

## کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی

### مقدمه

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیتهای بیطرفانه و غیر انتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تامین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست. اما اخیراً در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاند نو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است.

در کشور ما، برخی سازمانهای دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند. از این رو، به نظر می‌رسد که در ایران نیز، همانند دیگر کشورهایی که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری باشد چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیریهای مبتنی بر این اطلاعات تاثیر گذارد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیشبینی و بودجه بندی، موجب تغییرات عمدهای در تخصیص منابع شود.

به منظور تحلیل هزینه و منفعت سیستم حسابداری تعهدی کامل، لازم است نخست آن را بشناسیم و سپس تفاوت‌های آن با سیستم حسابداری نقدی و دلایل موافقان و مخالفان هر یک از دو سیستم را مورد توجه قرار دهیم. به منظور شناخت سیستم

حسابداری تعهدی کامل، معرفی نمونه‌ای عملی سودمند به نظر می‌رسد. از این‌رو، در ابتدا با الگوی حسابداری تعهدی کامل مورد استفاده در استرالیا آشنا می‌شویم و سپس به شرح نظر موافقان و مخالفان و نتیجه‌گیری از مباحث ارائه شده می‌پردازیم.

### **مبانی حسابداری**

مبانی حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است.

انتخاب هر یک از روشهای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (باباجانی، ۱۳۸۵)

باباجانی در کتاب حسابداری کنترل‌های دولتی، انواع مبانی حسابداری را به شرح زیر معرفی می‌کند:

### **مبنای نقدی (کامل)**

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

### **مبنای تعهدی (کامل)**

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می-گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی-گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه-هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود.

#### **مبنای نیمه تعهدی**

مبنای نیمه تعهدی در حسابداری به سیستمی گفته می‌شود که در آن، هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. مبنای نیمه تعهدی، ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است و به لحاظ سهولت و قابلیت اجرا، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است. به عبارت دیگر، چون در ثبت و شناسایی هزینه‌ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد، بنابراین هزینه-ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می‌شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه‌های دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### **مبنای تعهدی تعدیل شده**

مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل میشوند. ولی درآمدها در این مبنا برحسب طبع و ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می‌شوند:

□ دسته ای از درآمدها، آنهایی هستند که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس می‌باشند، لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود.

□ دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگیهای پیشگفته بوده و لذا اندازه‌گیری و تشخیص آنها مشکل و معمولاً ناممکن است و یا وصول آنها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکانپذیر نیست. این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند.

در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها منحصراً در مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) شناسایی و در دفاتر منعکس می‌شوند، در حالی که برخی از درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی (هنگام تحقق درآمد) شناسایی و ثبت و برخی دیگر از درآمدها براساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می‌شوند.

### **مبنای نقدی تعدیل شده**

مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه‌هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی

تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می‌کنند و تفاوتی با هم ندارند (باباجانی، ۱۳۸۵).

### سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی استرالیا

بعد از روشن شدن مفهوم حسابداری تعهدی، اکنون تفاوت‌های میان حسابداری نقدی و تعهدی را در بخش عمومی بررسی می‌کنیم. به طور سنتی، دولت‌ها بر مبنای حسابداری نقدی عمل می‌کنند. این موضوع نشان می‌دهد که وجوه عمومی باید در مسیرهای تعیین شده و به میزان تخصیص یافته توسط مجلس، مصرف شود. حسابداری نقدی، دریافتها، پرداختها و مانده‌های نقدی را در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌کند؛ بنابراین صورتهای مالی مبتنی بر حسابداری نقدی به صورت سنتی، منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه شده مقایسه می‌کند.

در متون درسی، حسابداری به عنوان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در دوره‌ای توضیح داده می‌شود که کسب شده‌اند یا رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که دریافت یا پرداخت شده‌اند.

از این رو، تفاوت اصلی میان این دو سیستم حسابداری، زمان شناسایی مبادلات است. ماهیت حسابداری تعهدی، انتقال زمان ثبت مبادلات و شناسایی هزینه‌ها به دوره‌ای است که روی داده‌اند. هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفید آن با بهای

تمام شده خرید یا هزینه‌های جایگزینی آن برابر است. به طور مشابه، هزینه‌های بازنشستگی (وسایر هزینه‌های مربوط به کارمندان) که به عنوان هزینه ثبت شده با وجه نقدی برابر است که در آینده بابت آنها پرداخت می‌شود. زمانبندی (و ثبت ارقام حسابداری) مبادلات برای تصمیم‌گیریها و پاسخگویی مدیران حیاتی است. به نظر می‌رسد که برای تصمیم‌های دولت ارقام حسابداری تعهدی از ارقام حسابداری نقدی کارآمدتر باشد.

اکنون برای آشنایی با سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چهار بخش سیستم حسابداری تعهدی استرالیا را بررسی می‌کنیم.

استرالیا یکی از کشورهای پیشرو در گزینش و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. حرفه حسابداری و دولت این کشور، اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی آن در موضوعات زیر ایجاد کرده‌اند (Guthrie ۱۹۹۸).

### گزارشهای مالی تعهدی

گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورتهای مالی و گزارشهای سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامعتری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای نقدی، صورت مبادلات

حسابهای مستقل و یادداشتهای همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است.

اگرچه ادعا می‌شود گزارشهای مالی تعهدی برای تصمیمگیریهای اقتصادی و هدفهای پاسخگویی سودمند است، اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورتهای مالی تعهدی تردیدآمیز است.

از سوی دیگر، تهیه نسبتهایی که تنها بینشی در مورد هزینه‌ها و اثربخشی ارائه می‌دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه‌گیری خروجیها و برآمدهای محیطی بخش عمومی نامناسبند، ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نمی‌تواند در تصمیمگیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیمهای تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرارگیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به عنوان ابزارهایی برای اندازه‌گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.

### سیستمهای مدیریتی تعهدی

معرفی حسابداری تعهدی در ادارات دولتی برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در ادارات دولتی الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستمهای اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارتهای مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایه‌گذاری جدی در سیستمهای اطلاعاتی مدیریت به منظور حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام

شود. این امر، تغییری فرهنگی توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی تلاشهای مورد نیاز در این زمینه عبارتند از: تعدیل سیستمهای اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در ادارات؛ الزام برای آموزش؛ نیاز به کارکنان جدید با مهارتهای مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخگویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر؛ مدیریت بدهی؛ مدیریت موجودی کالا؛ و اندازه‌گیری بهای تمام شده کامل خدمات که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند.

یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریتی تعهدی آن است که امکان می‌دهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شود. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام شده ساختمان مدرسه مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینه‌های ساخت یا خرید ساختمان به عنوان بخشی از پرداختهای طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت می‌شود. در این سیستم کاهش ارزش دارایی (یعنی هزینه استهلاک) یا افزایش بهای ساختمان در سالهای بعد، به جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود.

در سیستم مدیریتی تعهدی، از ادارات دولتی انتظار می‌رود که ساختمان را به عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه سالانه (استهلاک) تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال بعد

می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌گردد.

این امر به نوبه خود منجر به تمرکز دانش، فناوری و مهارتها نزد حسابداران آموزش دیده می‌شود، اما مدیران در رابطه با نشانه‌های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم می‌شوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می‌شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه‌گیری شده بر مبنای تعهدی پاسخگو باشند و بر اساس این ارقام تصمیمگیری کنند، اما بر اساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند.

سیستمهای مدیریت تعهدی شامل سیستمهای اطلاعات داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینه‌ها، داراییها و بدهیهاست.

### گزارشگری جامع دولت

همانند گزارشهای سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه در ارائه فعالیت‌های مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. به نظر می‌رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه‌های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحدهای تجاری اندازه‌گیری کند.

گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه‌ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورتهای مالی و مبادلات واحدهای تجاری تحت کنترل حوزه‌های دولتی تهیه می‌شود.

### **بودجه بندی تعهدی**

بودجه بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه‌ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقمهای نقدی و تعهدی می‌تواند با اهمیت باشد.

اگر الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی، انتخاب شود، به نظر می‌رسد ناسازه ویژه‌ای در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می‌توان استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد، بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌کند.

اصطلاحاتی همچون «مازاد بودجه» یا «کسری بودجه» نمادهای سیاسی نیرومندی هستند. سیاستمداران اگر از کسری بودجه جلوگیری کنند، یا بودجه را متعادل سازند، ادعای موفقیت می‌کنند. در مورد تعریف کسری بودجه میان حسابداران و مدیران اختلاف نظر وجود دارد. ارقام ممکن است نتایج مبادلات نقدی را منعکس کنند اما استقراضها نادیده گرفته شوند. محاسبه کسری یا مازاد بودجه تحت تاثیر

روشی قرار می‌گیرد که دولت مخارج سرمایه‌ای یا جاری را ثبت می‌کند و نیز نوع سیستم حسابداری که با آن گزارشگری می‌کند.

به طور سنتی ماموران دولت، بودجه‌ها را بر مبنای نقدی تخصیص می‌دادند. پیشنهاد شده است که این وضعیت به مبنای تعهدی تغییر کند که هزینه‌هایی چون استهلاک یا حقوق معوق کارمندان را در بودجه سالانه در نظر بگیرد. این امر موجب تاکید بر تخصیص منابع بر مبنای ارقام تعهدی به جای تخصیص وجه نقد توسط مجلس می‌شود.

#### دیدگاه‌های موافق و مخالف

منطق زیربنای تغییرات این است که سیستم حسابداری سنتی تاکید اندکی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت پذیری در برابر جریانهای نقدی و مانده‌ها داشت. طرح سنجش عملکرد شامل «خروجیها»، «اثربخشی» و «نتایج» فعالیتهاست و با بررسی تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را مسئول «هزینه یابی کامل» عملیات می‌کند. اطلاعات تعهدی برای بررسی دقیق هزینه‌یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه‌ریزی شده نگهداری می‌شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی دید دقیقتری از خدمات دولت ارائه می‌کند. گفته می‌شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است خدماتی ارزانتر از بخش خصوصی ارائه کند، زیرا هزینه‌های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. این نظر این واقعیت را نادیده می‌گیرد که تفاوت بین ارقام

حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی فقط زمان است. بنابراین طی زمانی تقریباً طولانی نمی‌توان منطقاً انتظار داشت که تفاوت انباشته با اهمیتی میان هزینه‌های گزارش شده توسط دو مبنا وجود داشته باشد.

بارت (Barret ۱۹۹۳) اشاره کرده است که پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی، هفت دسته است: اول، تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت، که منجر به پیامد دوم یعنی تاکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی می‌شود. سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمتگذاری برای حساب استفاده‌کننده دارد؛ پیامد چهارم، نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری است؛ اثر پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛ در حالی که ششمین پیامد، ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاستهای بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه‌ای اشاره دارد. و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاستهای دولت برای برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد (Barret ۱۹۹۸).

افزون بر موضوعات پیشگفته، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود. این تغییرات مهم، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شوند. در واقع،

اصطلاح حسابداری تعهدی، نشانه ای از یک دسته تغییرات بسیار گسترده‌تر است،  
(Conn ۱۹۹۶).

با این حال، بررسیهای نسبتاً کمی درباره به کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسائل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد اشاره نشده است.

با وجود فراوانی مقالات حامی گزینش سیستم حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری مدیریت تعهدی و گزارشگری مالی تعهدی خالی از انتقاد نبوده است. مزایای حسابداری بازرگانی برای واحدهای دولتی چندان آشکار نیست، به‌ویژه آن که آنها به دنبال سودآوری و وضعیت مالی نیستند، منتقدان، برای مثال، آیکن و کاپیتانیو (Aiken & Capitanio ۱۹۹۵)، (لوییز Lewis, 1995)، (مکری و آیکن Aiken 1995، McCrae) (ما و متیوز Ma, Mathews ۱۹۹۲، ۹۴)، در برابر گزارشگری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی استدلال می‌کنند که:

□ هدف واحدهای دولتی سودآوری نیست، بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها شمرده نمی‌شود؛

□ ساختار مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای دولت مناسب نیست (برای نمونه، اهرمها شاخص آسیب‌پذیری محسوب نمی‌شوند)؛

□ در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست. این موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است؛ و

□ ظرفیتهای انتخاب برای دولت نامربوط است (برای نمونه، ممکن است واحدی مجاز به فروش داراییها و نگاهداشتن عواید آن یا تغییرات تجاری نباشد.)

### ناسازه ها و تضادها

واقعیت این است که سیستم حسابداری تعهدی در بیشتر موارد راه حل بهتری برای مسائل مهمی نظیر تخصیص منابع یا هزینه‌های مشترک میان برنامه‌ها ارائه نمی‌کند و ممکن است در واقعیت منجر به ایجاد اطلاعات گیج‌کننده و نادرست برای استفاده-کنندگان گزارشهای مالی شود.

بنابراین بسیاری از مسائل مربوط به مزایای بالقوه اصلاحات سیستم حسابداری تعهدی، حل نشده، باقی مانده است؛ از آن جمله شیوه ارزیابی داراییها در بخش عمومی است. این نظریه بارها مورد تاکید قرار گرفته است که تعریف ارائه شده از داراییها با توجه به منافع اقتصادی آنها ممکن است برای بسیاری از داراییهای تحت کنترل بخش عمومی مناسب نباشد. برای داراییهایی مانند مجموعه های هنری، ساختمانهای مدارس، موزه‌ها، جاده‌ها، پلها، کتابخانه‌ها، املاک دولتی، پارکها و ساختمانهای دولتی، ارزیابی پولی مناسب نیست. آیا ارزیابی ۷۴۰ میلیون دلار برای یک پارک ملی به معنی آن است که می‌توان آن را برای خرید یک بیمارستان جدید یا تامین مالی یک جاده یا ... که ۷۴۰ میلیون دلار ارزش دارد فروخت؟ ارزش این ارقام چقدر است؟

به طور سنتی، مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش عمومی، مبنای نقدی است. این سیستم حسابداری و گزارشگری، اطلاعاتی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد چه میزان وجه نقد دریافت شده است و چگونه این وجوه تخصیص داده شده‌اند.

ادعا می‌شود که در سیستم حسابداری تعهدی، تاکید بیشتری بر اثربخشی و نتایج عملکرد می‌شود و مدیران، مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات می‌شوند؛ همچنین سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند. افزون بر این مسائل، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود. این تغییرات مهم ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود.

اما توجه به این نکته ضروری است که فعالیتهای بخش عمومی، جنبه‌های دیگری نیز دارد؛ همچون توزیع رفاه، ایجاد فرصتهای برابر، تامین مالی برای حفظ و گسترش زیرساختها و حفاظت و نگهداری محیط زیست که به نظر می‌رسد با گرایش بخش عمومی به سمت معیارهای بخش خصوصی - و در راس آن سودآوری که هدف و زیربنای سیستم حسابداری تعهدی است - این جنبه‌های مهم نادیده گرفته می‌شود. همچنین حسابداری بازرگانی سرشار از مشکلاتی است که تا کنون بارها سبب سوءتخصیصهای مالی مهم در بخش خصوصی شده است. از سوی دیگر، سیستم

حسابداری تعهدی ممکن است منجر به ایجاد اطلاعات گייج کننده و نادرست برای استفاده کنندگان گزارشهای مالی شود.

بسیاری از مسائل مربوط به مزایا و معایب سیستم حسابداری تعهدی هنوز حل نشده باقی مانده است و لازم است در کوشش برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی، این مسائل در نظر گرفته شود.

## فهرست مطالب

۱	کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی
۱	مقدمه
۲	مبنای حسابداری
۲	مبنای نقدی
۲	مبنای تعهدی
۲	مبنای نیمه تعهدی
۳	مبنای تعهدی تعدیل شده
۴	مبنای نقدی تعدیل شده
۵	سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی استرالیا
۶	گزارشهای مالی تعهدی
۷	سیستم مدیریتی تعهدی
۹	گزارشگری جامع دولت
۱۰	بودجه بندی تعهدی
۱۱	دیدگاههای موافق و مخالف
۱۴	ناسازه ها و تضادها