میزان تعهد مدیریت درباره اختصاص وقت کافی برای انجام این کار دارد . بالاترین سطوح تا پایین ترین رده های مدیریت باید به موضوع تخصیص وقت توجه کنند .

۵- تعیین و ارزیابی بهای تمام شده دارایی ها: در نظام حسابداری تعهدی تحصیل دارایی از مخارج سرمایه محسوب می شود و بهای تمام شده آن در طول عمر مفید مورد انتظار دارایی موردنظر سرشکن می شود . این به معنای اجتناب ناپذیر بودن شناسایی و ارزیابی دارایی ها در نظام حسابداری تعهدی و البته تحمل مخارج و هزینه های مربوط است.

۶- دشوار بودن و هزینه زیاد استقرار و اجرا: ایجاد و استقرار سیستم های اطلاعاتی اغلب هزینه گزافی دارد . زیرا برای تبدیل نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی تعدادی فرایند جدید لازم است علاوه بر این هزینه آموزش کارکنان را نیز نباید از نظر دور داشت . استفاده از سیستم های اطلاعات حسابداری رایانه ای شده به جای استفاده از سیستم های حسابداری نقدی بسیار هزینه بر است . همچنین برای استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی ، مدیریت نظام حسابداری آن باید برعهده حسابداران مجرب و با کفایت باشد که این نیز مخارج و هزینه های زیادی را در بر خواهد داشت .

۷- دشوار بودن عملیات جاری و هزینه زیاد آن: در نظام حسابداری تعهدی به ویژه در زمان استقرار و اجرا به حسابداران ماهر و مجرب نیاز است . همچنین با به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موانعی که از دستیابی بسیاری از مدیران مالی مجرب بخش انتفاعی به تعداد زیادی از مشاغل سطح بالای مدیریت مالی در بخش عمومی جلوگیری می کرد از میان برداشته می شود . بدین ترتیب بخش عمومی نیز قادر خواهد بود تا به جذب حسابداران ماهر و مجرب به بخش خصوصی اقدام کند .

۸- عینیت کمتر و درک دشوارتر از حسابداری تعهدی: برخی از صاحب نظران معتقدند که عینیت حسابداری تعهدی کمتر از حسابداری نقدی است.

۸- ضرورت ایجاد جایگاه مناسب حسابداری دولتی در دانشگاه ها

نگاهی اجمالی به برنامه درسی رشته حسابداری دانشگاه های کشور بیانگر این واقعیت است که این برنامه اساساً برای فعالیتهای بازرگانی و تولیدی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی تدوین شده است. به بیان دیگر محتوای دروس تخصصی رشته حسابداری به نحوی تنظیم شده است که صرفاً دانشجویان این رشته را در کلیه مقاطع تحصیلی برای فعالیت در واحدهای انتفاعی این بخش آماده می سازد این در حالی است که فعالیتهای حاکمیتی و بخش عمومی قسمت قابل ملاحظه از فعالیتهای اقتصادی کشور را انجام می دهند. به نحوی که نهادهای مذکور در اقتصاد کشور نقش اساسی ایفا می کنند. مقایسه گردش عملیات مالی و اقتصادی نهادهای این دو بخش این سوال بنیادی و مهم را مطرح می کند که آیا وقت آن نرسیده است که دانشگاه های کشور در وضعیت فعلی آموزش حسابداری تغییر اساسی ایجاد و سهم مناسبی از آموزش این رشته را به طریق مقتضی به نهادهای بخش عمومی اختصاص دهند؟

دانشجویان و مدرسان بر این باورند که به رغم اینکه نهادهای بزرگ بخش عمومی نقشی اساسی در فعالیت های اقتصادی ایفا می کنند، اما جایگاه حسابداری این بخش در آموزش رشته حسابداری دانشگاه ها از وضعیت مناسب و مطلوبی برخوردار نیست. عدم تناسب آموزش حسابداری بخش عمومی در دانشگاه ها با نیازهای واقعی نهادهای فعال در این بخش با مسائل گوناگون ارتباط دارد. پایین بودن سطح مسئولیت پاسخگویی و عمومی درباره مصرف و بکارگیری منابع عمومی توسط نهادهای بزرگ این بخش از جمله عوامل مهمی است که در وضعیت آموزش حسابداری بخش عمومی نقش دارد.

کمبود نیروی متخصص و مسلط به مبانی نظری حسابداری بخش عمومی از یک سو و ناکافی بودن منابع درسی دانشگاهی مناسب برای تدریس از سوی دیگر، مشکلات آموزش حسابداری بخش عمومی را دو چندان کرده است. علاوه بر این عدم توجه کافی اعضای هیئت علمی و مدیران گروه حسابداری دانشگاه به نقش و جایگاه حسابداری بخش عمومی تاثیر درخور ملاحظه ای در ایجاد کاستی های اساسی آموزشی این حوزه از حسابداری داشته است. اغلب پرسش شوندگان بر این نکته مهم تاکید دارند که دانشگاه های کشور در چنین شرایطی باید با ایجاد رشته یا گرایش جداگانه برای حسابداری بخش عمومی به ویژه در سطح تحصیلات تکمیلی شرایط لازم را برای گسترش دانش نظری در این حوزه فراهم کنند. در صورت تحقق چنین امری کمبود اعضای هیئت علمی و به تبع آن کاستی های منابع درسی در حوزه حسابداری بخش عمومی در یک دوره زمانی مناسبی برطرف خواهد شد و نیروی انسانی متخصص و آگاه به مبانی نظری حسابداری مورد نیاز دستگاه های اجرایی کشور تعمیر خواهد شد (باباجانی، ۱۳۹۲)

نتیجه گیری

در ایران استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم الاجراست. با توجه به نوپا بودن این سیستم حسابداری در بخش عمومی ایران باید نهایت دقت را به عمل آورد تا با به کارگیری به موقع و صحیح و فراهم کردن امکانات لازم حداکثر بهره وری از مزایای این سیستم حسابداری به دست آید و با مطالعه روش های بکارگیری و پیاده سازی این استانداردها در سایر کشور ها و پیش بینی به موقع ملزومات مورد نیاز این سیستم و فراهم کردن آن، از بروز تبعات منفی پیاده سازی آن جلوگیری به عمل آورد.

پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران به آسانی میسر نیست. چراکه نهادهای متولی پیاده سازی، دارای شرایط و بسترهای یکسان نبوده و توانمندی ها و نقاط ضعف متفاوتی دارند. لذا این تفاوت ها باعث شده که سطح پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور از هماهنگی لازم برخوردار نبوده و با چالش هایی مواجه باشد.

طبق بررسی های به عمل آمده در این پژوهش، پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی که عمدتاً مبتنی بر تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی می باشد، با چالش های جدی و موانعی همراه است که در راستای حل این چالش ها پیشنهادت زیر مطرح می گردد :

- ۱- با توجه به حق تقدم قوانین مالیاتی و حقوقی نسبت به استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هماهنگ سازی قوانین و استانداردها، توسط مراجع تدوین کننده استانداردها جهت سازگاری این دو، می تواند زمینه ای بزرگ جهت استقرار و پیاده سازی استانداردها به صورت بهینه ایجاد نماید.
- ۲- زمینه های آموزش سراسری، تربیت حسابداران و حسابرسان مجرب در زمینه حسابداری بخش عمومی، متخصصان و صاحب نظران فنی در این زمینه می تواند جایگاه و مشکلات پیاده سازی حسابداری بخش عمومی را به طور قابل توجهی کاهش دهد.
- ۳- تدوین نرم افزار های مناسب حسابداری بخش عمومی جهت نهاد های دولتی با کاربری های متفاوت انتفاعی و غیر انتفاعی و آموزش مناسب جهت استفاده از نرم افزار ها.
- ۴- لزوم بازنگری سرفصل های آموزشی دانشگاهها و مراکز آموزش عالی، جهت توجه بیشتر به حسابداری بخش عمومی و با ایجاد گرایش مجزا در این رشته به منظور آموزش افراد حرفه ای جهت ورود به بازار کار و عمل به صورت خلاصه پیاده سازی صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی، همانند استانداردهای بخش خصوصی می تواند در راستای بهبود سلامت این حرفه و شفافیت گزارش دهی نهادهای دولتی گامی مهم به شمار آید.

منابع

- ۱- IFAC. (2011). *Transaction to The Accrual Basis of Accounting: Guidance for public Sector Entities*.
- ۲- اکرمی، س. ر.، قیومی، ع. ف. &، آرانی، م. ق. (۱۳۹۶). گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی : دوره زمانی مورد نیاز . *دوفصلنامه حسابداری دولتی* .
- ۳- باباجانی، ج. (۱۳۸۵). سال پنجم . (ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران . *بیک نور* .
- ۴- باباجانی، ج. (۱۳۹۲). پاییز . (ضرورت ایجاد جایگاه مناسب برای حسابداری بخش عمومی در تحصیلات تکمیلی دانشگاه های ایران . *دانش حسابرسی* .
- ۵- باباجانی، ج. (۱۳۸۹). ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش های فراروی آن . *حسابرس* . pp. 68-83.
- ۶- باباجانی، ج.، بولو، ق. &، ابراهیمپور، ش. (۱۳۹۸). تابستان . (وضعیت پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران . *مجله علمی دانش حسابداری مالی* . pp. 1-2۸.
- ۷- باباجانی، ج.، شکرخواه، ج. &، پور، ش. ا. (۱۳۹۷). زمستان . (الگوی برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران . *پژوهش های حسابداری مالی* .

- ۸- باغومیان، ر. &، نقدی، س. (۱۳۹۴). تیرماه. (استانداردهای بین الملل حسابداری بخش عمومی: چالش های پیش روی کشورهای در حال توسعه. حسابرس .
- ۹- بداغی، ح.، رضایی، ح. &، قناد، م. (۱۳۹۵). تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی، مشکلات و موانع پیش رو (مطالعه موردی: دستگاههای اجرایی استان خراسان جنوبی). (دوفصلنامه حسابداری دولتی .
- ۱۰- برزوزاده، م. (۱۳۹۳). تحلیل نظری پیرامون نظام مالی ایران. حسابرس. 71. p ,
- ۱۱- رضایی، م. (۱۳۹۷). تابستان. (بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان. مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی. 81-94. pp ,
- ۱۲- رضائی، م. (۱۳۹۷). تابستان. (بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از نگاه دانشگاهیان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. 81-94. pp ,
- ۱۳- سالطه، ح. م. &، فجرجی، ح. (۱۳۹۵). بررسی محرک ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران. دوفصلنامه حسابداری دولتی .
- ۱۴- شمس، م. (۱۳۹۳). اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی. دوماهنامه حسابرس. ۱۰۴. p ,
- ۱۵- شیرینی، س. م. &، صادقی، م. (۱۳۹۴). پاییز و زمستان. (ویژگی های کیفی گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبتای حسابداری تعهدی در مقابل مبتای نقدی در دانشگاههای علوم پزشکی کشور. دوفصل نامه حسابداری دولتی. 29-38. pp ,
- ۱۶- صابر، م. (۱۳۸۸). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد/دانشگاه تربیت مدرس .
- ۱۷- طالبنیا، ق. ا. &، زارعی، ب. (۱۳۹۰). بررسی تاثیر عوامل محیطی بر فرآیند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی. دانش حسابداری. 51-73. pp ,
- ۱۸- غلامی، م. م. &، فخاری، ح. &، ملکیان، ا. (۱۳۹۸). بهار و تابستان. (تبیین عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. دوفصلنامه حسابداری دولتی. 69-84. pp ,
- ۱۹- کاظمی، م. &، یزدی، ح. ک. (۱۳۹۱). چالش های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسولیت پاسخگویی (در بخش دولتی ایران. دانش حسابرسی. 23-44. pp ,
- ۲۰- کردستانی، غ. &، نصیری، م. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی . حسابدار. 58-65. pp ,
- ۲۱- کیا، غ. ا. &، سلیمانی، ح. (۱۳۹۸). حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ابزاری مناسب جهت افزایش پاسخگویی و نظارت مالی دولت. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی/ایران .
- ۲۲- مرادی، م. &، صفیخانی، ر. (۱۳۹۵). زمستان. (تحلیل پژوهش های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت گیری تحقیقات آتی. بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. 547-5۷۴. pp ,

- ۲۳- معینیان، د. و & .، پورزمانی، ز. (۱۳۹۶). بهار و تابستان. (بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*. ۱۰۴-۹۳، pp. 93-104 ,
- ۲۴- مهدوی، غ. و & .، ماهر، ه. (۱۳۹۱). بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش های مالی ارائه شده (مورد مطالعه : دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس). *فصلنامه حسابداری سلامت*. ۷۸-۹۶، pp. 78-96 ,
- ۲۵- مهرانی، ک.، محمودی، ع.، رحمانی، ع. و & .، دودادحیر، ا. (۱۳۹۷). بهار و تابستان. (تبیین فرآیند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت یابی) مطالعه موردی : دانشگاه تهران. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*. ۷۴-۵۵، pp. 55-74 ,
- ۲۶- نیا، ق. ا.، البرزی، م. و & .، زارعی، ب. (۱۳۹۰). تابستان. (ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران. *دانش حسابداری*. ۷۳-۵۱، pp. 51-73 ,