

پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی، در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی: مسائل و چالش های اصلی

چکیده

این مقاله با استفاده از نظریه‌ی مبسوط‌نهادی جدید، در تلاش است تا نظرات حسابداران، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی را که در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای مختلف عضو OECD دخیل هستند، منعکس سازد. نظرات کنشگران سازمانی و چالش‌هایی را که آنها در فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی در محیط‌های خاص‌شان مواجه هستند، در نشریات پژوهشی مرتبط با حسابداری تعهدی بخش دولتی، دیده و شنیده نمی‌شوند. یافته‌های تجربی این پژوهش بیانگر این است که ابهامات سیاسی و فنی که در پیاده‌سازی حسابداری بخش دولتی در کشورهای مختلف وجود دارند، بسیار گسترده‌تر از چیزی هستند که در کارهای دانشگاهی ترسیم شده‌اند و در گزارش‌ها و پژوهش‌های طرفداران حسابداری تعهدی وجود دارند. وقتی که این چالش‌ها به سطح سازمان تسری پیدا کرد، سردرگمی و عدم قطعیتی را در میان متصدیان بودجه و خزانه ایجاد کرد؛ یعنی میان کسانی که به حسابداری تعهدی بخش دولتی در حوزه‌های خاص‌شان می‌پردازند و مشروعیت سطح سازمانی را تهدید می‌کنند. بنابراین ارتباط و تشریک‌مساعی بیشتر میان کنشگران در سطوح سازمانی، حوزه‌ی سازمانی و نهادی، جهت ایجاد مجموعه‌ی جدیدی از دانش و معلومات برای تسهیل حسابداری تعهدی بخش دولتی در میان کشورها، مورد نیاز می‌باشند.

کلید واژه ها:

حسابداری تعهدی، نظریه نهادی، IPSAS، OECD، بخش عمومی

1. مقدمه

هدف از این مقاله، واکاوی چالش‌های عمده‌ایست که در فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) وجود دارند. ما به دغدغه‌های کنشگران اصلی در سازمان کشورهای عضو OECD می‌پردازیم، که اکثریت آنها حسابداران ارشدی هستند که از میان متصدیان خزانه و بودجه انتخاب شده‌اند، یا سیاست‌گذارانی هستند که از وزارتخانه‌ها و قسمتی از بدنه‌ی دولت انتخاب شده‌اند که مستقیماً در تهیه یا پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و اصلاحات مرتبط با بودجه‌بندی در حوزه‌ی خودشان، دخیل بوده‌اند. از آنجا که اکثریت قریب به اتفاق اعضای OECD را کشورهای پیشرفته تشکیل می‌دهند (اعضای اتحادیه‌ی اروپا و کاربران عمده‌ی حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در سطح جهانی)، این سازمان فرصت مناسبی را جهت تحقیق روی تجارب مرتبط با حسابداری تعهدی پیش رو می‌گذارد. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بهترین انعکاس و آینه‌ای تمام عیار از روند جهانی¹ در زمینه‌ی حسابداری تعهدی بخش دولتی می‌باشد.

پیاده‌سازی حسابداری تعهدی توسط اعضای OECD، به بخش کلیدی تحقق اصلاحات مالی بخش دولتی تبدیل شده است، که مجموعاً از آن با عنوان «مدیریت دولتی نوین (NPM)» و «مدیریت نوین امور مالی دولتی (NPFM)» نام برده می‌شود. سازمان OECD بعنوان بخشی از فرایند بهبود حاکمیت بخش دولتی، از اتخاذ حسابداری تعهدی توسط کشورهای عضو این سازمان هستند حمایت کرده است. تلاش کشورهای عضو در جایگزین کردن حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی، اجتناب‌ناپذیر تلقی می‌شود. تاکیدات مشابهی در ارتباط با برتری حسابداری تعهدی بر حسابداری بودجه‌ای، بلحاظ شفافیت در تخصیص منابع، شناسایی هزینه‌های فعالیت‌های دولت و آمار باکیفیت بالا - یعنی آمار مالی دولت (GFS) و سیستم حسابهای اروپایی (ESA)، که برای تصمیمات مالی و هزینه‌ای

¹ global trend

بسیار مهم هستند- توسط سازمان‌های بین‌المللی انجام گرفته‌اند (سازمان‌هایی نظیر صندوق بین‌المللی پول و بان‌کجهانی)، سیاست‌گذاران منطقه‌ای (مثلاً کمیسیون اروپا)، استانداردگذاران بین‌المللی در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی (IPSAS) (مثلاً فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و EUROSTAT) و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و شرکتهای حسابداری (CIPA) (فدراسیون حسابداران اروپا (FEE)، انجمن رسمی حسابداران و امور مالی (CIPFA))، همگی از طرفداران عمده‌ی حسابداری تعهدی در بخش دولتی بشمار می‌روند.

علیرغم این پشتیبانی و حمایتی که شرکتهای فوق از حسابداری تعهدی انجام داده‌اند، در عین حال نسبت به پیاده‌سازی آن نیز تذکرات و هشدارهایی داده‌اند که عبارتند از: در نظر گرفتن ابهامات فنی و مقادیر منابع و تخصصی که کشورها باید برای پیاده‌سازی آن در اختیار داشته باشند. مثلاً انجمن‌های حرفه‌ای، استانداردگذاران و شرکتهای حسابرسی یا حسابداران، شروطی را در خصوص اتخاذ حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی وضع کرده‌اند که کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا باید آنها را رعایت نمایند. در میان جامعه‌ی آکادمیک، حرکت به سوی حسابداری تعهدی، یک مسیر اصلاحات مورد مناقشه بوده است. برخی از اهالی دانشگاه ظاهراً در خصوص منافع حسابداری تعهدی متقاعد شده‌اند، اما سایرین نگرانی‌هایی در خصوص ربط‌مندی حسابداری تعهدی شبه‌تجاری در شرکتهای دولتی - که از اهداف و کانتکست‌های مختلف برخوردارند- مطرح کرده‌اند. دیدگاه گروه دوم این است که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، بیش از اینکه منبعث از دلایل مرتبط با کارآمدی باشد، منبعث از دلایل مرتبط با مشروعیت و قانونی بودن می‌باشد و نیز معتقدند که در مزایای حسابداری تعهدی نیز غلو شده است.

ادعا می‌شود که استدلال‌هایی که له و علیه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی مطرح می‌شوند - که سازمانهای بین‌المللی، سیاست‌گذاران، استانداردگذاران، حسابداران حرفه‌ای و اهالی دانشگاه مطرح می‌کنند- هنجارمند هستند اما مبتنی بر شواهد نیستند. مثلاً، بین آنچه بطور نرمال از حسابداری تعهدی انتظار می‌رود و آنچه در عمل از پیاده‌سازی آن در سطوح مختلف سازمانی بدست آمده است، خلایق وجود دارد. با توجه به وقت و منابعی که مصروف پیاده‌سازی حسابداری تعهدی شده است، این مساله در کشورهای نظیر استرالیا و بریتانیا مشهود است - اولین کشورهایی که حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی را اختیار کردند. اما آنچه در نشریات پژوهشی مرتبط با

حسابداری تعهدی در بخش دولتی غایب است، صدای کنشگران سطح سازمان است، که عمدتاً شامل حسابداران دولتی، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی می‌باشد که بواقع در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی دخیل هستند. پرسش‌هایی که هنوز در نشریات پژوهشی بخش دولتی به آنها پاسخی داده نشده است، شامل این پرسش‌ها می‌شود: این کنشگران سازمانی چگونه اصلاحات مرتبط با حسابداری تعهدی بخش دولتی را در محیط‌های خاص به پیش می‌برند، استراتژی‌ها و مکانیزم‌هایی که آنها بکار می‌گیرند و چالش‌های خاصی که در فرایند پیاده‌سازی با آنها روبرو هستند.

این مقاله تلاش می‌کند که این خلاء معلوماتی را که در نشریات پژوهشی وجود دارد، پر کند. ما درصدد هستیم صدای حسابداران، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی را که در ابعاد مختلف حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای عضو OECD دخیل هستند، شنیده شود. این کار را از طریق نسخه‌ی بسط‌یافته‌ی نظریه‌ی نهادی نوین که به نهادینه‌سازی نوین نیز معروف است، انجام می‌دهیم؛ این نسخه بطور خاص نقش عوامل میان‌سازمانی را در فرایند نهادی‌سازی تصدیق می‌کند. برخی ابعاد یک چارچوب را دیلارد، ریگسبای و گومان (2004) مطرح کرده‌اند. این زاویه‌ی دید به ما اجازه می‌دهد قبل از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در محیط‌های خاص، روش‌ها و ایده‌های حسابداری تعهدی بخش دولتی را که در سطوح مختلف وجود دارند، ترسیم نماییم: بویژه در سطح سیاسی و اقتصادی OECD، سطح میدان سازمانی (یعنی کشورهای عضو OECD) و سطح سازمانی (یعنی کنشگران کشورهای عضو OECD).

مابقی این مقاله به این ترتیب سازماندهی شده است. ایده‌های نهادینه‌سازی نوین که لنز حساسی را جهت این پژوهش در اختیار ما می‌گذارد، در بخش 2 ارائه شده است. روش پژوهش را پس از آن -یعنی در بخش 3- ذکر می‌کنیم. بخش 4 دیدگاه‌ها و تجاربی را بیان می‌کند که کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی در خصوص حسابداری تعهدی بخش دولتی و چالش‌هایی که در پیاده‌سازی عناصر مختلف حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی عناصر مختلف حسابداری تعهدی، بودجه‌بندی و IPSASها با آن روبرو بوده‌اند. بخش پایانی مقاله نیز در پرتوی این

نظریه، به تحلیل پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای عضو می‌پردازد و پیشنهادات را ارائه می‌دهد.

2. چارچوب نظری: نهادینه‌سازی مبسوط نوین

دانشمندان حسابداری بخش دولتی، در تلاش بوده‌اند تا با استفاده از رویکردهای جامعه‌شناختی مختلف، تغییرات حسابداری را تئوریزه نمایند. مثلاً تحقیقات مختلفی در زمینه‌ی نظریه‌ی شبکه‌ی کنشگران - بخصوص در زمینه‌ی مفهوم ترجمه- انجام گرفته است تا نحوه‌ی تغییرات حسابداری را و روش‌هایی که بواسطه‌ی آنها، نوآوری‌هایی -از طریق شبکه‌ای از متحدان بشری و غیر بشری- در بخش مراقبت‌های بهداشتی و در سایر محیط‌های بخش دولتی رخ داده است، در قالب نظریه بیان گردد. استفاده‌ی گسترده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی، رابطه‌ی اجتناب‌ناپذیری با ایده‌های نهادینه‌سازی نوین داشته است. بسیاری از ابعاد نظری، در توضیح تغییرات حسابداری با ارجاع به محیط/متغیرهای بیرونی، ناکام بوده‌اند؛ یعنی محیط‌ها/متغیرهایی که در نظم‌دهی به روشهای حسابداری در سطح جهانی، غلبه و سیطره دارند. آنچه در نظریه‌ی نهادی نوین بطور ضمنی مطرح است، نقش سازمانها/نهادهای خارجی -مثلاً IFAC، کمیسیون اروپا و OECD- در انتشار و ترویج اصلاحات حسابداری بخش دولتی می‌باشد. بنابراین از حجم زیادی از نشریات پژوهشی که در مورد حسابداری بخش دولتی مطلب نوشته‌اند، از نظریه‌ی نهادی نوین استفاده کرده‌اند و به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که ایده‌های مشابه در زمینه‌ی اصلاحات (حسابداری تعهدی و IPSASها) چگونه در میان کشورهای مختلف پخش شده‌اند، با وجود اینکه تفاوت‌های قابل توجهی در خروجی‌ها و نتایج این اصلاحات در آن کشورها وجود دارند.

ایده‌ی نهادینه‌سازی نوین، عمدتاً از مفاهیم «مشروعیت» و «ایزومورفیزم/همساختی یا همسانی» استفاده کرده است. گفته می‌شود که سازمانها تمایل دارند با ساختارها و هنجارهایی که بلحاظ اجتماعی پذیرفته شده‌اند، بعنوان بخشی از رفتار مشروعیت‌جوی خودشان، خود را وفق دهند و در این فرایند به همسانی یا همساختی سازمانی می‌رسند. دیماگیو و پاول (1983) به سه فشار/مکانیزم اشاره می‌کنند که در همساختی سازمانی نقش دارند: اجباری، تقلیدی

و هنجاری. در حالیکه مکانیزم اجباری، بویژه در بخش دولتی، به مداخله‌ی دولت و فشار تامین‌کنندگان منابع ربط داده شده است، اما مکانیزم هنجارمند بعنوان خروجی حرفه‌ای شدن تلقی شده است (مثلاً از طریق تأثیر مشاوران، دانشمندان یا افراد حرفه‌ای). مکانیزم تقلیدی به تقلید روش‌های همه-جا-حاضر در حوزه‌ای مربوط می‌شود که برچسب موفقیت و مدرن بودن خورده است. نشریات پژوهشی زیادی در زمینه‌ی بخش دولتی از این سه مکانیزم استفاده کرده‌اند تا توضیح دهند که اتخاذ حسابداری تعهدی به چه نحو به یک عنصر داخلی از رفتار مشروعیت‌جویانه تبدیل شده است، و به این طریق مساله‌ی انتخاب‌های حسابداری درون سازمانها را روشن می‌سازند. اطمینان از مشروعیت، برای شرکتهای بخش دولتی یک کار الزامی بوده است، نه فقط جهت اجتناب از پرسش‌های مهمی که در خصوص فعالیت‌هایشان مطرح است، بلکه به این جهت که چهره‌ی آنها در کانتکست عملیاتی خودشان، بصورت سازمان‌هایی مدرن و منطقی ترسیم گردد. با اینحال، هیندمان و کانولی (2011)، از نظر دغدغه‌هایی که کشورها/سازمانها در خصوص مشروعیت دارند، بین آنها تمایز قائل شده است. آنها استدلال می‌کنند که اولین کشورهایی که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی استفاده کرده‌اند - یعنی نیوزلند، استرالیا و بریتانیا - تا اندازه‌ی زیادی تحت تاثیر فواید حاصل از کارآمدی فنی اقتصادی قرار داشته‌اند، اما کشورهایی که بعدتر اقدام به اتخاذ حسابداری تعهدی کردند، بیشتر دغدغه‌ی مشروعیت داشتند و تقلید نابخردانه‌ی کم‌فشار هایناشیا از اضطراب انطباق، به‌آندام نمی‌زد.

آهن و همکارانش (2014)، می‌گویند که پژوهش‌هایی که اخیراً بر مبنای نهادینه‌سازی نوین در بخش دولتی، انجام گرفته‌اند، توجه بیشتری به نشان دادن ناهمگونی در اصلاحات داشته‌اند تا به همساختی سازمانی. شرکتهای بخش دولتی، در فرایند پیاده‌سازی اصلاحات، در حال واگرایی و جدا شدن از هم هستند. یک روش جهت تشخیص این قبیل ناهمگونی‌هایی که در اصلاحات وجود دارد، شناسایی پویایی‌های درونی و نقش بازیگران داخلی - در سطوح مختلف سازمانی - در فرایند اصلاحات بوده است. در واقع، فقدان این تمرکز در خصوص عامل‌های بشری و کنش‌های آنها درون سازمانها، ضعف کلیدی پژوهش‌های اولیه‌ی نهادی بود. بنابراین پژوهش‌هایی که اخیراً انجام گرفته‌اند و از نهادینه‌سازی استفاده کرده‌اند، این مساله را تصدیق کرده‌اند که شایستگی و پشتیبانی کنشگران سازمانی (مثلاً

بروکرات‌ها و حسابداران) می‌تواند نقش مهمی در نهادینه‌سازی/غیر نهادینه‌سازی اصلاحات حسابداری بخش عمومی در یک محیط خاص ایفا نماید. ادعا شده است که به دلیل مشارکت کنشگران در سطوح مختلف است که سازمانها به اصلاحات مشابه واکنش متفاوتی نشان می‌دهند و به نتایج متنوعی می‌انجامد.

پژوهش‌ها در تلاش بوده‌اند که به این نقیصه‌ی نظریه‌ی نهادی نوین بپردازند و تاثیرات متنوعی را که کنشگران/افراد سازمانی در فرایند نهادینه‌سازی دارند، شناسایی نمایند، که در این خصوص می‌توان به کار بورديو اشاره کرد که مثلاً از چارچوب یک ساختار سه‌لایه‌ی سازمانی استفاده کرد تا مسائل مربوط به قدرت، ساختار و دوگانگی را در فرایند نهادینه‌سازی روشن سازد. ما از مفهوم چارچوب ساختار سازمانی سه‌لایه‌ای استفاده می‌کنیم اما آنرا بنحوی متفاوت بکار می‌گیریم. در پژوهش ما، این چارچوب بدین منظور بکار می‌رود تا نشان دهد که ایده‌ها و روش‌های حسابداری تعهدی بخش دولتی، به چه نحو از OECD تا کشورهای عضو و سپس در میان کنشگران سازمانی ساری و جاری بوده است. در سطح ماکرو از ساختار ما (یعنی سطح اقتصادی و سیاسی)، سیاستگذاران (یعنی OECD و کمیسیون اروپا)، استانداردهاگذاران حسابداری (یعنی IPSASB و هیئت بین‌المللی استاندارد حسابداری (IASB)) و سازمان‌های بین‌المللی (یعنی صندوق بین‌المللی پول و Eurostat) قرار دارند؛ کنشگران/سازمان‌هایی که حسابداری تعهدی بخش دولتی را در کشورهای عضو انتشار می‌دهند و رهنمودی در خصوص پیاده‌سازی آن ارائه می‌دهند. ما سطح میکرو (خرد) را به دو مقوله تقسیم کرده‌ایم، سطح حوزه‌ی سازمانی و سطح سازمانی. سطح حوزه‌ی سازمانی از کشورهای عضو تشکیل شده است. سطح پایین، سطح سازمانی است، که اصطلاحی است که ما از آن جهت ارجاع به حسابداران ارشد، متصدیان بودجه و سیاستگذاران استفاده کرده‌ایم؛ یعنی افرادی که در سمپوزیم‌های حسابداری تعهدی OECD حضور دارند، کسانی که در پیاده‌سازی حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در محیطشان دخیل هستند. در این سطح است که ایده‌های حسابداری بخش دولتی، گرایش به این دارد که به روش‌های واقعی تبدیل شود و نهادینه گردد. استدلال ما این است که استفاده از این ساختار به ما امکان بررسی واکنش اکثر کشورهای عضو OECD را در خصوص حسابداری تعهدی بخش دولتی و در خصوص چالش‌هایی که بخش‌های سازمانی در

سلسله‌مراتب مختلف در پیاده‌سازی حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در حوزه‌های خاص خودشان مواجهند، فراهم می‌کند.

4. بخش تجربی

با استفاده از مباحث غیررسمی، پژوهش روی اسناد و مدارک سمپوزیم‌های حسابداری بخش دولتی در OECD، سه حوزه‌ی اصلی را شناسایی کرده‌ایم که سیاستگذاران، متصدیان بودجه و حساب و خزانه‌داران کشورهای عضو OECD، آنها را چالش‌های اصلی در راه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در محیط‌های خاص‌شان، تلقی کرده‌اند؛ «پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، «اهمیت بودجه‌بندی تعهدی» و «کاربردپذیری IPSASها».

4.1 پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

سازمان همکاری و توسعه‌ی اقتصادی، مبنای تعهدی حسابداری‌اش را مولفه‌ای مهم از اصلاحات حاکمیتی تلقی کرده است. این سازمان، نه تنها بین کشورهایی که عضو خودش هستند بلکه در سطح جهانی نیز به بازیگر فعالی در عرصه‌ی تبلیغ و رواج حسابداری تعهدی تبدیل شده است. مثلاً OECD یکی از ناظران IPSASB است و اخیراً به‌مراه بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، ریاست گروهی را بر عهده دارد که هدفش نظارت بر نظم و ترتیب IPSASB می‌باشد. این سازمان با کمیسیون اروپا، صندوق بین‌المللی پول، سازمان بین‌المللی نهادهای حسابرسی برتر (INTOSAI)، و چهار شرکت بزرگ حسابرسی همکاری رو رابطه دارد، تا تحقیق را در حوزه‌هایی نظیر هماهنگ‌سازی حسابداری بخش دولتی، ترویج روشهای مطلوب در حسابداری و حسابرسی و اصلاحات حاکمیتی در IPSASB، تسهیل نماید. اینکه کمیسیون اروپا، پیشرفت استانداردهای حسابداری بخش دولتی (EPSAS) را اعلام کرده است و این واقعیت که بیش از نیمی از اعضای کشورهای عضو OECD از اتحادیه‌ی اروپا هستند، بدان معناست که این سازمان ممکن است حتی تاثیر بیشتری در تصمیم‌گیری راجع به مسائل مرتبط با حسابداری تعهدی بخش دولتی در آینده داشته باشد.

بلوندال در زمان حضور خود در پانزدهمین سمپوزیم سالانه، گفت که 25 کشور از 34 کشوری که عضو OECD هستند، اکنون یا تمام عناصر یا برخی از عناصر حسابداری تعهدی را در گزارش مالی خودشان لحاظ کرده‌اند. حسابداری تعهدی کامل نشان می‌دهد که کشورهای عضو، مشغول آماده کردن بیانیه‌ای تلفیقی برای «کلیت حسابه‌های دولت (WGA)» بوده‌اند، هرچند که عناصر کنترل‌کننده‌ای که در این قبیل حسابها لحاظ می‌شوند، در کشورهای مختلف، با هم فرق می‌کنند. طی مشاهداتمان و گفتگوهای غیررسمی متوجه شدیم که فشارهای نهادی بر OECD و کشورهای عضو اتحادیه اروپا جهت اتخاذ حسابداری تعهدی، طی چند سال گذشته، افزایش قابل توجهی داشته است. سازمانهایی نظیر OECD، اتحادیه اروپا و IFAC، که بازیگر کلیدی در سطح سیاسی و اقتصادی است، دیدگاهشان این است که تداوم استفاده از حسابداری و بودجه‌بندی نقدی منسوخ در این دوران ریاضت اقتصادی، عواقب وخیمی را برای پایداری بلندمدت کشورهای عضو در پی دارد. این سازمانها، همراه با شرکتهای حسابداری جهانی نظیر PWC، از توصیه‌ی صرف در خصوص حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی فراتر رفته‌اند و به سمت پرداختن به مسائلی پیش رفته‌اند که چالش اصلی پیش روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تلقی کرده‌اند. مثلاً آمادگی برای WGA، تهیه و تصویب یک چارچوب مفهومی و پیش‌بینی ثبات و پایداری بلندمدت. با وجود اینکه اتخاذ حسابداری تعهدی بخش دولتی، همچنان داوطلبانه و اختیاری است، اما فشارهای نهادی توسط این سازمانها و سایر حامیان حسابداری تعهدی، حاکی از وجود اجبار در میان آنها می‌باشد. این مساله از نطق زیر که یکی از مدیران فنی کمیسیون اروپا نیز در یازدهمین سمپوزیوم حسابداری تعهدی ایراد کرده است، پیداست:

«ما تمام کاندیدها را ملزم می‌کنیم که برای ورود به اتحادیه اروپا باید حسابداری تعهدی را اتخاذ کنند، در غیر اینصورت چطور می‌توان تاثیر ریاضت‌های اقتصادی را بر جریان نقدی دولت، بر منافع اجتماعی و بر پایداری مالی نشان داد؟»

علیرغم این فشارهای نهادی، مشاهده کردیم که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، هم بلحاظ سیاسی و هم بلحاظ فنی، چالشی پیش روی کشورهای عضو OECD می‌باشد.

4.1.1 چالش‌های سیاسی

سیستم مالی دولتی در بسیاری از کشورهای مرکزی اروپا، با توجه به متمرکزسازی قدرت روی بودجه، با رسوم آنگلو ساکسون فرق داشته است. بر این مبنای، پیش‌بینی شده است که فقط کشورهای آنگلو ساکسون و کشورهایی که دارای سیستم پارلمانی وست‌مینستر هستند، به پیاده‌سازی اصلاحاتی نظیر حسابداری تعهدی مجهزتر باشند، که نیازمند تفویض قدرت به واحدهای دولتی مختلف می‌باشد. بنابراین وزارتخانه‌های خزانه‌داری و دارایی، بعنوان محرک‌های کلیدی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای آنگلو ساکسون ظهور کرده‌اند، این پشتیبانی سیاسی جهت برانگیختن اصلاحات، به بروکرات‌ها در این کشورها اجازه داده است تا یک برنامه‌ی مفصل و همراه با جزئیات را برای اصلاحات تهیه کنند، بدون اینکه توجه زیادی به هزینه‌ها نمایند. یک مشاور ارشد حساب در خزانه‌ی یک کشور آنگلو ساکسون در هشتمین سمپوزیم اظهار داشت:

«ما از یک منشور و پشتیبانی سیاسی برای اصلاحات حسابداری تعهدی برخورداریم. بنابراین خیلی راجع به هزینه‌های انتقال فکر نمی‌کردیم. ما یک رویکرد فازی را انتخاب کردیم، یعنی جابجایی با نمایش دستاوردها و ایجاد اعتماد به حسابداری تعهدی. همچنین از «یک اجرای آزمایشی» استفاده کردیم تا مسائل مورد اختلاف را حل کنیم، مثلاً شرکتهای دولتی را شناسایی نماییم»

اما در اکثر پذیرندگان حسابداری تعهدی بخش دولتی، این مساله بلاموضوع بود. در طول مباحثات غیررسمی مان، نمایندگان بسیاری از پذیرندگان حسابداری تعهدی، می‌گفتند که سیاستمداران کشورشان تمایلی به تفویض قدرت ذاتی مالی‌شان به سازمانها ندارند. آنها دغدغه‌هایی نیز راجع به مسائل مرتبط با هزینه داشتند و در خصوص ربط‌مندی حسابداری تعهدی دولتی در حوزه‌هایشان پرسش‌هایی داشتند. اینکه بسیاری از سیاستمداران اروپایی در خصوص حسابداری تعهدی — به دلیل هزینه‌های ناشی از پیاده‌سازی آن محتاط هستند — در نشریات پژوهشی متعددی هویدا است. لازم به ذکر است که حسابداری در برخی از کشورهای عضو OECD، عمدتاً در کشورهایی که آلمانی‌زبان و در نروژ، چیزی بیش از ثبت دریافت‌ها و پرداختهای نقدی بوده است. این کشورها به نوعی حسابداری بودجه‌ای پیشرفته پایبند بودند که تمرکز خاصی بر مدیریت پول، کنترل بودجه و کنترل پرداخت داشت. این سیستم

کشورها را قادر می‌ساخت که رویدادهایی را که در مراحل بودجه‌ای مختلف رخ داده‌اند ثبت کنند و گزارش دهند، نه دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را که پایین‌ترین مرحله در فرایند بودجه تلقی می‌شود. مانسن (2008) می‌گوید که نسخه‌ی پیشرفته‌ی حسابداری کامرال² می‌تواند همان اطلاعاتی را در اختیار شرکتهای دولتی بگذارد که حسابداری تعهدی در صدد دستیابی به آن بوده است. این نیز یکی از دلایلی معرفی شده است که باعث می‌شود برخی کشورهای عضو OECD—مثلاً آلمان و نروژ— به جای پیگیری اصلاحات گسترده در زمینه‌ی حسابداری تعهدی، ساختار سنتی حسابداری‌شان را بدون تغییر رها کنند. پرتال، لاند، جونز و لودر (2012) می‌گویند که برخی از کشورهای مرکزی اروپایی، حسابداری سنتی بودجه‌شان را حفظ کرده‌اند، حتی اگر اصلاحاتی در زمینه‌ی گزارش‌های مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی انجام داده باشند.

هزینه‌های مرتبط با تغییر نوع حسابداری، توجه سازمانهای بین‌المللی و شرکتهای حرفه‌های حسابداری را نیز به خود جلب کرده است. مثلاً کمیسیون اروپا در گزارش خود فرض را بر این گذاشته است که هزینه‌های حرکت از سیستم حسابداری مبتنی بر نقدینگی به یک سیستم حسابداری تعهدی برای دولت مرکزی با تعداد متوسطی از اعضا، می‌تواند به 50 میلیون یورو بالغ شود، که شامل هزینه‌های تعیین و اجرای استانداردهای جدید، سیستم‌های فناوری اطلاعات مربوطه و آموزش و تعلیم مناسب می‌باشد. در همین گزارش، ذکر شده است که کشور فرانسه بالغ بر 1500 میلیون یورویی که صرف تهیه‌ی حسابداری تعهدی و اصلاحات بودجه‌بندی طی دهه‌ی گذشته کرده است. در طول گفتگوهای غیررسمی، نمایندگان پذیرندگان حسابداری تعهدی متذکر شدند که لازم است وقت زیادی را صرف روشن کردن موضوع برای سیاستمداران و اعضای مجلس کرده‌اند تا آنها را به اهمیت حسابداری تعهدی و اینکه چقدر باعث شفافیت و پاسخ‌پذیری امور مالی دولتی می‌شود، واقف گردانند. حتی در برخی کشورها، متصدیان بودجه و خزانه ملزم شدند که برنامه‌ی انتقال خود را به سمت حسابداری تعهدی اصلاح کنند و تغییر دهند. یک حسابدار ارشد در وزارت خزانه‌ی یک پذیرندگان متوسط، تجربه‌ی خود را در هشتمین سمپوزیم به اشتراک گذاشته است:

²cameral accounting

«جهت رضایت سیاستمداران و اعضای مجلس، توافق کردیم که اصلاحات را اندکی ساده‌تر نماییم، یعنی یک بودجه‌ی نقدی با برخی اصلاحات تعهدی و حسابداری تعهدی برای گزارش در سطح فدرال پیشنهاد کردیم. این تلاش‌ها کمک زیادی کردند، آنها هم برنامه‌ی انتقال و هم به هزینه‌ها را تصویب کردند».

پذیرندگان جدید حسابداری تعهدی، که بسیاری از آنها کشورهای نوظهور هستند، احتمال دارد هزینه‌های انتقال به حسابداری تعهدی را کمتر از مقدار واقعی برآورد کنند. همانطور که بروسکا و همکارانش (2013) گفته‌اند، در میان بسیاری از کشورها - بویژه کشورهای خاص نوظهور - گرایش به تقلید از بهترین روشهای حسابداری وجود دارد، روشهایی که کشورهای پیشرفته و سازمانهای بین‌المللی آنها را تهیه کرده‌اند. کشورهای نوظهور (پذیرندگان جدید حسابداری تعهدی)، بعنوان بخشی از مدرنیته، از یک رویکرد انفجاری در قبال حسابداری تعهدی استفاده کرده‌اند، یعنی اتخاذ حسابداری تعهدی هم برای گزارشدهی مالی و هم برای تخصیص بودجه در تمام سطح اجرایی. با اینحال، با توجه به هزینه‌هایی که در فرایند انتقال تحمیل می‌شود، برخی از این کشورها ناچار شده بودند که عقب‌نشینی کنند و یک رویکرد گام به گام در قبال اصلاحات در پیش گیرند. مدیری از یک اداره‌ی خزانه‌داری وزارت دارایی و استراتژی، که نماینده‌ی یک کشور آسیایی بود (یکی از پذیرندگان جدید حسابداری تعهدی)، در یازدهمین سمپوزیم حسابداری تعهدی، در خصوص رویکرد گام به گام گفت:

«خیلی مشتاق به پیروی از مسیرهای اصلاحی بودیم که کشورهای انگلوساکسون در پیش گرفته بودند. در سال 2010 مجبور بودیم 70 حسابدار رسمی را منصوب و اعزام کردیم تا از صورتحسابهای مالی وزارتخانه‌هایمان پشتیبانی نماییم. هزینه‌های زیادی را جهت آموزش و سایر فعالیتهای تدارکاتی متحمل شدیم. نهایتاً رویکرد انفجاری خودمان را کنار گذاریم و تصمیم گرفتیم که اصلاحات را از وزارتخانه‌ها شروع کنیم».

در طول مشاهدات و مباحث غیررسمی که داشتیم، نمایندگان بسیاری از کشورهای عضو نیز دغدغه‌هایی راجع به هزینه‌هایی داشتند باید صرف آگاهی‌بخشی به رسانه‌ها و کارمندان دولت در خصوص مزایای حسابداری تعهدی می‌شد. در بسیاری از کشورها، متصدیان بودجه و خزانه، با چالش‌های قابل توجهی در زمینه‌ی متقاعدسازی عموم به نیاز به استفاده از حسابداری تعهدی بخش دولتی روبرو بودند. مثلاً وزارت خزانه‌داری آمریکا از دهه‌ی گذشته مشغول

آماده‌سازی نسخه‌ی ساده‌شده‌ی صورتحساب‌های مالی برای شهروندان و مطبوعات بوده است تا آنها را نسبت به سلامت مالی و پایداری بلندمدت دولت فدرال روشن سازد. دست اندرکاران حسابداری و نهادهای استانداردگذاری، عدم انطباق رایجی را بین روشهای حسابداری و آموزش حسابداری پیش‌بینی کرده‌اند که در موسسات آموزش عالی و بعنوان دلیل اصلی بازدارنده‌ی فرد از بکارگیری اطلاعات حسابداری تعهدی، ارائه شده است. بیانیه‌ی زیر، که از جانب مدیر فنی یک موسسه‌ی سیاستگذار در یازدهمین سمپوزیم می‌باشد، این مساله را روشن می‌کند:

«مردم از آموزش کافی برخوردار نیستند که بتوانند از عهده‌ی کار ما برآیند؛ حال پرسش این است که آیا لازم است تعاریفمان را با آنچه در مدارسمان آموزش می‌دهیم، تنظیم کنیم یا خیر؟»

همانطور که لومبرانو و زانین (2013) گفته‌اند، با توجه به این واقعیت که شهروندان علاقه‌ی بیشتری به ارزیابی کیفیت خدمات دولتی دارند تا به اطلاعاتی که از صورتحسابهای مالی عرضه می‌شوند، این مساله‌ای عجیب بشمار نمی‌رود. طرفداران حسابداری تعهدی دیدگاهشان این است که هرچندکه هزینه‌های مشهود انتقال حسابداری تعهدی ممکن است زیاد بنظر برسد، اما در مقایسه با سهم مخارج دولتی در تولید ناخالص ملی کشورها، نسبتاً کم هستند. مثلاً هیلد و گوگریو (2011) می‌گویند که مخارج بخش دولتی، مسئول بیش از 40٪ از تولید ناخالص ملی بریتانیا می‌باشد. گفته می‌شود که هزینه‌های تصمیم‌گیری ضعیفی که ناشی از عدم اطلاعات کافی از نقدینگی است، بسیار بیشتر از هزینه‌های انتقال برای حسابداری تعهدی می‌باشد. در این گزارش، (CIPFA(2012 می‌گوید که کشورهای زیادی به دنبال حسابداری نقدی هستند، با صرف هزینه‌های کلان در حال ایجاد سیستم‌ها و فرایندهای بیشتری می‌باشند تا بتوانند دارایی‌ها، تعهدات مالی، برنامه‌ها و تعهداتشان را مدیریت نمایند.

4.1.2 چالش‌های فنی

دشواریهای فنی مختلفی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورهای عضو OECD پیش‌بینی شده است، بویژه در پذیرندگانی که شور و هیجان متوسط یا پایینی دارند. بخش دولتی از تعداد زیادی دارایی و تعهدات مالی تشکیل شده است، مثلاً دارایی‌های موروثی، دارایی‌های نظامی، دارایی‌های زیرساختی و برنامه‌های تامین اجتماعی که در

بخش خصوصی وجود ندارند. از میان چالشهای فنی، چالش کلیدی این بوده است که آیا نیاز به ترک ارزش تاریخی که برای سنجش این دارایی‌ها و تعهدات مالی بکار می‌رود و جایگزین کردن آن با مدل‌های ارزیابی جایگزین نظیر ارزش بازار، ارزش منصفانه و هزینه‌ی جایگزینی وجود دارد یا خیر. البته جایگزین کردن ارزش تاریخی به جای ارزش منصفانه، چالشی پیش روی بسیاری از کشورهای عضو بوده است. بسیاری از شرکت‌کنندگانی که نماینده‌ی پذیرندگان با اشتیاق کم و متوسط بودند، خود را زیاد درگیر مباحث مرتبط با ارزش بازار نمی‌کنند، چراکه به آنها ارتباطی ندارد. این مساله در نظر زیر مشهود است که معاون بودجه و برنامه‌ریزی مالی در وزارت دارایی یکی از کشورهای اتخاذکننده در هشتمین سمپوزیم حسابداری تعهدی، آنرا ابراز کرده است:

«ما تمایلی نداریم بیخود قشقرق به پا کنیم. ما به هزینه‌های تاریخی مبادلات ادامه می‌دهیم، به جای اینکه مجدداً دارایی‌ها و تعهدات مالی را با شناسایی ارزشهای منصفانه‌شان ارزیابی کنیم».

با اینحال، برای پذیرندگان که جدیداً حسابداری تعهدی را اتخاذ کرده‌اند، مساله‌ی ارزشیابی دشوارتر از آنچه که بنظر می‌رسید بوده است. نمایندگان پذیرندگان جدید، از این واقعیت مطلع بودند که لازم است زمانی که کار انتقال به حسابداری تعهدی را به سرانجام رسانند، از ارزشهای بازار/منصفانه برای شناسایی و سنجش دارایی‌ها و تعهدات مالی خود استفاده کنند.

با اینحال آنها متقاعد نشدند که یک بازار روان که برای بسیاری از دارایی‌های آنها وجود دارد و در موقعیتی هستند که راجع به قیمت دارایی‌های خود چانه‌زنی کنند. در طول گفتگوی غیررسمی ما، مدیر کل خزانه‌داری یک کشور آسیایی (یک پذیرنده‌ی جدید)، این موضوع را متذکر شد که کشورش به چه نحو یک رویکرد نسبتاً متفاوت را جهت ارزیابی دارایی‌ها اتخاذ کرده است، و ادعا می‌کرد که آن درسی بود که از تجربه‌ی اولین پذیرندگان آموخته است. وی بعداً در دهمین سمپوزیم چنین گفت:

«ما از دو مرحله برای ارزیابی دارایی‌های خود پیروی می‌کنیم، قبل از اینکه آنها را در صورتحساب وضعیت مالی بگنجانیم. نخست، بازرسی فیزیکی دارایی‌ها را عهده‌دار می‌شویم و هزینه‌های تصاحب آنها را محاسبه می‌کنیم.

سپس، پس از بازرسی فیزیکی مورد تحلیل قرار گرفت هزینه‌های جایگزینی نیز محاسبه گردید، آن مقادیر را به دارایی‌هایمان تخصیص می‌دهیم».

چند پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق یا اشتیاق متوسط حسابداری تعهدی، این دغدغه را مطرح کردند که چطور باید با شناسایی جریانهای ورودی و خروجی که قابل اعمال به یک دوره‌ی خاص است یا با مدنظر قرار دادن تغییرات در دارایی‌های خالص، درآمدها و مخارج را تعیین نماییم. اما بنظر می‌رسید که اولین پذیرندگان حسابداری تعهدی، در استفاده از رویکرد ارزش منصفانه در سنجش دارایی‌هایشان، نظرشان مثبت است. برخلاف پذیرندگان کم‌اشتیاق حسابداری تعهدی، چالشی که پذیرندگان اولیه با آن روبرو بودند این بود که مردم را در خصوص نوساناتی که ممکن بود هر ساله به دلیل تغییرات در ارزش دارایی‌ها تجربه کنند، روشن سازند. دغدغه‌ی عمده‌ی آنها این بود که مانع این شوند که سیاستمداران از کسری‌های بودجه یا سودهای غیرمترقبه‌ای که ناشی از تغییر ارزشیابی دارایی است، استفاده کنند و از آنها جهت افزایش یا کاهش مخارج مرتبط با سایر برنامه‌های اجتماعی بهره‌برداری نمایند.

چاره‌جویی برای برنامه‌های بیمه اجتماعی، مساله‌ی ستیهنده‌ی دیگری است که در کشورهای عضو OECD، از جمله پذیرندگان اولیه‌ی حسابداری تعهدی، مطرح است. اتفاق نظری میان کشورهای عضو در این زمینه وجود دارد که الزامات قراردادی نظیر برنامه‌های مرتبط با مقرری بازنشستگی کارکنان دولت، باید بعنوان تعهدات مالی تلقی شوند و در صورت وضعیّت مالی گنجانده شوند. استدلال شده است که این قبیل برنامه‌ها به دلیل جمعیت رو به کهنولتی که در آینده شکل می‌گیرد، می‌توانند برای دولتهای عضو، در آینده یک تعهد بزرگ تلقی شوند. با اینحال متوجه شدیم که فقط تعداد کمی از کشورهای عضو هستند که برنامه‌های بیمه‌ی اجتماعی را -مخصوصاً مستمری بازنشستگی را- یک تعهد مالی تلقی کرده‌اند. با توجه به اینکه در بسیاری از کشورها برنامه‌ی مرتبط با مستمری بر اساس pay-as-you-go پایه‌گذاری شده است، شرکت‌کنندگانی که نماینده‌ی کشورهای پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق حسابداری تعهدی بودند، دیدگاهشان این بود که نیازی به برسمیت شناختن برنامه‌های بیمه‌ی اجتماعی بعنوان یک تعهد مالی نیست و این برنامه‌ها را باید صرفاً جهت ایجاد شفافیت، روی کاغذ تعدیل و تنظیم کنیم.

به همین نحو، متوجه یک گرایش رو به افزایش در خصوص مشارکت خصوصی-دولتی (PPP) در میان کشورهای عضو OECD بودیم، که نه فقط جهت دستیابی به بهبود ارزش پول (VFM) بلکه برای رسیدن به اهداف مالی‌شان نیز بود. با اینحال، بسیاری از کشورهای عضو OECD، همچنان PPPها را بعنوان بخشی از تعهدات احتمالی‌شان برسمیت نشناخته‌اند و آنها را در صورتهای مالی‌شان لحاظ نکرده‌اند. طرفداران حسابداری تعهدی بخش دولتی، استدلالشان این است که ننگ‌جاندن PPP در صورتهای مالی، دولت را در معرض بدهی برنامه‌ریزی نشده قرار خواهد داد. مباحثاتی صورت گرفت، در این خصوص که آیا پروژه‌های PPP در کشورهای عضو موفق بوده‌اند و سطح موفقیتشان از نظر ریسک‌های انتقال، ایجاد ارزش برای پول و صرفه‌جویی در هزینه‌ها، چه مقدار بوده است. با روشن کردن چالش‌هایی که پیش روی پروژه‌های PPP هستند، معاون بودجه در اداره دارایی فدرال یک پذیرنده‌ی حسابداری تعهدی، در دهمین سمپوزیم چنین گفت:

«استانداردهای مختلف، ضوابط مختلفی را برای حسابداری PPP وضع کرده‌اند. ما رهنمود استاندارد جهت تعریف پروژه‌های PPP و شناسایی ریسک‌های مرتبطی که در صورتهای مالی‌مان وجود دارد، نداریم.»

نمایندگان چند کشور عضو OECD علاوه بر PPPها، چالش‌هایی را برجسته کرده‌اند که در سنجش و گزارشدهی اقلام غیرنقدی، با آنها روبرو بوده‌اند (مثلاً کاستی ارزش دارایی، اختلال، سناریوها و نرخ تنزیل). ظاهراً رسیدگی به اقلام غیرنقدی، باعث شده کشورهای عضو با دو مشکل روبرو شوند: دقت و بی‌ثباتی. این مساله در گفته‌های مشاور ارشد حسابداری در خزانه‌داری یکی از پذیرندگان اولیه در دهمین سمپوزیم، مشهود بود:

«بزرگترین مشکل، غلبه بر تغییرات مکرری است که در قیمت‌ها و هزینه‌ها رخ می‌دهند و تاثیراتی است که آنها بر پیش‌بینی‌ها، برآوردها و تخصیص اعتبار دارند. هنگام محاسبه‌ی کاهش ارزش دارایی‌ها، انتخاب نرخ‌های تنزیل و پیش‌بینی درآمدهای مالیات، بر سر دوراهی قرار داریم.»

در مجموع، ملاحظه کردیم که در OECD، حسابداری تعهدی، هم در سطح اقتصادی و سیاسی پذیرفته شده است و هم در سطوح سازمانی و حوزه‌ی سازمانی مورد پذیرش قرار گرفته است. در سطح سیاسی و اقتصادی، کمیسیون اروپا و OECD پیش‌بینی کرده است که پذیرش حسابداری بخش دولتی، وسیله‌ای باشد که بواسطه‌ی آن بتوان از

مسئولیت‌پذیری و شفافیتِ شرکتهای بخش دولتی در پرتوی بحران بدهی دولتی، اطمینان حاصل کرد. این موسسات از حسابداری تعهدی بخش دولتی بعنوان سیگنالی استفاده کرده‌اند که می‌توان آن را بصورت یک شرط ورود برای عضویتشان تلقی کرد. این بروشنی نشان می‌دهد که بسیاری از کشورهای عضو OECD در معرض فشارهای اجباری و هنجاری هستند تا حسابداری تعهدی را اتخاذ نمایند. همچنین تفاوت‌هایی در عقاید کنشگران در خصوص حسابداری تعهدی وجود دارد، که به گروه کشور بستگی دارد. در حالیکه متصدیان خزانه در پذیرندگان اولیه، دغدغه‌شان بیشتر این است که اهمیت حسابداری تعهدی را برای سیاست‌مداران و شهروندان روشن سازند، اما به اکثریت متصدیان بودجه، حسابداران و سیاست‌گذارانی که نماینده‌ی پذیرندگان کم‌اشتیاق یا اشتیاق متوسط هستند، تاکید بیشتری شده است که ابهامات فنی و سیاسی را که در ذات حسابداری تعهدی قرار دارد، مدیریت نمایند.

4.2 اهمیت بودجه‌بندی حسابداری تعهدی

بودجه‌بندی تعهدی اینگونه تعریف می‌شود: «تعیین اختیار مخارج بودجه‌ای و برآوردهای درآمد، از نظر شاخصه‌های حسابداری تعهدی». برخلاف بودجه‌ی نقدی که بر پیش‌بینی و تخصیص نقدی تمرکز دارد، بودجه‌ی تعهدی، منابعی را پیش‌بینی می‌کند و نشان می‌دهد که دولت آنها را جمع می‌کند و مصرف می‌نماید. مشاهده کرده‌ایم که مباحثی که در خصوص ابعاد مختلف بودجه‌بندی تعهدی و پیاده‌سازی آن در کشورهای عضو OECD مطرح شده‌اند، از نخستین سمپوزیم حسابداری تعهدی OECD مطرح بوده‌اند. این واقعیت که فقط سه کشور عضو، یعنی استرالیا، نیوزلند و بریتانیا، حسابداری تعهدی کاملی را برای تخصیص وجه در سه دهه‌ی گذشته اتخاذ کرده‌اند، بروشنی نشان می‌دهد که در خصوص پذیرش حسابداری تعهدی، برای گزارشدهی مالی، استقبال و پذیرش بسیار کمتری شده است. شش کشور عضو، یعنی استرالیا، بلژیک، دانمارک، سوئیس، شیلی و ایسلند، در سالهای اخیر در تخصیص بودجه‌های خود، از نوعی حسابداری تعهدی استفاده کرده‌اند، اما چند عنصر مهم را از آن مستثنی کرده‌اند، مثلاً پیش‌بینی مستمری‌های خدمات دولتی و تبدیل به سرمایه کردن دارایی‌های آنها. این فقدان علاقه‌ای که در میان کشورهای عضو در انجام اصلاحات بودجه‌بندی تعهدی وجود دارد، در پژوهش‌های دانشگاهی مشهود است.

همانطور که در حسابداری تعهدی این مساله وجود دارد، هم فاکتورهای سیاسی و هم فنی، در پیشبرد حسابداری تعهدی برای تخصیص بودجه در کشورهای عضو دخیل هستند. هرچند که فاکتورهای سیاسی، در بودجه‌بندی تعهدی نقش غالب‌تری دارند. در اکثر کشورها، بودجه‌بندی سیستمی برای پیشگویی نیست، بلکه روشی است برای تصمیم‌گیری دموکراتیک راجع به اینکه منابع مالی را صرف کنند و مالیات‌ها را گردآوری کنند یا خیر. بروسکا و همکارانش به این نکته اشاره می‌کنند که در بسیاری از کشورهای اروپایی، بودجه نقشی اساسی را در فرهنگ اداری قانونی آن کشورها ایفا می‌کند. قانونگذاران و سیاستمداران در بسیاری از این کشورها، بودجه‌بندی تعهدی را بصورت هشدار تلقی کرده‌اند که اصول بودجه‌بندی را به خطر می‌اندازد. دیدگاه آنها این بود که صرفاً از طریق بودجه‌ی نقدی قادرند تعهدات پارلمانی خود را رعایت نمایند، یعنی نشان دهند که پولی که مجازند خرج کنند، با مبالغی که در بودجه گزارش شده است، منطبق می‌باشد. معاون دپارتمان بودجه‌ی وزارت دارایی در یک کشور کم‌اشتیاق پذیرنده‌ی حسابداری تعهدی در هشتمین سمپوزیم، گفته است:

«بودجه‌ی ملی و حسابهای مالی نیز باید در کشورمان به تصویب مجلس مان برسد. ما صورتهای مالی را بر مبنای حسابداری تعهدی، بصورت داوطلبانه آماده کرده‌ایم. با اینحال تمایلی نداریم بودجه‌بندی تعهدی را آماده نماییم. بودجه‌بندی مبتنی بر نقدینگی، از نظر قطعیت، هدفمندی و دسترسی‌پذیری، دارای مزایایی می‌باشد، البته در صورتیکه بخوبی مدیریت شوند».

این واقعیت که تکنیک‌هایی نظیر بودجه‌بندی تعهدی، تمایل دارند کنترل قانونگذاری را بر دولت کمک کنند، بدان معناست که قانون‌گذاری باید آمادگی پذیرش این تغییرات بنیادین در توازن قدرت باشد. ما مشاهده کردیم که با وجود اینکه مدیران تعدادی از پذیرندگان کم‌اشتیاق، نظرات مثبتی نسبت به بودجه‌بندی تعهدی داشتند، پشتیبانی سیاسی از بودجه‌بندی تعهدی نسبتاً ضعیف بود. همانطور که در حسابداری تعهدی مطرح است، کنشگران کلیدی در سطح سازمانی، که عمدتاً نماینده‌ی پذیرندگان کم‌اشتیاق می‌باشند، در طول سمپوزیم این دیدگاه را مطرح ساختند که اتخاذ بودجه‌بندی تعهدی در کشورهایی که در آنها قانونگذاری تاثیر محدودی در فرایند بودجه دارد، آسانتر خواهد بود. استدلال شده است که بدون آزادی عمل در تصمیم راجع به ارائه‌ی خدمات دولتی، اتخاذ بودجه‌بندی

حسابداری در بهبود مدیریت مالی، کاربرد اندکی خواهد داشت. در طول سمپوزیم دهم، این مساله را شاهد بودیم. مشاور ارشد وزارت دارایی در یک کشور اسکاندیناوی، اظهار کرد:

«می‌دانیم که یک عنصر کلیدی در بودجه‌بندی تعهدی، این است که به سازمانها در مدیریت نمودن مخارجشان، آزادی داده شود. آژانس‌های ما کمتر کنترل می‌شوند و ما به آنها اختیار مبسوطی در مخارجشان اعطا کردیم. در کشور ما مدیریت مخارج، اکنون بیشتر یک عنصر مدیریتی است تا یک مساله سیاسی. لازم است صبر کنیم و ببینیم که آیا این نقیصه‌ای برای اعضای پارلمان بشمار می‌رود یا خیر».

موارد متعددی وجود دارد که در آن، اتخاذ بودجه‌بندی تعهدی به دلیل فقدان فشاری که سیاستمداران در سطح حوزه‌ی سازمان اعمال می‌کنند، کنار گذاشته می‌شود. کشور نروژ و هلند، دو نمونه از این کشورهاست. در سال 2009، وزارت دارایی کشور هلند، یک پژوهش مقایسه‌ای بین‌المللی جهت آشکار ساختن تجربه‌ی بین‌المللی در زمینه‌ی بودجه‌بندی و حسابداری تعهدی، انجام داد. آنچه در یافته‌های این پژوهش بطور ضمنی مشهود بود، این بود که بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند یک فرایند پرهزینه و زمان‌بر باشد و فراهم کردن اطلاعات برای پارلمان، می‌تواند بدون پیاده‌سازی حسابداری تعهدی برای وزرای خط، براحتی بهبود یابد. در نتیجه، فقط سازمانهایی که بخش‌های بیزنس‌گونه‌ی دولت بودند، جهت اتخاذ حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی، مناسب تلقی شدند. در یک مورد مشابه، کشور نروژ کمیسیونی را جهت بررسی انجام‌پذیری حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در سال 2007 منصوب کرده بود. اعضای این کمیسیون طرفدار تداوم اصول نقدی بودند، با توجه به اینکه سازمانها بر مبنای کنترل مقادیر ورودی تنظیم شده بودند.

در گزارش وی، اداره‌ی حسابداری کل ایالات متحده، می‌گوید که دیدگاه‌هایی در کشورهای عضو OECD وجود دارد که بودجه‌بندی بر مبنای غیرنقدی، ریسک تبدیل شدن به یک روش حسابداری صرفاً فنی را ایجاد می‌کند که به نوبه‌ی خود، نیازمند درک پیچیده‌تری از استانداردهای حسابداری و مفروضات زیربنایی می‌باشد. در واقع، این قبیل ابهامات فنی عاملی است که باعث شده است برخی از کشورهای عضو، بودجه‌بندی تعهدی را بخشی از یک راه‌حل کامل در بهبود مسئولیت‌پذیری عمومی تلقی کنند. نمایندگان تعدادی از پذیرندگان با اشتیاق متوسط، دیدگاهشان

این است که بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند مکانیزم خوبی برای کارمندان دولت باشد تا با برسمتی‌شناسی هزینه‌ی کامل برنامه‌های خاص، مدیریت عملیاتی را بهبود بخشند. با اینحال، دیدگاه آنها این است که نمی‌توان از آن جهت برسمیت‌شناسی چالش‌های مالی بلندمدت استفاده کرد که منبعت از فاکتورهای نظیر جمعیت رو به کهولت و افزایش هزینه‌های بهداشت و سلامت می‌باشد. نمایندگان بسیاری از کشورهای عضو (عمدتاً از کشورهای اروپای مرکزی) به این نکته اشاره کرد که محدوده‌ی منافع—مثلاً رجیسترهای بهبودیافته‌ی دارایی، شفافیت مالی و سنجش برون‌داد، چطور می‌توانند از طریق حسابداری و گزارشدهی تعهدی حاصل شوند، در حالیکه تخصیص بودجه بصورت نقدی ادامه می‌یابد. معاون وزارت خزانه‌داری یکی از کشورهای نیمه‌مشتاق، در دهمین سمپوزیم گفت:

«ما به سنجش اختیار تخصیص بودجه و پرداخت‌ها بر مبنای نقدینگی و التزام ادامه داده‌ایم، مگر در مواردی نظیر برنامه‌های اعتباری، پرداخت‌های خاص، مستمری‌های برخی کارکنان فدرال و برخی از کارکنان بازنشسته‌ی بخش درمان. یک بودجه‌ی نقدی با برخی تغییرات و اصلاحات، می‌تواند یک رویکرد عملگراتر برای ما باشد.»

هنگام تخصیص بودجه‌بندی تعهدی، این مبحث دیگر راجع به این نیست که چه مقدار پول خرج خواهد شد، بلکه راجع به این است که چه مقدار هزینه ممکن است تحقق یابد. هزینه‌ها تخصیص می‌یابند و به این ترتیب مباحثی راجع به مکانیزم‌های تخصیص مطرح می‌شوند، در حالیکه در حسابداری بودجه، علیرغم عدم توافقی‌های احتمالی، بحث صرفاً راجع به پولی است که قرار است صرف شود یا جمع‌آوری گردد. ما مشاهده کردیم که اکثر پذیرندگان کم‌اشتیاق و نیم‌مشتاق، در مورد ظرفیت خود در تخصیص هزینه‌ها و بهره‌برداری از مزایای ادراک‌شده از بودجه‌بندی تعهدی، نگران بودند. یک معاون مدیر کل دپارتمان بودجه، که نماینده‌ی گروهی از پذیرندگان کم‌اشتیاق بود، در هشتمین سمپوزیم اظهار داشت:

«برای اینکه این تغییر (بودجه‌بندی تعهدی) رخ دهد، نخست نیاز است که مدیران بودجه‌ی خود را آموزش دهیم. ما از مقررات ارزشیابی مناسب یا زیرساخت فناوری اطلاعات برخوردار نیستیم. همچنین لازم است تمرکز خود را تغییر دهیم، در حال حاضر در خصوص بهبود ترازنامه می‌باشد. احتمالاً از برآوردن شرایط بودجه‌بندی تعهدی، خیلی دور هستیم.»

جونز و لودر (2011)، ادعا می‌کنند که فقدان ظرفیت جذب‌کننده، در میان دولتهای فدرال آلمان مشهود بود، چرا که بسیاری از آنها ناچار بودند تصمیم خود را در مدنظر قرار دادن بودجه‌بندی تعهدی مدنظر قرار دهند. حل کردن مسائل مرتبط با تخصیص منابع و مدیریت نمودن ابهامات فنی که در بودجه‌بندی تعهدی وجود دارد، به دلیل فقدان فرایندهای استاندارد و رهنمودی جهت آماده‌سازی بودجه‌بندی تعهدی، پیچیده‌تر شده بوده است. همانطور که در حسابداری تعهدی این مساله صدق میکند، ظاهراً روشی جهت انجام بودجه‌بندی تعهدی حتی در میان مشتاق‌ترین پذیرندگان نیز وجود ندارد. مثلاً USGAO تغییراتی را نشان میدهد که کشورها در سنجش کمبود/مازاد دولت در تخصیص تعهدی بودجه‌شان، اتخاذ کرده‌اند. در حالیکه نیوزلند کمبود/مازاد خود را با استفاده از نتایج عملیاتی خالص تعهدی گزارش می‌دهد، استرالیا یک شاخص «تراز مالی» معرفی کرده است. همچنین ادعا شده است که کشورهای بودجه‌بندی تعهدی را اتخاذ کرده‌اند، کل هزینه‌ها، بخصوص هزینه‌های بلندمدت را کمتر از مقدار واقعی بیان کرده‌اند.

به همین ترتیب، مسائلی نیز در خصوص شفافیت بودجه‌بندی تعهدی بر استقراض و مدیریت بدهی وجود دارد. یک دوراهی کلیدی که تعدادی از پذیرندگان کم‌اشتیاق و نیمه‌مشتاق مواجه بوده‌اند، تعیین محدوده‌های مخارج برای آژانس‌ها بوده است و اینکه به آنها اختیار داده شود که محدوده‌ها را از یک آیتم به آیتم دیگر تغییر دهند؛ بعلاوه، کشورهای عضو در خصوص فقدان استراتژی مالی در بودجه‌بندی تعهدی، مردد بودند. یک متصدی حساب دولتی که نماینده‌ی وزارت دارایی یک پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق بود، در یازدهمین سمپوزیم، دیدگاه کشور خود را راجع به بودجه‌بندی تعهدی چنین ابراز کرد:

«تخصیص بودجه‌ی تعهدی، بیانگر استراتژی مالی نیست. آنها صرفاً پیش‌گویی‌هایی انجام می‌دهند. برای دولت، در میان گذاشتن این استراتژی مالی، بیشترین اهمیت را برای نشان دادن اولویت‌هایش دارد».

اما استانداردها، سازمانهای بین‌المللی و حسابداران حرفه‌ای، یعنی کنشگران در سطح اقتصادی و سیاسی، بودجه‌بندی تعهدی را یک مولفه‌ی مهم از اصلاحات کلی‌تر در مدیریت دولتی قلمداد کرده‌اند. آنچه به صورت ضمنی در تاکیدات آنها حس می‌شد، این بود که اتخاذ اصول تعهدی برای گزارشدهی بدون کاربرد مشابه برای بودجه‌بندی،

کشورها را از بهره‌برداری از حسابداری تعهدی باز می‌دارد و به این طریق، مانع بهبود عملکرد مالی آنها نیز می‌شود. این سازمانها، بودجه‌بندی تعهدی را بعنوان ابزاری ارائه کرده‌اند که از طریق آن، هم مدیریت عملیاتی و هم گزارشدهی خارجی را بهبود بخشند. بودجه‌بندی تعهدی را میتوان بصورت داخلی و جهت پشتیبانی مدیریتی و اتخاذ تصمیمات مدیریتی کارآمد، بکار برد، به این دلیل که پتانسیل ارتباط دادن آن با هزینه‌ی کل منابعی را دارد که از آنها برای عملکردی استفاده میشود که از آن منابع حاصل می‌شوند. این اطلاعات برای معرفی مدیریت متمرکز بر عملکرد در بخش دولتی ضروری است. به همین نحو، اشاراتی شده است که با ترسیم ره‌آوردهای بلندمدت تصمیمات فعلی، بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند موجب بهبود گزارشدهی بیرونی گردد. این واقعیت که بودجه‌بندی تعهدی به تغییرات سالانه در دارایی‌ها و تعهدات مالی می‌پردازد، به این معناست که شرکتهای دولتی قادر خواهند بود در خصوص تملیک، فروختن و حفظ دارایی‌های ثابت، تصمیمات بهتری اتخاذ نمایند. بعلاوه، آنها انگیزانه‌های بهتری جهت شناسایی و فروش آن دارایی‌های غیرمالی دارند که با لحاظ کردن کاهش بها در بودجه‌ی عملیات، پیش‌بینی می‌گردد.

ما در طول این سمپوزیم‌ها شاهد بودیم که پذیرندگان بااشتیاق، نظرات مشابهی را در خصوص اهمیت و مزایای بودجه‌بندی تعهدی در بخش دولتی دارند. کشورهای آنها از این دیدگاه برخوردار بودند که جهت ایجاد مزایای آگاهی بهبودیافته‌ی تاثیرات مالی تصمیمات خود، مدیریت بهبودیافته‌ی دارایی و ارزیابی بهبودیافته‌ی ریسک، یکپارچگی در گزارشدهی با فرایند بودجه، یک پیش‌شرط بشمار می‌رود. مدیر حرفه‌ی حسابداری داخلی دولت در خزانه‌داری پذیرندگان تعهدی پراشتیاق، دیدگاه وی درخصوص بودجه‌بندی تعهدی در دهمین سمپوزیم، این بود:

«ما از تصمیم خود در خصوص پیاده‌سازی بودجه‌بندی تعهدی به‌مراه گزارشدهی مالی، پشیمان نیستیم. اگر باز هم بخواهیم انتخاب کنیم، حسابداری تعهدی را انتخاب می‌کنیم».

در طول مشاهداتمان، تمایز روشنی را میان کنشگران حوزه‌ی سازمان و کنشگران سطوح سازمان در خصوص اهمیت و کاربردپذیری بودجه‌بندی تعهدی در حوزه‌ی خاص خودشان، شاهد بودیم. بودجه همچنان ابزاری جهت حاکمیت در بسیاری از کشورهای مرکزی اروپا باقی مانده است، و بنظر می‌آید که سیاستمداران و قانون‌گذاران در این

کشورها، تمایلی به تسهیل تغییرات در سیستم بودجه‌ی کشورشان ندارند. بنابراین فشارهای اجباری برای کشورهای عضو جهت استقبال از بودجه‌بندی تعهدی، ضعیف بوده‌اند. 5 بواقع، برخی آژانس‌ها و مدیران پذیرندگان مشتاق و کم‌اشتیاق حسابداری تعهدی، از بودجه‌بندی تعهدی برای مقاصد داخلی - یعنی مدیریت عملیات - پشتیبانی کرده‌اند. اما بسیاری از آنها هنوز در خصوص مزایای اتخاذ این نوع حسابداری و ظرفیت پیاده‌سازی بودجه‌بندی تعهدی جهت مقاصد گزارشدهی خارجی، متقاعد نشده‌اند. پذیرندگان اولیه‌ی حسابداران تعهدی، پشتیبانان اصلی حاملان اصلی ایده‌های بودجه‌بندی می‌باشند. این کشورها به‌مراه سایر مروجان این نوع بودجه‌بندی در سطح نهادی، بخصوص در کمیسیون اروپا (IFAC) و شرکتهای حسابداری حرفه‌ای، در خصوص سودمندی حسابداری تعهدی برای گزارشدهی مالی، با تردید مواجهند. کمیسیون اروپا به این نکته اشاره کرده است که EPSAS ی پیشنهادی، استانداردهایی را هم در گزارشدهی مالی و هم در تخصیص بودجه لحاظ کرده است. بنابراین چنین استدلال می‌شود که فشارهای نهادی که بر کشورهای عضو جهت اتخاذ بودجه‌بندی تعهدی وارد می‌شود، ممکن است در آینده بیشتر شود.

4.3 کاربردپذیری IPSAS ها

نشریات پژوهشی مرتبط با حسابداری تعهدی بخش دولتی، نشان می‌دهند که IPSAS ها در پرداختن و رسیدگی به ضوابط اکثر کشورهای مرکزی اروپا و دولتهای OECD که در آنها امور مالی عمومی پیرامون بودجه‌ی سالانه متمرکز است، ناکام مانده است. در بسیاری از این کشورها، IPSAS ها در زمینه‌ی حسابداری بخش دولتی، بیشتر دربرگیرنده‌ی سنت آنگلو ساکسون هستند که در آن صورتهای مالی از اطلاعات بودجه‌بندی تفکیک می‌شود و جهت رفع نیازهای عموم آماده می‌شوند. این واقعیت که استرالیا، نیوزلند و بریتانیا IFRS ها را برای بخش‌های دولتی خود اتخاذ کرده‌اند، و اینکه و استانداردهای فعلی در زمینه‌ی حسابداری بخش دولتی، نزدیکترین به IPSAS تلقی می‌شوند، به این واقعیت عینیت می‌بخشد. مثلاً ارنست و یانگ (2012) می‌گویند که استانداردهای حسابداری بریتانیا، به میزان 95٪ با IPSAS ها همخوانی دارند.

در طول مشاهداتمان متوجه شدیم که تعدادی از کشورهای اروپایی و کشورهای عضو OECD—مثلاً ایتالیا و اسلواکی— دغدغه‌هایی در خصوص فقدان تدارکات خاص بخش دولتی در IPSASها جهت برسمیت‌شناسایی و سنجش تعهدات مالی مرتبط با مستمری، مزایای اجتماعی، درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های تاریخی، ابراز کرده‌اند. IPSASها در این کشورها بعنوان رویکردهای پرهزینه، ناکامل، پیچیده و بسیار نظری جهت ساده‌سازی حسابداری بخش دولتی‌شان پیش‌بینی شده‌اند. کمیسیون اروپا (2012) در گزارش ارزیابی خود، چندین مسأله‌ی مهم را در ارتباط با IPSASها نام برده است، مثلاً حاکمیت IPSASB، رابطه‌ی بین IPSASBها و سیستم‌های اروپایی حساب؛ و روشن ساخته است که IPSASها نمی‌توانند در کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا پیاده‌سازی شوند. کمیسیون اروپا (2013) با استفاده از IPSASها بعنوان یک رفرنس آغازین، برای توسعه‌ی مجموعه‌ای از حسابداری هماهنگ بخش دولتی و استانداردهای بودجه‌بندی، یعنی EPSASها توصیه‌هایی کرده است. این روندی که در خصوص EPSASها وجود دارد، اخیراً به یک هشدار تبدیل شده است که هم در مقابل مناسب بودن IPSASها و هم در مقابل اتخاذ آنها در آینده توسط سایر کشورهای اتحادیه‌ی اروپا و کشورهای عضو OECD هشدار می‌دهد. در طول مباحث غیررسمی‌مان در دهمین سمپوزیم، وزیر بودجه‌ی یکی از پذیرندگان نیمه‌مشتاق از شمال اروپا، اظهار داشت:

«ما اکنون تمام IPSASها را در به مدت هفت سال در کشورمان مورد بررسی قرار داده‌ایم. مزیت خاص آنها در این است که یک رویکرد آنگلو‌ساکسون دارند و می‌توان از آن جهت برنامه‌ها و پروژه‌های صندوق بین‌المللی پول و سایر قرض‌دهندگان، سرمایه‌گذاران در کشورهای در حال توسعه، استفاده نمود. آنها نمی‌توانند از برنامه‌های گزارشده‌ی در اروپا استفاده کنند».

پژوهش‌های پیشین راجع به حسابداری بخش دولتی در کشورهای نوظهور، افزایش تمایل در میان این کشورها را به اتخاذ IPSAS نشان داده‌اند، که حاکی از تلاش آنها جهت تقلید از بهترین روش‌هایی است که سازمان‌های بین‌المللی و کشورهای غربی اتخاذ کرده‌اند. ما در طول مشاهداتمان متوجه شدیم که این فشار تقلیدی بر کشورهای عضو OECD جهت ایجاد گامی به سوی IPSASها، وجود ندارد. مشاور ارشد وزارت دارایی یکی از کشورهای اسکانداوی (یک پذیرنده‌ی نیمه‌مشتاق)، در دهمین سمپوزیم ابراز داشت:

« مثلاً، نروژ IPSAS ها را بصورت اجباری اتخاذ نکرده است. کشور سوئد یک حسابداری تعهدی را در دوره‌ی قبل از IPSAS ها اتخاذ نمود. بله، ما تشویق شدیم تا حسابداری تعهدی را اتخاذ و بسط دهیم اما چنین فشاری جهت اتخاذ IPSAS ها نداشتیم.»

نمایندگان چند پذیرنده‌ی نیمه‌مشتاق و پذیرندگان جدید حسابداری تعهدی، دیدگاهشان این بود که گزارش‌های سالانه‌های آنها، بلحاظ اصول اساسی و تعاریفی که از عناصر مورد استفاده‌شان ارائه می‌دهند، با IPSAS ها متناظرند. اما آنها چند مسأله‌ی فنی و ناسازگار را در طول گفتگوهای غیررسمی خود مطرح نمودند، بر این اساس که مدعی بودند اگر می‌خواستند کاملاً زیر پوشش IPSAS ها قرار گیرند، یک مانع به شمار می‌روند. مدیر خزانه‌داری وزارت استراتژی و دارایی یکی از پذیرندگان جدید در یازدهمین سمپوزیم اظهار داشت که دپارتمان وی چندین IPSAS را مورد تغییر و اصلاح قرار داده است، از جمله مزایای کارکنان، ابزارهای مالی، هزینه‌های استقراض و گزارش‌دهی مالی در مورد قسمتهای مختلف، تا جایگزین‌هایی که در استانداردها وجود دارند را حذف کنند و پیچیدگی را کاهش دهند. یک افسر بودجه‌ی ارشد که نماینده‌ی یک پذیرنده‌ی نیمه‌مشتاق از یک کشور در شمال اروپا بود، با اشاره به مدل دارایی-تعهدات مالی که در استانداردها بطور ضمنی ذکر شده است، با تأکید بر ارزش منصفانه و قیمت‌های بازار، به تردید کشورش در اتخاذ IPSAS ها اشاره می‌کرد. این واقعیت که کشورش به مدل درآمد-هزینه‌ای پایبند بود که به هزینه‌های تاریخی، رویکرد صورتحساب درآمد اتکا دارد، بدان معنا بود که IPSAS ها تلویحاً غیرمرتبط می‌باشند. همان متصدی بودجه با نمایش کاربردناپذیری IPSAS ها، در دهمین سمپوزیم اظهار داشت:

« 19 IPSAS دلیلی جهت تغییر مدل ارزیابی فعلی دارایی‌های مالی، آنگونه که در دستور بودجه‌ی ما تصریح شده است، ارائه نمی‌دهد.»

به همین ترتیب، برخی دیگر از شرکت‌کننده‌ها نیز اظهاراتی راجع به فقدان تدارکات لازم جهت رسیدگی به دارایی‌های اصلی ناملموس دولت -یعنی تعیین مالیات- بیان می‌کردند. برخی از شرکت‌کننده‌ها، مخصوصاً افرادی که از کشورهای اروپای مرکزی حضور داشتند- دیدگاه نقادانه‌ای در خصوص ضوابطی داشتند که در IPSAS 28-30 برای ابزارهای مالی مطرح شده بود. همچنین نگرانی‌هایی راجع به عدم کفایت و ناتوانی IPSAS ها در رسیدگی به

مخارج غیرمبادله‌ای انتقال، یعنی مالیات و ترانسفرها، مزایای کارکنان، بدهی دولتی و درآمدهای دولت، مطرح بود. مثلاً مخارج انتقال نامبادله‌ای، عمده مخارج در دولتهای مرکزی‌شان و برخی دیگر از شرکتهای دولتی بشمار می‌رفت؛ با اینحال هیچ IPSAS برای این مخارج در اختیار نبود. بعلاوه، با توجه به اینکه منابع درآمدی برخی دولتهای اروپایی، بسیار گسترده‌تر از آنچه‌ای بود که در استانداردها تعریف شده بود، مشخص شد که IPSAA 23 در بسیاری از این دولتهای اروپایی، ربط‌مندی ندارد. به همین نحو، IPSAS 29 در این زمینه کاربردپذیر نبود، چراکه بسیاری از این کشورها دارای سیستم پیشرفته‌ای نبودند که بتواند کمیسیون‌ها و مخارج بدهی دولتی‌شان را از هم تفکیک نماید.

در طول مشاهداتمان متوجه شدیم که دو مساله/شرط کلیدی در ارتباط با IPSASها وجود دارد: یعنی چارچوب مفهومی و حساب‌های کل دولتی (WGAها)، که توجه خاص اکثر کشورهای عضو OECD را به خود جلب کرده بودند. با صرف نه سال و هشت محاسبه‌ی دولتی با انسجام جهانی، IPSASB اخیراً این را تصویب کرده است: «چارچوب مفهومی هدف عمومی گزارشده‌ی مالی توسط شرکتهای بخش دولتی». IPSASB مدعی است که با توجه تخصصی به مسائل خاص مرتبط با بخش دولتی، مسائل مرتبط با این چارچوب در حال گسترش بوده است و مبنایی را برای آماده‌سازی گزارش‌های باکیفیت برای مسئولیت‌پذیری و تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد. در طول گفتگوهای غیررسمی در یازدهمین سمپوزیم، رییس IPSASB گفت:

«مفهوم مسئولیت‌پذیری در بخش دولتی بسیار مهم است. بنابراین هدف ما صرفاً این نیست که چارچوب IASB را تفسیر کنیم، بلکه این هست که با استفاده از کار IASB چارچوب خودمان را تهیه کنیم. همچنین در عین حالیکه ترانسفرهای داوطلبانه و نقل و انتقال‌های نامبادله‌ای، تصویب بودجه، ماهیت برنامه‌های بخش دولتی و هدف دارایی‌ها در بخش دولتی، چند مساله‌ی خاص بخش دولتی را نیز مدنظر قرار داده‌ایم، چند مساله‌ی خاص بخش دولتی را نیز مدنظر قرار داده‌ایم».

با اینحال، شواهد حاکی از این است که مفهوم کنترل دولت که در چارچوب مفهومی بکار رفته است، در محدوده‌ی کشورهای نظیر استرالیا، نیوزلند و اسپانیا، مشکل‌ساز بوده است. مکانیزم‌های مسئولیت‌پذیری در بخش دولتی،

عمدتاً بر استفاده از تخصیص بودجه و بر تاثیرات حاصله از نقطه‌ی «ارزش پول» و خدماتی تمرکز دارند که ارائه شده‌اند. این بدان معنا نیز است که صورت‌های بودجه و گزارش‌دهی‌های عملکرد، و نه هدف عمومی صورت‌های مالی که IPSASها تجویز کرده‌اند، به تشکیل مبنایی برای برداشتن مسئولیت از دوش بخش دولتی ادامه خواهند داد. بعلاوه، پرسش‌هایی در خصوص نحوی شناسایی کاربران صورتهای مالی در چارچوب مفهومی، مطرح شده است. شهروندان، ارائه‌دهندگان منابع، قانون‌گذاران و سایر دریافت‌کنندگان خدمات و نمایندگانشان، کاربران کلیدی صورتهای مالی در بخش دولتی فرض شده‌اند، بدون اینکه هرگونه مصاحبه‌ی واقعی یا کار میدانی جهت تعیین ضوابطشان و نیازهای اطلاعاتی متنوع‌شان، انجام گرفته باشند.

مساله‌ی عمده‌ای که شرکت‌کنندگان مطرح کرده بودند، دغدغه‌اش تاخیری است که IPSAB در تهیه‌ی چارچوب ایجاد می‌کند. دیدگاه‌هایی مطرح شدند بدین مضمون که این چارچوب قبل از صدور استانداردها معرفی شده است، نه زمانی که استانداردها کاملاً تهیه شده‌اند. یک موضوع مرتبط دیگر که ما در طول سمپوزیم‌ها متوجه شدیم، چالش‌هایی بود که اعضا در شناسایی و تعریف شرکتهای حسابداری با آن مواجه بودند، یعنی شرط کلیدی کلیت حسابهای دولت (WGA). در 6 IPSAS صریحاً ذکر شده است که صورتهای مالی یکپارچه باید در بردارنده‌ی تمام شرکتهای اقتصادی باشند، یعنی کنترل کردن شرکتهای و هر شرکت کنترل شده‌ای. چالشی که در شناسایی شرکتهای کنترل شده مطرح است، باعث شده است که بسیاری از کشورهای عضو OECD و کشورهای عضو اتحادیه اروپا، دولتهای محلی، دانشگاهها و بانکهای دولتی را از صورتهای یکپارچه‌شان مستثنی نمایند. WGAی دولت مرکزی بریتانیا بعنوان یک نمونه عمل می‌کند. نخستین WGAی حسابرسی شده برای دولت بریتانیا، که برای سال مالی 2009-2010 انتشار یافت، حسابهای حدود 1500 شرکت دولتی را با هم یکپارچه کرد. خزانه‌داری بریتانیا برای WGAی اخیر خود (2013-2014) در مارس 2015، حسابهای 5400 شرکت دولتی را با هم تلفیق کرده است. هرچند که کلیت حسابهای دولت بریتانیا، بزرگترین تمرین یکپارچه‌سازی در جهان بشمار می‌روند، اما هنوز هم شرکتهای بسیاری وجود دارند که در زمره‌ی شرکتهای دولتی قرار می‌گیرند، مثلاً شرکت Crown state، کمیسیون انتخاباتی که هنوز زیر پوشش آن قرار نگرفته‌اند.

اما آنچه ما طی مباحثی که با نماینده‌های کشورهای عضو OECD متوجه شدیم، این بود که صورت‌های تلفیقی برخی کشورها، نه تنها از برخی شرکت‌های دولتی خاص منحرف شده‌اند، بلکه از چند مورد حسابداری/نقل و انتقال نیز انحراف داشته‌اند. مدیر ارشد حسابداری در دفتر حسابداری ملی در یک کشور اسکانندیناوی (یک پذیرنده نیمه‌مشترک)، در هشتمین سمپوزیم چنین گفت:

«دولت مرکزی از روش حق مالی جهت تلفیق استفاده می‌کند، اما IPSASها نیازمند یک تلفیق خط به خط می‌باشد. بنابراین تمام واحدهایی که دولت کنترل میکند، در کلیت حسابهای دولت تلفیق می‌شوند. دولت مرکزی، صندوق‌های مستمری عمومی را نیز با هم تلفیق نمی‌کند. برای گزارشدهی بخش‌های مالی نیز تدارکاتی صورت نگرفته است.»

همانطور که قبلاً بیان شد، هرچند که حسابداری تعهدی در اکثر کشورهای عضو OECD معرفی شده است، اما فقط تعداد کمی از کشورها آنرا بکار برده‌اند تا تمام بخش‌های دولت را پوشش دهند، مثلاً دولت مرکزی، دولت محلی و سازمانها. یک دلیل برای مستثنی کردن شرکت‌های خاص دولتی در تلفیق، استفاده از انواع مختلفی از خط‌مشی‌ها و اصول حسابداری در سطوح دولتی مختلف می‌باشد. در حالیکه قلمروی محدود WGA یک مساله مهم در میان پذیرندگان کم‌اشتیاق/نیمه‌مشترک بوده است، اما پذیرندگان مشتاق دغدغه‌ی بیشتری در خصوص مساله‌ی مادیت در آماده‌سازی WGA داشته‌اند. بنظر می‌آید که آنها با شناسایی عناصر/مسائلی که ممکن است تهدیدی برای امور مالی دولتی خودشان در بلندمدت باش، تمرکز بیشتری بر افزایش سودمندی WGA داشته‌اند. یک متخصص ارشد در خزانه‌داری یک پذیرنده‌ی مشتاق، در هشتمین سمپوزیم ابراز کرد:

«کمیته‌های حسابهای عمومی از ما می‌خواهند که استفاده بهتری از WGA داشته باشیم. ما توجه خاصی به نشان دادن ریسک‌هایی می‌پردازیم که برچیدن نیروگاه هسته‌ای با خود به‌مراه دارد و به تعهدات مای مرتبط با پرداخت مستمری، نرخ بلندمدت تنزیل و مالیات‌های معوقه می‌پردازیم، در عین حالی که WGA را توسعه می‌دهیم.»

در مورد IPSAS، متوجه شده‌ایم که کنشگران کلیدی در سطح کلان (یعنی سطح اقتصادی و سیاسی)، دچار چنددستگی زیادی هستند که به نوبه‌ی خود مقدار فشارهایی که به کشورهای عضو OECD بابت پذیرش‌شان وارد

می‌شود که تضعیف شده است. دیدگاه کمیسیون اروپا و OECD این است که IPSASها را نمی‌توان در اروپا در فرم فعلی‌شان پیاده‌سازی کرد، و پروژه‌ای را به پیش می‌برند تا استانداردهای جداگانه‌ای برای حسابداری تعهدی برای خود تهیه نمایند. این واقعیت که هیچ فشار نهادی بر کشورهای عضو برای اتخاذ IPSASها وارد نمی‌شود، این نگرانی را در خصوص مسئولیت‌پذیری‌شان در کشورهای عضو OECD و عضو اتحادیه اروپا، مطرح کرده است. پژوهش‌های پیشین این مساله را مطرح نموده‌اند که فشارهای نهادی چگونه باعث کم‌رنگ شدن فرایند اتخاذ و پیاده‌سازی اصلاحات حسابداری بخش دولتی می‌شود. این مساله در ابراز نظر زیر مشهود است که یک متصدی بودجه از پذیرندگان نیمه‌مشتاق، طی گفتگوهای غیررسمی‌مان در یازدهمین سمپوزیم ابراز کرده است:

«اگر ما زیر فشار و قوانین اتحادیه اروپا نباشیم، هیچ فشار دیگری نمی‌توانند ما را به اتخاذ IPSASها وادار نماید.»

5. بحث و نتیجه

با استفاده از ایده‌های نظریه‌ی مبسوط نهادی نوین، در این پژوهش در صدد واکاوی چالش‌های عمده‌ای بودیم که در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای عضو OECD دخیل هستند. بطور خاص باید گفت که ما ساختارهای سازمانی سه‌لایه‌ای را از دیلارد و همکارانش (2004) اتخاذ کرده‌ایم و روشهایی را مورد بررسی قرار داده‌ایم که در آن، ایده‌های و روشهای حسابداری تعهدی، بودجه‌بندی تعهدی و IPSASها از OECD تا کشورهای عضو در سطح حوزه‌ی سازمانی و سپس تا حسابداری بخش دولتی، سیاست‌گذاران و متصدیان بودجه (یعنی کنشگران کلیدی در سطح سازمانی)، در کشورهای عضو، حاکم می‌باشد. در قسمت فوقانی سلسله‌مراتب ساختاری - یعنی سطح اقتصادی و سیاسی-، سازمانهایی نظیر OECD، کمیسیون اروپا، IPSASB و IMF- قرار دارند. این سازمان‌ها بصورت بازیگران نهادی مسلط تکامل یافته‌اند که نقش ناظران و متخصصان را در حوزه‌ی حسابداری بخش دولتی برعهده دارند. آنها به‌مراه حسابداری بین‌المللی و شرکتهای حسابداری، در ترویج اهمیت و نیاز به حسابداری‌های بخش دولتی دخیل هستند.

این موضوع را متذکر شده‌ایم که دیدگاه‌های مرتبط با حسابداری تعهدی، بودجه‌بندی و IPSASها، در میان کشورهای عضو دچار چندگانگی است. هم بلحاظ اتخاذ و پیاده‌سازی حسابداری بخش دولتی، گونه‌گونی‌هایی میان کشورهای عضو وجود دارد که در کارهای آکادمیک گسترده و گزارش‌های سازمانهای بین‌المللی، استاندارد‌گذاران و سیاست‌گذاران قابل مشاهده است. هم اختلاف نظرهایی در خصوص شیوه‌هایی وجود دارد که کشورها به اهمیت این اصلاحات در حوزه‌های خودشان بکار می‌گیرند. بطور کلی، حسابداری و گزارش‌دهی تعهدی، در مقایسه با بودجه‌بندی تعهدی و IPSASها مقبولیت بیشتری نزد کشورهای عضو یافته است (یعنی سطح حوزه‌ی سازمانی)؛ و اینکه این اعضا ظاهراً در سطوح مختلف در خصوص مزایای حسابداری تعهدی و گزارش‌دهی و در برخی سطوح، -یعنی دولت مرکزی، دولت محلی و ایالتی و صندوق‌های تامین اجتماعی-، متقاعد شده‌اند. این مساله با توسل به این واقعیت روشن می‌شود که تقریباً تمام کشورهای عضو، -به استثنای اسرائیل، مکزیک و اسلوانی-، یا برخی عناصر حسابداری تعهدی را جهت گزارش‌دهی در سطوح مختلف دولت اقتباس کرده‌اند، یا اطلاعات تعهدی مکملی را برای آمار در کنار اطلاعات نقدی ارائه می‌دهند (ضمیمه ب را بخوانید).

پشتیبانی از حرفه‌ی حسابداری و شرکتها، استاندارد‌گذاری، سیاست‌گذاران و کنشگران در سطح اقتصادی و سیاسی، حاکی از فشارهای هنجارمندی است که بر کشورهای عضو وارد می‌شود. سازمانهایی نظیر کمیسیون اروپا، OECD و صندوق بین‌المللی پول توجه خاصی به موقعیت‌های مالی اعضایشان در بحران بدهی دولت معطوف داشته‌اند. گزارش‌دهی آیت‌های ترازنامه نظیر تعهدات و الزامات مالی که نیازمند منابع نقدی عمده‌ای در آینده می‌باشد (مثلاً مستمری‌های بخش دولتی)، اکنون برای کشورهای عضو به مساله‌ی مهمی تبدیل شده است. شیوه‌های تبلیغ حسابداری تعهدی در میان کشورهای مختلف و ابزاری برای آمار باکیفیت (یعنی GFS و ESA)، قطعاً پتانسیل فشارهای اجباری را نشان می‌دهد، آنگونه که در پژوهش‌های مبسوط نهادی انجام گرفته است. روشن است که فشار تقلید، به یک نیروی محرک برای پذیرندگان تبدیل شده است که آنها را به سمت معرفی یک رویکرد تهاجمی نسبت به حسابداری بخش دولتی تبدیل می‌کند.

یافته‌های ما حاکی از این است که اکثر کشورهای عضو OECD، پیچیدگی موجود در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را دست‌کم گرفته‌اند و بنابراین، وقت و منابع و تلاش بیشتری در راستای اتخاذ آن صرف کرده‌اند. استدلال ما این است که تصویر رنگارنگی از حسابداری تعهدی، در کشورها ارائه شده است بدون اینکه توجه زیادی به کاربردپذیری در سطح سازمانی آنها گردد. در ترویج مزایای حسابداری تعهدی، توجه زیادی به توانمندی و کنشگران سطح سازمانی، یعنی ظرفیت متصدیان خزانه و بودجه و سیاست‌گذاران نشده است، یعنی به کسانی که در تحقق مزایای حسابداری تعهدی بخش دولتی در کانتکست‌های خاص خود، دخیل می‌باشند. ما متوجه شده‌ایم که بسیاری از این کنشگران سازمانی، خواه پذیرندگان کم‌اشتیاق یا نیمه‌مشتاق یا پذیرندگان اولیه، در تلاش بوده‌اند تا شهروندان و سیاستمدان خود را نسبت به اهمیت حسابداری تعهدی بخش دولتی و چربیدن مزایای آن بر هزینه‌های پیشگیری حسابداری نقدی، متقاعد سازند. چالش‌هایی که در روشن کردن نوسانات برای سیاستمداران وجود داشته است، همچنان بی‌تغییر باقی مانده‌اند؛ این چالش‌ها ناشی از تغییراتی است که در ارزشهای دارایی‌ها و برآوردها رخ می‌دهند و آنها را از بهره‌برداری از این قبیل تغییرات - با اولویت‌دهی یا کنارگذاری سایر برنامه‌های اجتماعی - باز می‌دارند.

شاهد بوده‌ایم که چند پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق و مشتاق جدید، در معرض دوراهی‌های فنی و سیاسی در فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی قرار گرفته‌اند. سیاستمداران در تفویض قدرت تصمیم‌گیری مالی خودشان به آژانس‌ها دودل هستند و متصدیان بودجه و خزانه نیز در بسیاری از این کشورها دچار ابهامات فنی در حوزه‌هایی نظیر ارزیابی دارایی‌ها، شناسایی برنامه‌های بیمه‌ی اجتماعی و به‌رسمیت‌شناسی و گزارش‌دهی تعهدات مالی و سایر آیتم‌های غیرنقدی شده‌اند. روشهای متنوعی که طی آنها کنشگران سازمانی، به مسائل آن کشورها شناخت پیدا کرده‌اند و پرداخته‌اند، به تنوع بیشتری در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی انجامیده است. پذیرندگان جدید، حتی وادار شده‌اند تا رویکرد تهاجمی خود را در قبال اصلاحات در پیش گیرند و تاکید بیشتری بر اتخاذ حسابداری تعهدی در سطح مرکزی نمایند. همانطور که در پژوهش‌های نهادی پیشین بیان شده است، اتخاذ حسابداری تعهدی در بسیاری از این کشورها (پذیرندگان کم‌اشتیاق، نیمه‌مشتاق و پذیرندگان جدید)، ظاهراً منبعت از تمایل آنها به غلبه بر فشار

بیرونی/نهادی بوده است و مزایا و توانایی کنشگران سازمانی، اغلب در این فرایند دست کم گرفته شده یا به حاشیه رانده شده است.

شواهد تجربی که ارائه شده است، بروشنی افزایش فشارهای نهادی را که بر کشورهای عضو OECD به منظور اتخاذ بودجه‌بندی تعهدی وارد می‌شود، نشان می‌دهند. احتمالاً بودجه‌بندی تعهدی، حوزه‌ای درون حسابداری تعهدی می‌باشد که در آن تفاوت‌های میان عقاید کنشگران -هم در سطح حوزه‌ی سازمانی و هم سطح سازمانی- بارزتر است. فقط پذیرندگان اولیه ظاهراً با مزایای اتخاذ بودجه‌بندی تعهدی کامل، همانطور که توسط کمیسیون اروپا و IFAC تبلیغ شده است، متقاعد شده‌اند. دیدگاه گروه دوم این است که بدون اتخاذ حسابداری تعهدی برای تخصیص بودجه، مزایای حسابداری تعهدی، بی‌اثر می‌شود به این دلیل که سیاستمداران همچنان توجه بیشتری به بودجه معطوف می‌کنند. این افزایش یکپارچگی بین حسابداری و بودجه‌بندی، ناشی از تبعات ناخواسته‌ی حسابداری تعهدی بخش دولتی شناخته شده است. استدلال ما این است که بودجه‌بندی تعهدی نیازمند توافق بیشتر بین سیاستمداران و مجلسیان -یعنی تصمیم‌گیران سطح حوزه‌ی سازمانی- می‌باشد تا افرادی که در حسابداری تعهدی -که یک سیستم تصمیم‌گیری نیست- دخیل هستند. با توجه به نقش کلیدی بودجه در سلب مسئولیت از بسیاری از پذیرندگان کم‌اشتیاق (عمدتاً کشورهای اروپای مرکزی)، غیرواقع‌بینانه است که تصور کنیم سیاستمداران این کشورها بودجه‌بندی تعهدی را پذیرا خواهند بود، یعنی چیزی که نیازمند دست کشیدن‌شان از قدرت در زمینه‌ی تصمیم‌گیری مالی (بودجه) می‌باشد. متصدیان خزانه و بودجه در برخی از پذیرندگان نیمه‌مشتاق، اشاراتی داشته‌اند که بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند ابزار موثری برای تایید و تصدیق هزینه‌های برنامه‌های خاص باشد. اما اتخاذ حسابداری تعهدی کامل برای تخصیص بودجه توسط شناسایی چالش‌های مالی بلندمدت‌شان، بنظر می‌رسد که فراتر از نیازها و ظرفیت‌شان باشد.

به همین ترتیب، نشان داده‌ایم که کاربردپذیری IPSASها همچنان یک مسأله‌ی ناهمساز درون حسابداری تعهدی بخش دولتی می‌باشد. کنشگران کلیدی در سطح اقتصادی و سیاسی، مواضع متغایری بیان کرده‌اند که فشارهای را نهادی که بر کشورهای عضو جهت اتخاذ IPSAS وارد می‌شود، تضعیف می‌کند. این واقعیت که پذیرندگان اولیه به

رویکرد sector-neutral چسبیده‌اند، دلالت بر این دارد که استانداردهای حسابداری‌شان نسبتاً با IPSASها به هم نزدیک شده‌اند، که مساله‌ی پذیرندگی‌شان در حوزه‌ی خاص خودشان را کم‌اهمیت کرده است. دیدگاه‌های مشترک برخی از پذیرندگان کم‌اشتیاق و نیمه‌مشتاق، عبارت از این بودند که IPSASها به منظور پیاده‌سازی در کشورهای نوظهور می‌باشند، با این فرض که در این کشورها فقدان استاندارد وجود دارد و اکثر IPSASها را باید مورد بازنگری قرار دهند تا قابل بکارگیری در حوزه‌های خودشان باشد. ابهاماتی که در تعریف شرکتها و بکارگیری آنها در WGA وجود دارند، و مسائلی نظیر حاکمیت IPSASB، فقدان چارچوب مفهومی و پیشنهادی از جانب EPSAS، همگی باعث غیرجذاب شدن IPSASها در میان متصدیان بودجه و خزانه شده در بین پذیرندگان کم‌اشتیاق و نیمه‌مشتاق شده‌اند.

رویه‌مرفته استدلال‌مان این است که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در میان کشورها و چالش‌هایی که کشورها در این فرایند مواجهند، از آنچه در پژوهش‌های آکادمیک ترسیم شده است و در پژوهش‌ها و گزارش‌های مدافعان آن مطرح شده است، گسترده‌تر است. تمام این ابهامات سیاسی و فنی که در ذات حسابداری تعهدی بخش دولتی وجود دارد، هنگامی که بر یک سطح سازمانی حاکم می‌شود، عدم قطعیت وسیع و سردرگمی وسیعی را در میان متصدیان بودجه و خزانه موجب می‌شود؛ یعنی کسانی که به حسابداری بخش دولتی در حوزه‌های خاص خودشان می‌پردازند و مشروعیت آن را در سطح سازمانی تهدید می‌کنند. یافته‌های تجربی ما حاکی از نقش کلیدی کنشگران سازمان می‌باشد که فراتر از مباحث مشروعیت سازمانی بسط می‌یابد. قسمت اعظم کار نهادینه‌سازی نوین، کار داخلی سازمان‌ها را بسیار ساده کرده‌اند، و در کنار اینکه به ماشین‌های مشروعیت کارآمد می‌پردازند، به آنها نیز رسیدگی می‌کنند. بنابراین با شنیدن صداهای کنشگران سازمانی، یعنی سیاست‌گذاران، حسابداران و متصدیان بودجه‌ی کشورهای عضو OECD، با توجه به نیاز به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کانتکست‌های خاص‌شان، در غنای نشریات پژوهشی مشارکت کردیم. بعلاوه این بینش، اهمیت نقش فاکتورهای ماکرو را در نشریاتی که اخیراً منتشر شده‌اند و در خصوص اصلاحات حسابداری کشورها می‌باشند، عنوان کرده است. مثلاً به این نکته اشاره کرده است که اقلیم فرهنگی یک کشور، جهت‌گیری سیاسی، عملکرد اقتصادی و سبب دولت، عوامل

تعیین‌کننده‌ای از یک محیط مقبول‌تر برای حسابداری تعهدی می‌باشد. این عامل‌ها می‌توانند موجب تسهیل این قبیل محیط‌ها گردند، اما فرض اینکه که فاکتورهای سطح کلان بتوانند فاکتورهایی مهم در پیاده‌سازی اصلاحات کشورها یا انطباق‌یافتن کشورها باشند، فرض بسیار ساده‌انگارانه‌ای می‌باشد. بنابراین این مقاله به دنبال برقراری تعامل و همکاری میان کنشگران در سطوح سازمانی و حوزه‌ی سازمانی، سیاسی و اقتصادی می‌باشد تا مجموعه‌ای از دانش و معلومات را در حسابداری بخش تعهدی ایجاد نماید. این باعث می‌شود راحت‌تر بتوانیم بر پیچیدگی‌های حسابداری بخش دولتی فائق آییم و راه‌حلهایی را تهیه کنیم که با محیط خاص بخش دولتی سازگار باشد. این تشریح مساعی می‌تواند نقطه‌ی عزیمت هماهنگ‌سازی حسابداری بخش دولتی، یعنی یک مفهوم نوظهور در بخش دولتی باشد.

ضمیمه‌ی الف

Australia	7 June 1971
Austria	29 September 1961
Belgium	13 September 1961
Canada	10 April 1961
Chile	7 May 2010
Czech republic	21 December 1995
Denmark	30 May 1961
Estonia	9 December 2010
Finland	28 January 1969
France	7 August 1961
Germany	27 September 1961
Greece	27 September 1961
Hungary	7 May 1996
Iceland	5 June 1961
Ireland	17 August 1961
Israel	7 September 2010
Italy	29 March 1962
Japan	28 April 1964
Korea	12 December 1996
Luxembourg	7 December 1961
Mexico	18 May 1994
Netherlands	13 November 1961
New Zealand	29 May 1973
Norway	4 July 1961
Poland	22 November 1996
Portugal	4 August 1961
Slovak Republic	14 December 2000
Slovenia	21 July 2010
Spain	3 August 1961
Sweden	28 September 1961
Switzerland	28 September 1961
Turkey	2 August 1961
United Kingdom	2 May 1961
United States	12 April 1961

ضمیمه ی ب

حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای عضو OECD		
گروه ها	کشورها	توضیحات
پذیرندگان مشتاق	استرالیا نیوزلند بریتانیا	حسابداری تعهدی برای صورتهای مالی و بودجهها
پذیرندگان نیمه مشتاق	اتریش (گزارشدهی مالی و بودجه) بلژیک (گزارشدهی مالی و بودجه) کانادا (گزارشدهی مالی) شیلی (گزارشدهی مالی و بودجه) چک (گزارشدهی مالی) دانمارک (گزارشدهی مالی و بودجه) استونی (گزارشدهی مالی و انتقال به بودجهی تعهدی) فنلاند (گزارشدهی مالی و برخی تخصیصهای مالی در خصوص حسابداری تعهدی) فرانسه (گزارشدهی مالی) مجارستان (گزارشدهی مالی) ایسلند (گزارشدهی مالی و بودجه) لاتویا (گزارشدهی مالی) لیتوانی (گزارشدهی مالی) کره (گزارشدهی مالی) لهستان (گزارشدهای مالی) جمهوری اسلواکی (گزارشدهی مالی) اسپانیا (گزارشدهی مالی) سوئد (گزارشدهی مالی و اداره کردن هزینههای مرتبط با حسابداری تعهدی) سوئیس (گزارشدهی مالی و بودجه) ترکیه (گزارشدهی مالی) ایالات متحده (گزارشدهی مالی و برنامههای تضمینی در	

	خصوص حسابداری تعهدی)	
	<p>آلمان یونان (اطلاعات حسابداری تکمیلی برای 95 ESA ارائه می‌شود) ایرلند (اطلاعات حسابداری تعهدی ارائه می‌شود) اسرائیل ایتالیا (اطلاعات تکمیلی حسابداری تعهدی ارائه می‌شود) ژاپن (صورت‌های کامل حسابداری تعهدی نیز آماده می‌شوند، هرچند که حسابداری نقدی مبنای قانونی دارد) لوکزامبورگ (اطلاعات تکمیلی حسابداری تعهدی، برای 95 ESA ارائه می‌شود) هلند (سازمانی که در خصوص حسابداری تعهدی گزارش می‌دهد) نروژ (اطلاعات تکمیلی حسابداری تعهدی ارائه می‌شود) پرتغال (سازمانی که در خصوص حسابداری تعهدی گزارش می‌دهد) اسلوانی)</p>	پذیرندگان کم‌اشتیاق
	<p>برزیل (انتقال به حسابداری تعهدی) چین (انتقال به حسابداری تعهدی) آفریقای جنوبی (انتقال به IPSASها)</p>	<p>پذیرندگان جدید (کشورهایی که عضو نیستند)</p>

References

- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Account. Forum*, 37(3), 213–230.
- Ahn, P., Jacobs, K., Lim, D. W., & Moon, K. (2014). Beyond self-evident: Recognising the problematic political context of accrual accounting adoption in South Korea. *Financ. Account. Manag.*, 30(1), 25–48.
- Almquist, R., Grossi, G., van Helden, J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Crit. Perspect. Account.*, 24(7–8), 479–487.
- Anessi-Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effect of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local government. *Financ. Account. Manag.*, 23(2), 113–131.
- Araujo, S., & Sutherland, D. (2010). *Public-private partnerships and investment in infrastructure*. OECD: Economics Department Working Paper No. 803.
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money Manag.*, 32(1), 35–40.
- Ball, A., & Craig, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting. *Crit. Perspect. Account.*, 21(4), 283–293.
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government accounting: Making Enron look good. *World Econ.*, 13(1), 1–18.
- Becker, S., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Crit. Perspect. Account.*, 25(4–5), 324–338.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *Int. Rev. Adm. Sci.*, 73(2), 293–317.
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: Evidence from Switzerland. *Public Money Manag.*, 32(1), 15–20.
- Blöndal, J. (2003). Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent development. *OECD J. Budg.*, 3(1), 43–59.
- Blöndal, J. (2004). Issues in accrual budgeting. *OECD J. Budg.*, 5(4), 103–119.

- Blöndal, J. (2015). The OECD accruals survey. In *PowerPoint Presentation at the 15th Annual OECD Accruals Symposium*. Available at: <http://fr.slideshare.net/OECD-GOV/d1-ams5-jon-blondal-oecd>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Account. Audit. Account. J.*, 21(2), 129–169.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonisation*. Hampshire: Palgrave Macmillan.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2009). International experiences in whole of government financial reporting: Lesson-drawing for Spain. *Public Money Manag.*, 29(9), 243–250.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): The case of Spain. *Public Money Manag.*, 33(6), 437–444.
- Callon, M. (1986). The scallops of St. Brieuc Bay: Some elements of a sociology of translation. In J. Law (Ed.), *Power, action and belief* (pp. 196–233). London: Routledge & Kegan Paul.
- Caperchione, E. (2006). *The new public management – A perspective for finance practitioners*. Brussels: FEE.
- Caperchione, E., Salvatori, F., & Benghi, E. (2014). New development: Where there's will, there's a way-acting beyond cutbacks. *Public Money Manag.*, 34(2), 135–138.
- Carlin, T. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financ. Account. Manag.*, 21(3), 309–336.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Account. Organ. Soc.*, 26(7/8), 565–596.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Account. Organ. Soc.*, 20(4), 313–328.
- Chan, J. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money Manag.*, 23(1), 13–20.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA). (2012). *Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) for the member states: CIPFA's response*. UK: CIPFA.
- Chow, D., Humphrey, C., & Moll, J. (2009). New development: In pursuit of WGA—research findings from the UK. *Public Money Manag.*, 29(4), 257–260.
- Christensen, M., & Skærbæk, P. (2007). Framing and overflowing of public sector accountability innovations: A comparative study of reporting practices. *Account. Audit. Account. J.*, 20(1), 101–132.
- Christensen, M., & Skærbæk, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Account. Organ. Soc.*, 35(5), 524–545.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *Int. Rev. Adm. Sci.*, 76(3), 537–554.
- Christiaens, J., & Vandendriessche, F. (2015). IPSAS conceptual framework: A comment. *CIGAR Netw. Newsl.*, 6(2), 2.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Ross, F., Aversano, N., & Cauwenberge, P. (2014). The effects of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *Int. Rev. Adm. Sci.*, 8(1), 158–177.
- Chua, W. F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: A story of the representation of three public hospitals. *Account. Organ. Soc.*, 20(2/3), 111–145.
- Connolly, C., & Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting – Caveats from a case within the UK public sector. *Account. Audit. Account. J.*, 19(2), 272–290.
- Demirag, I., Khadaroo, I., Stapleton, P., & Stevenson, C. (2011). Risks and the financing of PPP: Perspectives from the financiers. *Br. Account. Rev.*, 43(4), 294–310.
- Demirag, I., Khadaroo, I., Stapleton, P., & Stevenson, C. (2012). The diffusion of risks of public private partnership contracts. *Account. Audit. Account. J.*, 25(8), 1317–1339.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Account. Audit. Account. J.*, 17(4), 506–542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *Am. Sociol. Rev.*, 48(2), 147–160.
- Ernst & Young. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU member states*. UK
- European Commission. (2012). *Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the member states*. Brussels: EUROSTAT. Summary of responses.
- European Commission. (2013). *Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU member states – Public consultation on future EPSAS governance principles and structures*. Brussels: EUROSTAT. Public Consultation Paper.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I., & Pallot, J. (2007). Experiencing institutionalization: The development of new budgets in the UK devolved bodies. *Account. Audit. Account. J.*, 20(1), 11–40.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., & Lapsley, I. (2014). Reforming central government accounting: An evaluation of an accounting innovation. *Crit. Perspect. Account.*, 25(4/5), 409–422.
- Federation of European Accountants (FEE). (2007). *Accrual accounting in the public sector*. Brussels: FEE.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2011). Accrual accounting representations in the public sector – A case of autopoiesis. *Crit. Perspect. Account.*, 22(3), 247–258.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *Br. Account. Rev.*, 42(2), 75–87.
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *ABACUS*, 47(4), 525–552.
- Guthrie, G. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector – Rhetoric or reality. *Financ. Account. Manag.*, 14(1), 1–19.
- Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financ. Account. Manag.*, 15(3/4), 209–228.
- Harun, H., Peurseem, K., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector. *J. Account. Organ. Change*, 8(3), 257–285.
- Heald, D., & Georgiou, G. (2011). The macro-fiscal role of the U.K. Whole of Government Account. *ABACUS*, 47(4), 446–476.
- HM Treasury. (2015). *Whole of government accounts: Year ended 31 March 2014*. UK.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Account. Organ. Soc.*, 20(2/3), 93–109.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Manag. Account. Res.*, 22(1), 36–45.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian Experiences. *Crit. Perspect. Account.*, 25(4–5), 388–408.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities* (3rd ed.). New York: IFAC. Study 14.
- International Monetary Fund (IMF). (2003). *International task force on harmonisation of public sector accounting, minutes of the steering group meetings*. Paris: OECD Headquarters.
- International Monetary Fund (IMF). (2009). *Transition to accrual accounting*. Washington: IMF.
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Account. Forum*, 32(2), 125–142.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *The future governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. IFAC.
- Jacobs, K. (2012). Making sense of social practice: Theoretical pluralism in public sector accounting research. *Financ. Account. Manag.*, 28(1), 1–25.
- Jagalla, T., Becker, S., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: Evidence from German states. *Financ. Account. Manag.*, 27(2), 134–165.
- Jones, R., Lande, E., Lüder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. *Financ. Account. Manag.*, 29(4), 419–441.

- Jones, R., & Lüder, K. (2011). The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money Manag.*, 31(4), 265–270.
- Justensen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Account. Audit. Account. J.*, 24(2), 161–193.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *Eur. Account. Rev.*, 18(4), 719–723.
- Latour, B. (1987). *Science in action: How to follow scientists and engineers through society*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Likierman, A. (2003). Planning and controlling UK public expenditure on a resource basis. *Public Money Manag.*, 23(1), 45–50.
- Lombrano, A., & Zanin, L. (2013). IPSAS and local government consolidated financial statements – Proposal for a territorial consolidated method. *Public Money Manag.*, 33(6), 429–436.
- Lowe, A. (2000). The construction of a network at Health Waikato: The towards clinical budgeting project. *Account. Audit. Account. J.*, 13(1), 84–114.
- Lüder, K., & Jones, R. (2003). *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Lukka, K., & Vinnari, E. (2014). Domain theory and method theory in management accounting research. *Account. Audit. Account. J.*, 27(8), 1308–1338.
- Marti, C. (2006). Accrual budgeting: Accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy. *Public Budg. Finance*, 26(2), 45–65.
- Mellet, H. (2002). The consequences and causes of resource accounting. *Crit. Perspect. Account.*, 13(2), 231–254.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structures as myth and ceremony. *Am. J. Sociol.*, 83(2), 340–363.
- Modell, S. (2013). Making sense of social practice: Theoretical pluralism in public sector accounting research: A comment. *Financ. Account. Manag.*, 29(1), 99–110.
- Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financ. Account. Manag.*, 18(1), 39–72.
- Monsen, N. (2008). Governmental accounting in Norway: A discussion with implications for international development. *Financ. Account. Manag.*, 24(2), 151–167.
- Newberry, S. (2015). Public sector reforms and sovereign debt management: Capital market development as strategy? *Crit. Perspect. Account.*, 27(March), 101–117.
- OECD. (2013). The OECD accruals survey. In *Presentation at the 13th Annual OECD Accruals Symposium*. Available at <http://www.oecd.org/gov/budgeting/13thannualoecdpublicsectoraccrualssymposiumparis7-8march2013.htm>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Crit. Perspect. Account.*, 25(3), 272–285.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: An international comparative view. *Can. J. Adm. Sci.*, 20(4), 334–350.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *Eur. Account. Rev.*, 18(4), 765–807.
- Pollanen, R., & Loisel-Lapointe, K. (2012). Accounting reform in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. *Financ. Account. Manag.*, 28(4), 359–377.
- Portal, M., Lande, E., Jones, R., & Lüder, K. (2012). French revolution and German circumspection: Reforming budgeting and accounting in national governments. *Public Money Manag.*, 32(5), 323–392.
- Preston, A., Cooper, D., & Coombs, R. W. (1992). Fabricating budgets: A study of the production of management budgeting in the National Health Service. *Account. Organ. Soc.*, 31(6), 559–578.
- PWC. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting*. PWC: PWC Global survey on accounting and reporting by central governments.
- Robinson, M. (2009). *Accrual budgeting and fiscal policy*. IMF: Fiscal Affairs Department. IMF working paper (WP/09/84).
- Ryan, C., Guthrie, G., & Day, R. (2007). Politics of financial reporting and the consequences for the public sector. *ABACUS*, 43(4), 474–487.
- Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytical tools. *OECD J. Budg.*, 7(2), 109–137.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & Gonzalez, J. S. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Manag. Account. Res.*, 17(4), 409–432.
- United States General Accounting Office (USGAO). (2000). *Accrual budgeting: Experiences of other nations and implications for the United States*. United States General Accounting Office.
- US Department of the Treasury. (2010). *Citizen's guide to the fiscal year*. USA: The Bureau of Fiscal Service.
- US Department of the Treasury. (2014). *Citizen's guide to the fiscal year*. USA: The Bureau of Fiscal Service.
- Van Helden, J., Johnsen, A., & Vakkuri, J. (2008). Distinctive research patterns on public sector management accounting research. *Financ. Account. Manag.*, 26(2), 213–240.