

چکیده

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیت‌های بی‌طرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست، بنابراین، همان مبنای نقدی جوابگوی نیازهای اطلاعات مالی دولت است و نیازی به مبنای تعهدی کامل 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، سازمان‌های دولتی ایران نیز همانند دیگر کشورهایی که این مسیر را برگزیده‌اند، لازم است با توجه به زیرساخت‌ها و شرایط موجود، به سوی این مسیر حرکت کنند. در این جهت دانشگاه صنعتی شیراز به عنوان یکی از پیشگامان پیاده‌سازی مبنای تعهدی، در سال 1389-1390 اقدام به پیاده‌سازی این مبنا کرد و با موفقیت به این مهم دست یافت. در پژوهش حاضر شرایط لازم، و نحوه اجرای این پروژه در دانشگاه صنعتی شیراز شرح و توضیح داده می‌شود. روش پژوهش مورد استفاده در این مطالعه جهت بیان مباحث نظری و جمع‌آوری اطلاعات، روش‌های توصیفی و کتابخانه‌ای است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، سازمان‌های دولتی، دانشگاه‌ها.

مقدمه

سیر تکامل جوامع بشری نشان می‌دهد که هستی را باید بدان صورتی توضیح داد که واقعاً هست و بدان طریق تغییر داد که قوانین تغییر و تکامل آن حکم می‌کند. در عصری که جوامع بشری همواره در حال پیشرفت‌های علمی، صنعتی و اقتصادی است و با توجه به این که نقش فعالیت‌های مالی در هر پیشرفت و توسعه‌ای غیرقابل انکار است نیاز به توسعه روزبه‌روز حسابداری یک نیاز اساسی است (تیکل⁴، 2010). به طوری که هر واحد اقتصادی به منظور برنامه‌ریزی و تعیین خط مشی آینده، اطلاعات و گزارش‌های حسابداری را مورد بررسی قرار می‌دهد و از آنجا که اطلاعات حسابداری به خودی خود قابل استفاده نیستند باید ثبت و طبقه‌بندی شده و در قالب صورت‌های مالی خلاصه شود.

در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل حسابداری در حال انجام است (بوکسالی⁵، 1998؛ و کارلین⁶، 2003). این تغییر در نتیجه خواستار پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر از بخش‌های عمومی است (دکنسن⁷، 2000). به همین منظور این چنین پیش‌بینی می‌شود که تا چند سال دیگر همه کشورها (شامل کشورهای در حال توسعه) در سیستم حسابداری خود از مبنای تعهدی استفاده کنند. کمیته خدمات عمومی⁸ فدراسیون بین‌المللی حسابداران⁹ معتقد است که مبنای تعهدی صورت‌های مالی در مقایسه با مبنای نقدی، اطلاعات مربوطتر، موثقتر، قابل مقایسه و مفیدتری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌آورد (کمیته خدمات عمومی، 2002).

¹ دانشجوی دکترای حسابداری و عضو هیأت علمی دانشگاه رازی کرمانشاه

² کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز

³ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز

⁴ Tickell

⁵ Boxali

⁶ Carlin

⁷ Dickinson

⁸ Public Service Committee (PSC)

⁹ International Federation of Accountants (IFAC)

کمیته خدمات عمومی همه کشورها را در هر سطحی از توسعه یافته‌گی به حرکت به سمت مبنای تعهدی و استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی¹، تشویق می‌کند. اهمیت بهبود گزارشگری مالی دولت‌ها از طرف نهادهای بین‌المللی و منطقه‌ای مالی مانند بانک جهانی²، صندوق بین‌المللی پول³، بانک توسعه آسیا⁴ و برنامه توسعه سازمان ملل متحد⁵ نیز به رسمیت شناخته شده است (همپورس⁶، 2003)، و اینکه اغلب کمک‌های مالی این مؤسسه‌ها مشروط بر این است که این کشورها سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری خود را تغییر داده و مبنای تعهدی را بکار ببرند (پینا و همکاران⁷، 2009). هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید، و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ براین اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، زلاندنو و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه‌های 80 و 90 میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است (رفیعی، 1387: 86). با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی دستگاه‌های دولتی، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. ارائه اطلاعات دقیق در خصوص درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌های دولتی در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آن‌ها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده اعم از دولت و سایر ناظرین بی‌طرف و مستقل و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده، و امکان ارزیابی دقیق‌تر گروه‌های مزبور را فراهم می‌کند.

در حال حاضر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزشی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فن‌آوری، مبنای نیمه تعهدی و در سایر دستگاه‌های اجرایی کشور، مبنای نقدی تعدیل شده مورد استفاده قرار می‌گیرد و در هر دو سیستم معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به کار گرفته می‌شود که محدودیت‌های بسیاری را جهت گزارشگری مالی به همراه دارد. با توجه به نقش دانشگاه‌ها به عنوان نهادهای پیشرو در توسعه علم و دانش به نظر می‌رسد که این نهادها می‌توانند برای ایجاد تحول در نظام حسابداری پیشقدم شوند تا از این طریق راهی جهت تسری آن به سایر دستگاه‌های اجرایی گشوده شود. استقلالی که در اجرای بند الف ماده 49 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1383 و ماده 10 قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فن‌آوری، به دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی و پژوهشی، اعطاء گردید موجب شد که از ابتدای سال 1384 استقلال مالی، اداری و استخدامی این قبیل مؤسسه‌ها تأمین و امور آن‌ها صرفاً براساس آیین‌نامه‌های خاص مصوب هیأت‌های امنای مربوط اداره شود. با توجه به مفاد این مواد قانونی، نهادهای مذکور موظف به دریافت اعتبارات هزینه‌ای بر اساس قیمت تمام شده دانشجو و تهیه بودجه بر مبنای عملیات هستند که این امر مستلزم تحول و ارتقای سطح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است (باباجانی و مددی، 1388: 5).

در راستای اجرای تکالیف مقرر در ماده 49 برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و با توجه به تدوین و ابلاغ آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی جدید دانشگاه‌ها و لزوم بکارگیری روش حسابداری تعهدی و ضرورت ساماندهی و تجانس بین فعالیت‌ها و لزوم رویکرد سیستمی و تعیین حدود اختیارات و تقسیم کار و مسئولیت در واحد امور مالی با ملحوظ کردن ماهیت و شرایط خاص هر فعالیت، این پژوهش با عنوان «پیاده‌سازی مبنای تعهدی کامل در سازمان‌های دولتی» به شرح و توضیح نحوه استقرار سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه صنعتی شیراز می‌پردازد.

¹ International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

² World Bank

³ International Monetary Fund

⁴ Asian Development Bank

⁵ United Nations Development Program

⁶ Hepworth

⁷ Pina et al.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این قسمت به طور خلاصه به پاره‌ای از این نظرات اشاره می‌شود.

گیوتری¹ (1998) بیان می‌کند که در بیست تا سی سال گذشته، سیاستمداران با پیش‌زمینه فکری شرکت‌های خصوصی، بخش عمومی را به حرکت به سمت مبنای تعهدی به عنوان پایه و اساس گزارشگری مالی‌شان، تقویت کرده‌اند. بعد از حوزه اقتصاد کلان، حسابداری بخش دولتی در حال پیوستن به استانداردهای حسابداری است. امروزه، حسابداران به مراتب بیشتر در تهیه و آماده‌سازی حساب‌ها و بودجه‌های دولت دخالت دارند. دلیل منطقی برای این تغییر، به خاطر شرکتی شدن فعالیت‌های تصدی بخش‌های دولت و درخواست پاسخگویی بیشتر و شفافیت در بخش دولتی است. هایگینس² (2009) معتقد است که مهم‌ترین دلیل حرکت دولت به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل این است که سازمان‌های دولتی نیازمند فراهم آوردن یک ارزیابی مفصل از دارایی‌های تحت کنترل خود در هر روز معین هستند و در سطح دولت محلی شهرداری‌ها تقریباً در آغاز این جریان قرار گرفته‌اند.

اسکیک³ (2004) می‌گوید استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سنتی، مطلوب‌تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد مورد مقایسه قرار می‌گیرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند. نسباک⁴ (2010) بیان می‌کند که اگرچه ماهیت ارائه مبنای تعهدی ممکن است فهم آن چیزی را که قصد ارائه آن را دارد مشکل سازد، ولی با این وجود آن نوعی از واقعیت را نشان می‌دهد که مدنظر توسعه‌دهندگان استانداردهای حسابداری است. همچنین، فدراسیون حسابداران اروپا⁵ (2007) معتقد است که بخش عمومی به طور چشم‌گیری به منظور کسب بینش بهتر در رابطه با عملکرد خط‌مشی‌هایشان در حال به کارگیری حسابداری تعهدی هستند. حسابداری تعهدی با فراهم آوردن ابزای برای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، برنامه‌ریزی بهتر، مدیریت و تصمیم‌گیری را آسان می‌کند.

چوین و همکاران⁶ (2010) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که در بین بخش‌های دولتی، شهرداری‌ها نسبت به سایر واحدهای دولتی نسبت به کاربرد مبنای تعهدی یا نقدی در حال مذاکره و بررسی هستند و این گونه بیان کردند که اطلاعات حسابداری مبنای تعهدی در بخش عمومی می‌تواند زمینه مدیریت هزینه بهتر را فراهم آورد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران (2000) بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید کرده و معتقد است، استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ‌خواهان را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می‌کند. زیرا این نظام هیچ‌گونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌کند. این ویژگی بزرگ‌ترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به شمار می‌آید. اودا⁷ (2003) معتقد است، در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آن‌ها، مورد شناسایی قرار گیرد. به نظر می‌رسد که در بودجه‌بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدبینی بر خوش‌بینی ترجیح داده شده است.

توماس⁸ (2007)، می‌گوید حسابداری تعهدی دارای مزایایی چون: تسهیل برنامه‌ریزی و مدیریت منابع مالی بهتر، تسهیل ارزیابی عملکرد، بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی و ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، برای بخش دولتی است. از سوی دیگر، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی⁹ (2008)، این چنین بیان می‌کند که اجماع در بین کشورهای

¹ Guthrie

² Higgins

³ Schaik

⁴ Nesbakk

⁵ Federation des Experts Comptables Europeens (FEE)

⁶ Cohe et al.

⁷ Ouda

⁸ THomas

⁹ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی براین است که مبنای تعهدی کامل را در گزارشگری بخش دولتی بکار ببرند ولی با این وجود آن‌ها باز هم در بودجه‌بندی مبنای نقدی را به کار می‌برند، یا اینکه ویژگی‌های مبنای تعهدی را در فعالیت‌های انگشت شمار بودجه‌ای به کار می‌برند. البته، پینا و همکاران (2009)، بیان می‌کنند که پژوهش‌ها نشان می‌دهد که فشارهای سازمانی نسبت به دولت برای اتخاذ اصول کلی پذیرفته شده حسابداری و در نتیجه مبنای تعهدی، ممکن است نشأت گرفته از فشارهای هنجاری (قانونی) انجمن-های حرفه‌ای حسابداری باشد.

مهدوی (1379)، بر این عقیده است که تغییر در سیستم حسابداری دولتی ایران نیازی اجتناب‌ناپذیر است. تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدف‌های متعدد برنامه مالی عمومی ملت به نحو مناسب را ندارد. برای مثال، سیستم حسابداری موجود در هر یک از وزارتخانه‌ها یا سازمان‌های دولتی اطلاعات لازم برای مدیریت اقتصادی منابع و عملیات را ارائه نمی‌کند. افزون بر این، سیستم حسابداری موجود از ارائه اطلاعات مناسب ضروری برای کنترل اثربخشی و پاسخگویی کلیه وجوه و اموال دولتی ناتوان است. بدتر از این، نقدی بودن سیستم حسابداری است که به منظور تکمیل گروه‌های خرج مصوب در سیستم بودجه‌بندی طراحی شده است. همچنین، باباجانی (1382) بیان می‌کند که سیستم فعلی حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران که در اکثر دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده است، از قابلیت پاسخگویی مناسبی برخوردار نیست. استفاده از مبنای تعهدی حسابداری و بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارش‌های مالی یکپارچه دولت و همچنین استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند نقش قابل توجهی در ارتقاء قابلیت پاسخگویی بخش عمومی ایفا کند.

کردستانی و ایران‌شهری (1388)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت می‌تواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر آن، مبنای تعهدی تعهدات درازمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند، و اینکه مبنای تعهدی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد در حوزه‌های مختلف می‌شود.

باباجانی و مددی (1388)، در پژوهش خود به بررسی وجود یا عدم وجود شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی و پژوهشی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها بیانگر این موضوع بود که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد.

کرباسی یزدی و طریقی (1388)، در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که استفاده از مبنای تعهدی در دانشگاه‌ها نسبت به مبنای دیگری چون مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده، دارای مزیت‌هایی چون بهبود تصمیم‌گیری مدیران، ارائه شفاف‌تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران و فراهم ساختن زمینه تهیه و تدوین بودجه‌ریزی عملیاتی، است.

مقایسه بین مبنای نقدی و تعهدی

شورای مشورتی هیأت تدوین استانداردهای دولتی¹ (2008) معتقد است که مبنای نقدی دارای مشکلات و نارسایی‌هایی از جمله عدم امکان ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان‌ها، نبود انطباق روش مذکور با استانداردهای حسابداری، نبود نظام بودجه‌بندی جامع مبتنی بر فعالیت‌ها، نبود شرایط لازم برای ثبت صحیح و کامل تهاوت‌ها و سرمایه‌گذاری‌های غیر نقدی، رعایت نکردن اصل تطابق درآمد و هزینه و ثبت نکردن کامل مطالبات و تعهدات، نبود ارتباط منطقی بین منافع حاصل از بکارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام شده، طبقه‌بندی برخی از دریافت‌ها و پرداخت‌های خاص، براساس نوع رویداد واقع شده به عوض ماهیت دریافت و پرداخت انجام شده، اشکالات ساختار سازمانی و نبود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع مالی، اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و

¹ Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB)

بودجه‌ریزی، هوشمند نبودن سیستم مالی و در نتیجه نبود اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت هزینه و ممانعت از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و منعکس نکردن واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد واحدها، به دلیل منعکس نشدن بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها، است (هیأت تدوین استانداردهای دولتی، 2008: 3). همچنین، شورای مشورتی هیأت تدوین استانداردهای دولتی (2008) بیان می‌کند که مبنای تعهدی دارای مزیت‌هایی از جمله دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان، امکان تشخیص لزوم خرج کرد، بر اساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها، مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها، دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیرنقدی)، امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آن‌ها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه عملیاتی، امکان تعیین نقطه سر به سر درآمد و هزینه در هر دوره با مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاثر آن‌ها، امکان محاسبه و ثبت استهلاک به عنوان هزینه دوره، دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی، امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری، امکان سنجش دقیق‌تر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آن‌ها و همچنین، ارزیابی سنواتی آن‌ها، امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد آن‌ها در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی، اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های جنسی و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری، امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارایی‌های تحصیل شده اعم از خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان، بر اساس مبنای مربوطه، امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده و اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری را جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد (شورای مشورتی هیأت تدوین استانداردهای دولتی، 2008: 5)

بارت¹ (1998) معتقد است که پیامدهای بکارگیری حسابداری تعهدی، هفت دسته است: اول، تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت، که منجر به پیامد دوم یعنی تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی می‌شود؛ سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای حساب استفاده کننده دارد؛ چهارم، نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری؛ پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی؛ ششم، ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی است که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه‌ای اشاره دارد، و هفتم، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد (نقل از رفیعی، 1387: 90).

روش اجرای پژوهش و گردآوری داده‌ها

این پژوهش در زمینه مطالعات موردی² است و جنبه کاربردی دارد. مطالعات موردی در شرایطی استفاده می‌شود که پژوهشگر بخواهد یک سازمان یا یک چیز را به دقت مورد مطالعه قرار دهد تا سازه‌های مربوط به رفتار آن چیز یا سازمان یا اجزای کوچک‌تر آن سازمان را تشریح کند (نمازی، 1382: 71). در این پژوهش به منظور نگارش و جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز مبنای نظری، از مجلات تخصصی فارسی و لاتین استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات مربوط به اجرای طرح از مشاهده و مصاحبه استفاده خواهد شد. همچنین، داده‌ها و اطلاعات مربوط به پیاده‌سازی مبنای تعهدی به طور عمده از طریق مطالعه اسناد و مدارک مالی موجود در دانشگاه صنعتی شیراز استفاده شده است.

اقدامات مرتبط با تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی

¹ Barret

² Case Study

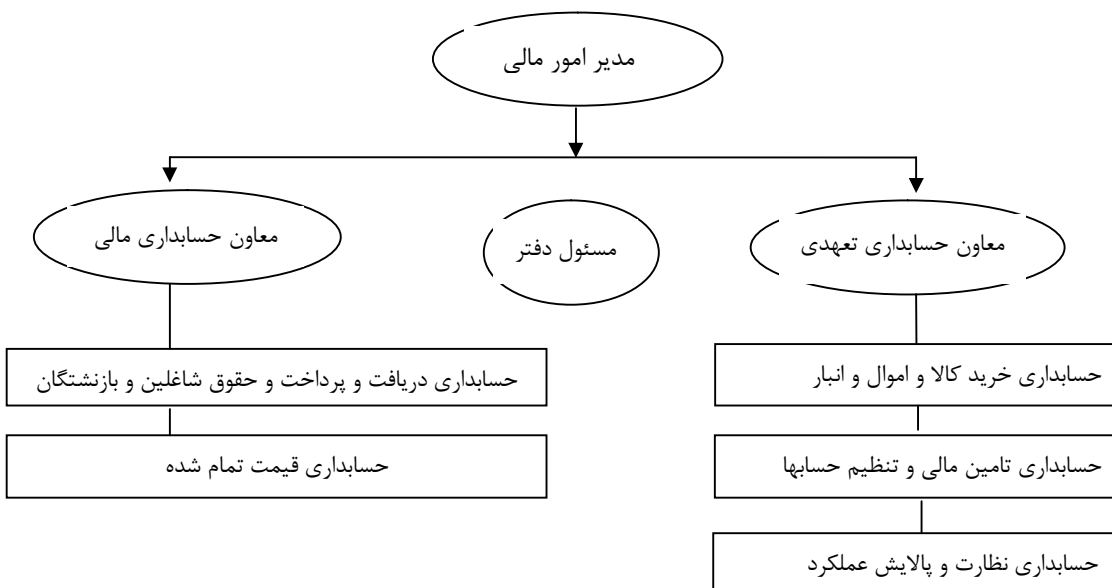
با توجه به تغییر در نحوه اداره سیستم‌های مالی دولتی و تبدیل حالت سنتی مدیریت سیستم به نظام جدید که همان تعهدی شدن حساب‌ها، و همچنین، تعیین قیمت تمام شده و بودجه‌ریزی عملیاتی است، باید تحولی در سیستم‌های موجود در سازمان‌ها و اداره‌های دولتی رخ دهد. این تحول و بروزرسانی باید هم در طراحی سیستم مالی و هم در طراحی سیستم نرم افزاری به وقوع بپیوندد.

مراحل اجرایی تغییر رویکرد از روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی به شرح زیر می‌باشد:

1. بازنگری در تشکیلات امور مالی و روش‌های گردش عملیات
2. شماره‌گذاری و تعیین مراکز هزینه
3. جمع‌آوری سوابق و اطلاعات مالی سنواتی و شفاف‌سازی آن‌ها
4. تطبیق وضع موجود با طرح جدید
5. بستن حساب‌ها
6. تهیه صورت‌های مالی اساسی.

1. بازنگری در تشکیلات امور مالی و روش‌های گردش عملیات

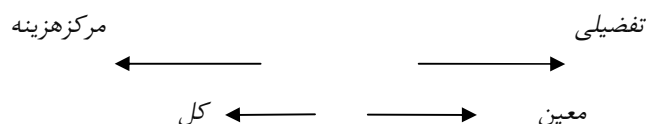
در راستای اجرای تکالیف مقرر در برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، و با توجه به تغییر رویکرد مالی از نقدی به تعهدی، ضرورت سازماندهی و تجانس بین فعالیت‌ها و لزوم رویکرد سیستمی و تعیین صدور اختیارات و تقسیم کار و مسئولیت در امور مالی با در نظر داشتن ماهیت و شرایط خاص هر فعالیت، تشکیلات پیشنهادی امور مالی و روش گردش عملیات تدوین شد. در این مرحله نمودار سازمانی (بیانگر نوع مشاغل بر اساس ماهیت و وظایف محوله هر یک از کارکنان در سطح شغل و سلسله مراتب، در قالب ساختار سازمانی است) لازم جهت اجرا پروژه به شکل زیر ارائه شد. همچنین تفکیک وظایف به دو معاونت و زیر مجموعه اداره امور مالی بستگی به تقسیم کار و گردش امور جاری هر یک از دانشگاه‌ها متفاوت خواهد بود که در دانشگاه صنعتی نیز وظیفه شغلی دو معاون مالی در یکدیگر ادغام شد.



2. شماره‌گذاری و تعیین مراکز هزینه

در این مرحله با اختصاص شماره شش رقمی، نسبت به تفکیک مرکز هزینه، گروه حساب، سرفصل کل، معین و تفصیلی اقدام شده است.

به طور مثال: کد 9 9 9 9 9 9 9
 ← گروه



3. جمع‌آوری سوابق و اطلاعات مالی سنواتی و شفاف‌سازی آن‌ها

در این مرحله به منظور دسترسی به برخی اطلاعات سنواتی و تعدیل و اصلاح آن‌ها اقدامات زیر انجام شد:

- الف. شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت دارایی‌های ثابت،
- ب. شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت موجودی‌های جنسی،
- پ. بررسی و تفکیک درآمدها و حساب‌ها و اسناد دریافتی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- ت. بررسی و تفکیک هزینه‌ها، حساب‌ها و اسناد پرداختی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- ث. تهیه و تدوین دستورالعمل‌های مرتبط با نحوه ثبت تغییرات دارایی‌های ثابت و موجودی‌های جنسی،
- ج. بررسی و تعیین کلیه حساب‌های دائمی استفاده شده و دارای مانده غیر صفر در روش نقدی و سرانجام ارائه دستورالعمل مورد نیاز برای انتقال مانده اینگونه حساب‌ها به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی و
- ح. ثبت و تعدیل پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی براساس مدارک موجود.

4. تطبیق وضع موجود با طرح جدید

به دلیل متفاوت بودن مبنای تعهدی و مبنای نقدی، اقدامات زیر جهت برطرف کردن مشکلات احتمالی انجام شد.

- الف. توسعه نرم‌افزار مالی، به دلیل نیاز به وجود یک نرم‌افزار حسابداری مناسب جهت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، بررسی‌های لازم در خصوص نرم‌افزارهای مالی مناسب در زمینه حسابداری تعهدی انجام شد و با بررسی هزینه-منفعت، نرم‌افزار مالی مناسب انتخاب شد،
- ب. آموزش نیروی انسانی، یکی از ارکان اصلی موفقیت هر پروژه و بخصوص پیاده‌سازی مبنای تعهدی، آشنایی نیروی انسانی درگیر با آن موضوع است؛ و از آنجا که برخی از کارکنان بخش مالی با نرم‌افزار مالی و نحوه حسابداری تعهدی آشنا نبودند، برنامه‌ای برای آموزش این کارکنان به مدت 30 ساعت توسط افراد آشنا با این موضوع طراحی شد، البته شایان ذکر است آموزش حین خدمت همچنان لازم و ضروری است،
- پ. انتقال مانده حساب‌های نقدی به تعهدی و انجام ثبت‌های لازم، در این مرحله اسناد حسابداری سال 1389 مربوط به حسابداری نقدی بر اساس حسابداری تعهدی تجزیه و تحلیل و ثبت شدند.

5. بستن حساب‌ها

در پایان سال با توجه به ثبت‌های بودجه‌ای و مالی، پس از بستن حساب‌های موقت نسبت به انتقال حساب‌های دائمی (شامل دارایی، بدهی و مازاد حساب مستقل یا وجوه مصرف نشده) به سال بعد اقدام می‌شود که این فرآیند بر اساس سند الکترونیکی و خودکار سیستم مالی، عملیاتی می‌باشد.

6. تهیه صورت‌های مالی اساسی و تطبیق با حسابداری نقدی

در این مرحله حساب‌های تعهدی به واسطه کاربرگ‌های تهیه شده با سیستم نقدی مورد مقایسه قرار می‌گیرد. شکل شماره 1، کاربرگ مورد استفاده در تطبیق حسابداری نقدی با حسابداری تعهدی را نشان می‌دهد.

تاریخ تهیه :	واحد مورد رسیدگی: -----
-----------------------	-------------------------

موضوع: کاربرد بررسی مانده حساب تراز نقدی با تراز تعهدی (کاربرگ 1-1)		تهیه کننده:	
تاریخ: ----الی----		بررسی کننده:	
شماره	مانده تراز نقدی	مبلغ	مانده تراز تعهدی
			مبلغ
			مغایرت
1	بانک پرداخت (جاری و اختصاصی و سایر...)		بانک اعتبارات
	با توجه به اینکه کلیه وجوه واریزی از محل‌های مختلف در نرم افزار نظام نوین در سر فصل بانک اعتبارات ثبت می‌شود جهت بررسی هر کدام از بانک‌های مربوطه می‌بایست در قسمت گزارش‌گیری، گزارش مربوط به تفکیک منبع اعتبارات و برنامه‌های مربوطه اخذ و سپس مورد بررسی قرار گیرد.		
2	بانک درآمد		بانک درآمد (بانک تمرکز وجوه درآمد اختصاصی)
	علی الحساب		
3			علی الحساب
	با توجه به اینکه کلیه پرداخت‌ها تحت عنوان علی‌الحساب در یک سر فصل بدون تفکیک کد حساب در نرم افزار نظام نوین، در سر فصل علی‌الحساب ثبت می‌شود جهت بررسی هر یک از حساب‌های علی‌الحساب باید در قسمت گزارش‌گیری، گزارش مربوط به تفکیک منبع اعتبارات و برنامه‌های مربوطه اخذ و سپس مورد بررسی قرار گیرد.		
4	پیش پرداخت		پیش پرداخت
	با توجه به اینکه کلیه پرداخت‌ها تحت عنوان پیش‌پرداخت در یک سر فصل بدون تفکیک کد حساب در نرم افزار نظام نوین، در سر فصل پیش‌پرداخت ثبت می‌شود جهت بررسی هر یک از حساب‌های پیش‌پرداخت می‌بایست در قسمت گزارش‌گیری، گزارش مربوط به تفکیک منبع اعتبارات و برنامه‌های مربوطه اخذ و سپس مورد بررسی قرار گیرد.		
5	تنخواگردان پرداخت		تنخواگردان
6	مجموع هزینه‌های نقدی طی دوره		مجموع هزینه‌های تعهدی و سایر
	در این قسمت با عنایت به اینکه ثبت هزینه‌های نقدی صرفاً متأثر از پرداخت‌های نقد ولی در تعهدی تحمل یا وقوع است لذا جهت رسیدن از هزینه‌های تعهدی به هزینه‌های نقدی با توجه به ثبت‌های انجام شده روش زیر پیشنهاد می‌شود:		
	هزینه نقدی بر اساس تراز نقدی = هزینه تعهدی + جمع بدهکار حساب‌های پرداختنی + هزینه‌های غیرنقدی بر مبنای تعهدی - هزینه‌های صدور حواله از انبار		
	نکته: در روش فوق برخی از ثبت‌های اصلاحی می‌تواند نتیجه عملیات را تحت تأثیر قرار دهند که در زمان بررسی می‌بایست مورد توجه قرار گیرند.		
7	حساب موجودی کالا و دارائی‌های ثابت توسط انبار مرکزی و اداره اموال دانشگاه مورد بررسی قرار می‌گیرد.		

شکل 1: کاربرد تطبیق حسابداری نقدی با حسابداری تعهدی

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

سیستم حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت می‌تواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر این، سیستم حسابداری تعهدی تعهدات بلندمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند.

بنابراین، در این پژوهش سعی شد نحوه‌ی پیاده‌سازی مبنای تعهدی در دانشگاه صنعتی شیراز تشریح و توضیح شود. در این پژوهش ابتدا سعی شد تا با بررسی مبانی نظری موجود در زمینه حسابداری تعهدی اهمیت و مزایای آن در مقایسه با حسابداری نقدی بیان شود. در ادامه گام‌های طی شده در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه صنعتی که عبارتند از: بازنگری در تشکیلات امور مالی و روش‌های گردش عملیات، کدگذاری و تعیین مراکز هزینه، جمع‌آوری سوابق و اطلاعات مالی سنواتی و شفاف‌سازی آن‌ها، اصلاح و شفاف‌سازی حساب‌های سنواتی، تطبیق وضع موجود با طرح جدید، ادامه عملیات اجرایی با توجه به تغییرات در روش‌های گردش اطلاعات، بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی اساسی، تشریح شد. بنابراین، با اجرای موفق فاز اول این پروژه در دانشگاه صنعتی شیراز می‌توان نتیجه گرفت که سایر دانشگاه‌های دولتی نیز امکان پیاده‌سازی مبنای تعهدی را دارا هستند و می‌توان گام بزرگی در زمینه تغییر مبنای حسابداری آن‌ها از نقدی به تعهدی برداشت. از این رو پژوهشگران می‌توانند جهت تسریع در پیاده‌سازی طرح نظام نوین مالی بر مبنای حسابداری تعهدی در سایر سازمان‌های دولتی، کارهای پیشنهادی زیر را لحاظ کنند:

1. تعیین مسئولی مستقل از میان کارکنان شاغل برای مسئولیت‌های ایجاد شده ناشی از اجرای حسابداری تعهدی با توجه به شرایط احراز و شرح وظایف آنان، از جمله تعیین مسئول حسابداری اموال، خرید کالا و خدمات،
2. ابلاغ روش‌های اجرائی و دستورالعمل‌های مربوط به هر حوزه به مسئول ذیربط و تأکید بر مطالعه جهت اظهارنظر،
3. برگزاری جلسه‌های توجیهی و نشست‌های تخصصی با کارکنان مالی و اخذ نظر آنان در خصوص وظایف جدید،
4. برگزاری دوره‌های آموزشی در صورت لزوم برای کارکنان امور مالی،
5. مرور روش‌های گردش عملیات طرح نظام نوین مالی در جمع کارکنان مالی جهت تطبیق فرایندهای موجود با فرایندهای مورد انتظار و در نهایت آگاه شدن کارکنان امور مالی از فرایندهای جدید،
6. بررسی توان فنی و علمی انبارداران، امین اموال و کارپردازان و..... جهت همگامی با اجرای طرح نظام نوین مالی و در صورت نبود توانائی، پیشنهاد جایگزینی برای آن‌ها،
7. چاپ و تکثیر فرم‌های مربوط به روش‌های اجرائی و دستورالعمل‌ها و آموزش لازم جهت استفاده بهینه از فرم‌ها، در صورت ماشینی نبودن سیستم‌های ذیربط،
8. اقدامات لازم جهت استفاده از نرم افزارهای مناسب جهت مکانیزه کردن سیستم‌ها یا کامل کردن آن‌ها به صورت یکپارچه،
9. تأکید بر سیاست درک مطلب و تجزیه و تحلیل مسائل مالی در امور مالی به جای افزایش مهارت،
10. تشکیل تیم کارشناسی از امور مالی و اداری جهت شناسائی مراکز هزینه،
11. تشکیل تیم کارشناسی از امور مالی برای صورت‌برداری از اموال،
12. قیمت‌گذاری اموال از مستندات و سوابق موجود، در غیر این صورت استفاده از نظر کارشناسان ذیربط،
13. قیمت‌گذاری فهرست شمارش کالا در پایان سال گذشته از روی مستندات یا برآورد قیمت و در صورت نبود شمارش کالا تهیه فهرست موجودی کالای انبارها از طریق کاردکس انبارها در پایان سال و قیمت‌گذاری آن‌ها،
14. اقدامات لازم جهت ثبت سند افتتاحیه حساب‌ها از طریق مشخص کردن و جمع‌آوری اطلاعات مالی مربوط به سنوات گذشته.

منابع

1. باباجانی، جعفر و آرزو مددی (1388). «امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره 56، تابستان، صص 20-3.
2. باباجانی، جعفر (1382). «تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره 31، بهار، صص 97-130.
3. رفیعی، افسانه (1387). «کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی»، مجله حسابرس، شماره 40، بهار، صص 91-86.
4. کرباسی یزدی، حسین و علی طریقی (1388). «ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران»، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 30، پاییز، صص 27-16.

5. کردستانی، غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی (1388). «بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی»، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 28، بهار، صص 21-10.
6. مهدوی، غلامحسین (1379). «نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران»، مجله حسابرسی، شماره 7، تابستان، صص 48-33.
7. Boxali, P. (1998). "The revolution in government accounting". *Australian CPA*, No. 68 (3), pp. 18-20.
8. Carlin, T. M. (2003). "Accrual accounting & financial reporting in the public sector: Refraining the debate". *Financial Accountability and Management*, Vol. 21, Issue. 3, pp. 309-336.
9. Cohen, S.; Kaimenakis, N.; and G. Venieris (2010). "Reaping the benefits of two worlds: An exploratory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments", www.SSRN.com/sol3/Delivery.../SSRN_ID1693511_code376488.pdf?...1, [13, July, 2010].
10. Dickinson, C. (2000). "International Federation of Accountants". *Working Paper*.
11. FEE (Federation des Experts Compatibles Europeans). (2007). "Accrual Accounting in the Public Sector". *FEE Public Sector Committee*, [27, November, 2007].
12. GASAB (Government Accounting Standards Advisory Board). (2008). "A primer on Accrual based Accounting in Government". www.gasab.gov.in/interpretation.asp, [09, August, 2011].
13. Guthrie, J. (1998). "Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality". *Financial Accountability & Management*, February, Vol. 14, Issue. 1, pp. 1-19.
14. Hepworth, N. (2003). "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government". *Public Money & Management*, Vol. 23, Issue 1, pp. 37-44.
15. Higgins, G. (2009). "Government's move to accrual accounting". *Accountancy SA*, Johannesburg, June, pp. 20-24.
16. IFAC (International Federation of Accountants). (2000). "Guideline for Government Financial Reporting, Exposure Draft". New York, Public Sector Committee, November.
17. Nesbakk, L. G. (2010). "Accrual accounting representations in the public sector-A case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, October, Vol. 12.
18. OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2008). Public Governance Committee. *9th annual OECD public sector accrual symposium-annotated agenda*. [18, Dec, 2008].
19. Ouda, H. (2003). "Accrual Accounting in the Governmental Sector: Background, Concepts, Benefits and Costs". *The International Consortium on Governmental Financial*, August, No. 2, Volume. 111, pp. 52-73.
20. Pina, V.; Torres, L.; and A. Yetano (2009). "Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches". *European Accounting Review*, Vol. 18, Issue. 4, pp. 765-807.
21. Public Sector Committee. (2002). "Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for governments and government entities". New York: International Federation of Accountants, December, Study 14.
22. Schaik, F. V. (2004). "Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting". www.deloitte.com, [13, July, 2010].
23. Thomas, H. B. (2007). "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?". *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Vol. 12 (3), pp. 9-14.
24. Tickell, G. (2010). "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". *The International Business & Economics Research Journal*, Vol. 9, Issue. 11, pp. 71-79.

Implementing Accrual Basis in Government Agencies (Case Study: Shiraz University of Technology)

Most public sector accounting standards, developed with the assumption that the government engaged in an impartial and non-profit activities and the public accounting, the time of the budget, is limited supply and use of funds, and the need for accurate calculation of performance results and financial position is the government, Therefore, the cash basis financial information needs of government and does not require the full commitment. But in some countries, including Great Britain, New Zealand and Australia, has been created the approach using the full accrual basis of accounting in the public sector recently. In our country, have been moved some government agencies to use the full accrual basis of accounting. Hence, the Iranian government as well as other countries that have chosen this path, we need the infrastructure and conditions, to move towards this direction. Shiraz University of Technology as one of the pioneers in the implementation of the accrual basis, in the year 2010-2011 to implement this basis and with this was successfully achieved. In the present conditions, and how is given the project description and explanation in Shiraz University. Methods used in this study and the theoretical expression data, methods - descriptive and has a library.

Key Words: Accrual Accounting, Cash Accounting, Public Organization, Universities.

¹ PhD Student and Faculty member of Razi University

² M.A. in Accounting, Department of Accounting, Shiraz University

³ M.A. in Accounting, Department of Accounting, Shiraz University