

**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 مبسوطِ نهادیِ جدید، در تلاش است تا نظرات حسابداران، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی را که در پیاده‌سازی حسابداری تعهدیِ بخش دولتی در کشورهای مختلف عضو OECD دخیل هستند، منعکس سازد. نظراتِ کنشگران سازمانی و چالش‌هایی را که آنها در فرایند پیاده‎سازی حسابداری تعهدی و بودجه‎بندی در محیط‎های خاص‎شان مواجه هستند، در نشریات پژوهشیِ مرتبط با حسابداری تعهدیِ بخش دولتی،دیده و شنیده نمی‌شوند. یافته‌های تجربیِ این پژوهش بیانگر این است که ابهامات سیاسی و فنی که در پیاده‎سازیِ 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 عدم‌قطعیتی 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 تعهدیِ بخش دولتی در میان کشورها، مورد نیاز می‌باشند.

**کلید واژه ها:**

حسابداری تعهدی. نظریه نهادی. IPSAS ها. OECD. بخش عمومی

**1. مقدمه**

هدف از این مقاله، واکاویِ چالش‌های عمده‌ایست که در فرایند پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی در بخش دولتی در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه‎ی اقتصادی (OECD) وجود دارند. ما به دغدغه‌های کنشگران اصلی در سازمان کشورهای عضوOECD 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 پیاده‌سازیِ حسابداریِ تعهدی و اصلاحات مرتبط با بودجه‌بندی در حوزه‌ی خودشان، دخیل بوده‌اند.از آنجاکه اکثریت قریب به اتفاق اعضای OECD را کشورهای پیشرفته تشکیل می‎دهند (اعضای اتحادیه‌ی اروپا و کاربرانِ عمده‎ی حسابداری و بودجه‌بندیِ تعهدی در سطح جهانی)، این سازمان فرصت مناسبی را جهت تحقیق روی تجارب مرتبط با حسابداری تعهدی پیش رو می‎گذارد. سازمان همکاری و توسعه‌ی اقتصادی، بهترین انعکاس و آینه‎ای تمام‌ عیار از روند جهانی[[1]](#footnote-1) در زمینه‌ی حسابداریِ تعهدیِ بخش دولتی می‎باشد.

پیاده‌سازی حسابداری تعهدی توسط اعضای OECD، به بخش کلیدیِ تحقق اصلاحات مالیِ بخش دولتی تبدیل شده است، که مجموعاً از آن با عنوان «مدیریت دولتیِ نوین (NPM)» و «مدیریت نوینِامور مالیِ دولتی(NPFM)» نام برده می‎شود. سازمان OECD بعنوان بخشی از فرایند بهبودِ حاکمیت بخش دولتی، از اتخاذ حسابداری تعهدی توسط کشورهایی که 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، شناساییِ هزینه‌های فعالیتهای دولت و آمار باکیفیتِ بالا - یعنی آمار مالی دولت (GFS) و سیستم حسابهای اروپایی (ESA)، که برای تصمیمات مالی و هزینه‌ای بسیار مهم هستند- توسط سازمان‌های بین‎المللی انجام گرفته‌اند (سازمان‌هایی نظیر صندوق بین‌المللی پول و بانکجهانی)، سیاست‌گذران منطقه‌ای (مثلاً کمیسیون اروپا)، استانداردگذارانِ بین‌المللی در زمینه‎ی حسابداری و حسابرسی (IPSAS) (مثلاً فدراسیون بین‌المللیِ حسابداران (IFAC) و EUROSTAT) و انجمن‌های حرفه‌ایِ حسابداری و شرکتهای حسابداری (CIPA) (فدراسیون‎ حسابداران اروپا (FEE)، انجمن رسمیِ حسابداران و امور مالی (CIPFA))، همگی از طرفدارانِ 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 پیاده‌سازیِ آن در اختیار داشته باشند. مثلاً انجمن‌های حرفه‎ای، استانداردگذاران و شرکتهای حسابرسی یا حسابداران، شروطی را در خصوص اتخاذ حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللیِ 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 اصلاحاتِ مورد مناقشه بوده است. برخی از اهالیِ دانشگاه ظاهراً در خصوص منافع حسابداری تعهدی متقاعد شده‎اند، اما سایرین نگرانی‎هایی در خصوص ربط‎مندیِ حسابداری تعهدیِ شِبه‌تجاری در شرکتهای دولتی -که از اهداف و کانتکست‌های مختلف برخوردارند- مطرح کرده‎اند. دیدگاه گروه دوم این است که پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی، بیش از اینکه منبعث از دلایل مرتبط با کارآمدی باشد، منبعث از دلایل مرتبط با مشروعیت و قانونی‌بودن می‎باشد و نیز معتقدند که در مزایای حسابداری تعهدی نیز غلو شده است.

ادعا می‎شود که استدلال‌هایی که لَه و علیهِ پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی مطرح می‎شوند –که سازمانهای بین‌المللی، سیاست‌گذاران، استانداردگذاران، حسابداران حرفه‌ای و اهالیِ 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 پیاده‌سازیِ آن در سطوح مختلف سازمانی بدست آمده است، خلائی وجود دارد.با توجه به وقت و منابعی که مصروف پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی شده است، این مساله در کشورهایی نظیر استرالیا و بریتانیا مشهود است –اولین کشورهایی که حسابداری و بودجه‌بندیِ تعهدی را اختیار کردند.اما آنچه در نشریات پژوهشیِ مرتبط با حسابداری تعهدی در بخش دولتی غایب است، صدای کنشگرانِسطح سازمان است، که عمدتاً شامل حسابداران دولتی، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی می‎باشد که بواقع در پیاده‌‎سازیِ حسابداری تعهدی دخیل هستند. پرسش‎هایی که هنوز در نشریات پژوهشیِ بخش دولتی به آنها پاسخی داده نشده است، شامل این پرسش‌ها می‌شود: این کنشگرانِ سازمانی چگونه اصلاحات مرتبط با حسابداری تعهدیِ بخش دولتی را در محیط‌های خاص به پیش می‎‌برَند، استراتژی‎ها و مکانیزم‎هایی که آنها بکار می‎گیرند و چالش‎های خاصی که در فرایند پیاده‎سازی با آنها روبرو هستند.

این مقاله تلاش می‎کند که این خلاءِ معلوماتی را که در نشریات پژوهشی وجود دارد، پر کند. ما درصدد هستیم صدای حسابداران، متصدیان بودجه و سیاست‌گذارانی را که در ابعاد مختلفِ حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای عضو OECD دخیل هستند، شنیده شود. این کار را از طریق نسخه‌ی بسط‌یافته‎ی نظریه‎ی نهادیِ نوین که به نهادینه‌سازیِ 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 حسابداریِ تعهدیِ بخش دولتی را که در سطوح مختلف وجود دارند، ترسیم نماییم: بویژه در سطح سیاسی و اقتصادیِ OECD)، سطح میدان سازمانی (یعنی کشورهای عضو OECD) و سطح سازمانی (یعنی کنشگرانِ کشورهای عضور OECD).

مابقیِ این مقاله به این ترتیب سازماندهی شده است. ایده‌های نهادینه‌سازیِ 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 تعهدیِ بخش دولتی و چالش‎هایی که در پیاده‌سازی عناصر مختلفِ حسابداری تعهدی در پیاده‌سازیِ عناصر مختلفِ حسابداری تعهدی، بودجه‎بندی و IPSASها با آن روبرو بوده‎اند.بخش پایانی مقاله نیز در پرتوی این نظریه، به تحلیلِ پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای عضو می‌پردازد و پیشنهادات را ارائه می‎دهد.

**2. چارچوب نظری: نهادینه‌سازیِ مبسوطِ نوین**

دانشمندان حسابداریِ 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 حسابداریِ تعهدی در بخش دولتی، رابطه‎ی اجتناب‎ناپذیری با ایده‎های نهادینه‌سازیِ 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 نهادیِ نوین بطور ضمنی مطرح است، نقش سازمانها/نهادهای خارجی –مثلاً IFAC، کمیسیون اروپا و OECD- در انتشار و ترویج اصلاحات حسابداریِ بخش دولتی می‎‎باشد. بنابراین از حجمِ زیادی از نشریات پژوهشی که در مورد حسابداری بخش دولتی مطلب نوشته‌اند، از نظریه‎ی نهادیِ 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 نهادینه‌سازیِ نوین، عمدتاً از مفاهیم «مشروعیت» و «ایزومورفیسم/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 مشروعیت‌جویِ خودشان، خود را وفق دهند و در این فرایند به همسانی یا همساختیِ سازمانی می‎رسند. دیماگیو و پاوِل (1983) به سه فشار/مکانیزم اشاره می‎کنند که در همساختیِ 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 خروجیِ حرفه‎ای شدن تلقی شده است (مثلاً از طریق تاثیر 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 عملیاتیِ 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 حسابداریِ تعهدی در بخش دولتی استفاده کرده‎اند –یعنی نیوزلند، استرالیا و بریتانیا-، تا اندازه‌ی زیادی تحت تاثیر فواید حاصل از کارآمدیِ فنیِ اقتصادی قرار داشته‌اند، اما کشورهایی که بعدتر اقدام به اتخاذ حسابداریِ تعهدی کردند، بیشتر دغدغه‎ی مشروعیت داشتند و تقلیدنابخردانهکهفشارهایناشیازاضطرابِ انطباق،بهآندامنمی‌زد.

آهِن و همکارانش (2014)، می‌گویند که پژوهش‎هایی که اخیرا بر مبنای نهادینه‌سازیِ نوین در برخش دولتی، انجام گرفته‎اند، توجه بیشتری به نشان دادن ناهمگونی‎ در اصلاحات داشته‌اند تا به همساختی‌ِ سازمانی. شرکتهای بخش دولتی، در فرایند پیاده‌سازیِ 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 کلیدیِ پژوهش‌های اولیه‌ی نهادی بود. بنابراین پژوهش‎هایی که اخیراً انجام گرفته‎اند و از نهادینه‌سازی استفاده کرده‌اند، این مساله را تصدیق کرده‎اند که شایستگی و پشتیبانیِ کنشگران سازمانی (مثلاً بروکرات‌ها و حسابداران) می‌تواند نقش مهمی در نهادینه‌سازی/غیرِ نهادینه‌سازیِ 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 نهادیِ نوین بپردازند و تاثیرات متنوعی را که کنشگران/افراد سازمانی در فرایند نهادینه‌سازی دارند، شناسایی نمایند، که در این خصوص می‌‎توان به کار بوردیو اشاره کرد که مثلاً از چارچوبِ 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 سازمانیِ سه‌لایه‎ای استفاده می‌کنیم اما آنرا بنحوی متفاوت بکار می‌گیریم. در پژوهشِ ما، این چارچوب بدین منظور بکار می‎رود تا نشان دهد که ایده‌ها و روش‎های حسابداری تعهدیِ 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)، استانداردگذاران حسابداری (یعنی IPSASB و هیئت بین‌المللیِ استانداردِ حسابداری (IASB)) و سازمان‌های بین‌المللی (یعنی صندوق بین‌المللیِ پول و Eurostat) قرار دارند؛ کنشگران/سازمان‌هایی که حسابداری تعهدیِ بخش دولتی را در کشورهای عضو انتشار می‎دهند و رهنمودی در خصوص پیاده‌سازی آن ارائه می‎دهند. ما سطح میکرو (خُرد) 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 تعهدیِ OECD حضور دارند، کسانی که در پیاده‌سازیِ حسابداری و بودجه‌بندیِ 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 بررسیِ واکنشِ اکثر کشورهای عضو OECD را در خصوص حسابداری تعهدیِ بخش دولتی و در خصوص چالش‎هایی که بخش‎های سازمانی در سلسله‌مراتب مختلف در پیاده‌سازیِ حسابداری و بودجه‎بندیِ تعهدی در حوزه‎های خاص خودشان مواجهند، فراهم می‌کند.

**4. بخش تجربی**

با استفاده از مباحث غیررسمی، پژوهش روی اسناد و مدارکِ سمپوزیم‌های حسابداریِ بخش دولتی در OECD، سه حوزه‌ی اصلی را شناسایی کرده‌ایم که سیاستگذاران، متصدیان بودجه و حساب و خزانه‌دارانِ کشورهای عضو OECD، آنها را چالش‎های اصلی در راه پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی در محیط‎های خاص‌شان، تلقی کرده‌اند؛ «پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی، «اهمیت بودجه‌بندیِ تعهدی» و «کاربردپذریِ IPSASها».

**4.1 پیاده‌سازیِ حسابداری تعهدی**

سازمان همکاری و توسعه‌ی اقتصادی، مبنای تعهدیِ 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 بازیگرِ فعالی در عرصه‌ی تبلیغ و رواجِ حسابداری تعهدی تبدیل شده است. مثلاً OCED یکی از ناظران IPSASB است و اخیراً بهمراه بانک جهانی و صندوق بین‌المللیِ پول، ریاست گروهی را بر عهده دارد که هدفش نظارت بر نظم و ترتیبِ IPSASB می‌باشد. این سازمان با کمیسیون اروپا، صندوق بین المللی پول، سازمان بین‎المللیِ نهادهای حسابرسیِ برتر (INTOSAI)، و چهار شرکت بزرگ حسابرسی همکاری رو رابطه دارد، تا تحقیق را در حوزه‎هایی نظیر هماهنگ‌سازیِ حسابداری بخش دولتی، ترویج روشهای مطلوب در حسابداری و حسابرسی و اصلاحات حاکمیتی در IPSASB، تسهیل نماید. اینکه کمیسیون اروپا، پیشرفتِ استانداردهای حسابداری بخش دولتی (EPSAS) را اعلام کرده است و این واقعیت که بیش از نیمی از اعضای کشورهای عضوِ OCED از اتحادیه‎ی اروپا هستند، بدان معناست که این سازمان ممکن است حتی تاثیر بیشتری در تصمیم‌گیری راجع به مسائل مرتبط با حسابداریِ تعهدیِ 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 عناصرِ حسابداری تعهدی را در گزارش مالی خودشان لحاظ کرده‌اند.حسابداری تعهدیِ کامل نشان می‎دهد که کشورهای عضو، مشغول آماده کردنِ بیانیه‎ای تلفیقی برای «کلیتِ حسابهای 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 کشورهایعضو اتحادیه اروپا جهت اتخاذ حسابداریِ 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 بودجه‌بندیِ نقدیِ منسوخ در این دوران ریاضت اقتصادی، عواقب وخیمی را برای پایداری بلندمدتِ کشورهای عضو در پی دارد. این سازمانها، همراه با شرکتهای حسابداری جهانی نظیر PWC، از توصیه‌ی صرف در خصوص حسابداری و بودجه‌بندیِ تعهدی فراتر رفته‌اند و به سمت پرداختن به مسائلی پیش رفته‌اند که چالش اصلیِ پیش روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تلقی کرده‌اند. مثلاً آمادگی برای WGA، تهیه و تصویب یک چارچوبِ مفهومی و پیش‌بینی ثبات و پایداریِ بلندمدت. با وجود اینکه اتخاذ حسابداری تعهدیِ بخش دولتی، همچنان داوطلبانه و اختیاری است، اما فشارهای نهادی توسط این سازمانها و سایر حامیانِ حسابداری تعهدی، حاکی از وجود اجبار در میان آنها می‎باشد. این مساله از نطق زیر که یکی از مدیران فنیِ 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 عضور 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 آنگلوساکسون فرق داشته است. بر این مبنا، پیش‌بینی شده است که فقط کشورهای آنگلوساکسون و کشورهایی که دارای سیستم پارلمانی وست‌مینستر هستند، به پیاده‌سازیِ اصلاحاتی نظیر حسابداری تعهدی مجهزتر باشند، که نیازمند تفویض قدرت به واحدهای دولتی مختلف می‎باشد. بنابراینوزارتخانه‎های خزانه‌داری و دارایی، بعنوان محرک‌های کلیدیِ حسابداری تعهدیِ بخش دولتی در کشورهای آنگلوساکسون ظهور کرده‌اند، این پشتیبانیِ سیاسی جهت برانگیختنِ 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 هزنیه‎ها نمایند. یک مشاور ارشد حساب در خزانه‌ی یک کشور آنگلوساکسون در هشتمین سمپوزیم اظهار داشت:

«ما از یک منشور و پشتیبانیِ 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 حسابداریِ تعهدی. همچنین از «یک اجرای آزمایشی» استفاده کردیم تا مسائل موردِ اختلاف را حل کنیم، مثلاً شرکتهای دولتی را شناسایی نماییم»

اما در اکثر پذیرندگان حسابداری تعهدیِ بخش دولتی،این مساله بلاموضوع بود. در طول مباحثات غیررسمی‌مان، نمایندگان بسیاری از پذیرندگان حسابداری تعهدی، می‌‎گفتند که سیاستمداران کشورشان تمایلی به تفویض قدرت ذاتیِ مالی‎شان به سازمانها ندارند. آنها دغدغه‌هایی نیز راجع به مسائل مرتبط با هزینه داشتند و در خصوص ربط‌مندیِ حسابداری تعهدیِ 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 هویداست. 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 بودجه‌ایِ 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. مانسِن (2008) می‎گوید که نسخه‎ی پیشرفته‎ی حسابداری کامِرال[[2]](#footnote-2)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 پیگیریِ اصلاحات گسترده‎ در زمینه‎ی حسابداریِ تعهدی، ساختارِ سنتی حسابداری‎شان را بدون تغییر رها کنند. پرتال، لاند، جونز و لودر (2012) می‎گویند که برخی از کشورهای مرکزیِ اروپایی، حسابداری سنتی بودجه‌شان را حفظ کرده‎اند، حتی اگر اصلاحاتی در زمینه‌ی گزارش‎های مالیِ 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 حسابداریِ 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 پاسخ‌پذیریِ امور مالیِ دولتی می‎شود، واقف گردانند. حتی در برخی کشورها، متصدیان بودجه و خزانه ملزم شدند که برنامه‌ی انتقالِ 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:

«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 جدیدِ 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 (پذیرندگانِ 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 خزانه‎داریِ 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 مشتقاق 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 گذاردیم 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 خزانه‎داریِ 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 بلندمدتِ 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 علی و بعنوان دلیل اصلیِ 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 مشهودِ 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 ملیِ بریتانیا می‎باشد. گفته می‎شود که هزینه‎های تصمیم‎گیری ضعیفی که ناشی از عدم اطلاعات کافی از نقدینگی است، بسیار بیشتز 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 فنیِ مختلفی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورهای عضوِ 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 سنجشِ این دارایی‎ها و تعهدات مالی بکار می‎رود و جایگزین کردن آن با مدلهای ارزیابیِ جایگزین نظیر ازش 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 پذیرندگانِ با اشتیاق کم و متوسط بودند، خود را زیاد درگیرِ مباحث مرتبط با ارزش بازار نمی‎کنند، چراکه به آنها ارتباطی ندارد. این مساله در نظر زیر مشهود است که معاون بودجه و برنامه‎ریزیِ مالی در وزارت داراییِ یکی از کشورهای اتخاذکننده‎ در هشتمین سمپوزیم حسابداری تعهدی، آنرا ابراز کرده است:

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

با اینحال، برای پذیرندگانی 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 رساندند، از ارزشهای بازار/منصفانه برای شناسایی و سنجشِ دارایی‎ها و تعهدات مالی خود استفاده کنند.

با اینحال آنها متقاعد نشدند که یک بازارِ 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 صورتحسابِ وضعیت مالی بگنجانیم. نخست، بازرسیِ 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 اشتیاقِ متوسطِ حسابداری تعهدی، این دغدغه را مطرح کردند که چطور باید با شناسایی جریانهای ورودی و خروجی که قابل اِعمال 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 پذیرندگانِ کم‌اشتیاقِ حسابداری تعهدی، چالشی که پذیرندگانِ 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 ارزشیابیِ 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 مقرریِ بازنشستگیِ کارکنان دولت، باید بعنوان تعهدات مالی تلقی شوند و در صورتح وضعیتِ مالی گنجانده شوند. استدلال شده است که این قبیل برنامه‌ها به دلیل جمعیت رو به کهولتی 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 کم‌اشتیاقِ حسابداری تعهدی بودند، دیدگاهشان این بود که نیازی به برسمیت شناختنِ 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 ارزشِ 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 نگنجاندن 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 داراییِ فدرالِ یک پذیرنده‌ی حسابداری تعهدی، در دهمین سمپوزیم چنین گفت:

«استانداردهای مختلف، ضوابط مختلفی را برای حسابداری ppp وضع کرده‌اند. ما رهنمود استانداردی 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 (مثلا 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 خزانه‌داریِ 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 عقایدِ 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 اشتیاقِ متوسط هستند، تاکید بیشتری شده است که ابهامات فنی و سیاسی را که در ذات حسابداری تعهدی قرار دارد، مدیریت نمایند.

**4.2 اهمیت بودجه‌بندیِ 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 بودجه‎بندیِ تعهدی و پیاده‌سازی آن در کشورهای عضو OECD مطرح شده‌اند، از نخستین سمپوزیمِ حسابداری تعهدیِ 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 پذیرشِ حسابداریِ 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 پیش‌بینیِ مستمری‌های خدمات دولتی و تبدیل به سرمایه‎ کردنِ دارایی‎های آنها. این فقدان علاقه‌ای که در میان کشورهای عضو در انجام اصلاحات بودجه‌بندیِ 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 تصمیم‌‌گیریِ 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 اداریِ قانونی آن کشورها ایفا می‎کند. قانونگذاران و سیاستمداران در بسیاری از این کشورها، بودجه‌بندی تعهدی را بصورت هشداری تلقی کرده‎اند که اصول بودجه‎بندی را به خطر می‎اندازد. دیدگاه آنها این بود که صرفاً از طریق بودجه‌ی نقدی قادرند تعهدات پارلمانیِ 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 کم‌اشتیاقِ پذیرنده‎ی حسابداری تعهدی در هشتمین سمپوزیم، گفته است:

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

این واقعیت که تکنیک‌هایی نظیر بودجه‌بندیِ تعهدی، تمایل دارند کنترل قانونگذاری را بر دولت کمک کنند، بدان معناست که قانون‌گذاری باید آماده‌ی پذیرش این تغییرات بنیادین در توازن قدرت باشد. ما مشاهده کردیم که با وجود اینکه مدیرانِ تعدادی از پذیرندگان کم‌اشتیاق، نظرات مثبتی نسبت به بودجه‌بندیِ تعهدی داشتند، پشتیبانی سیاسی از بودجه‌بندیِ 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 بودجه‎بندیِ 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 بودجه‌بندیِ حسابداری در بهبود مدیریت مالی، کابرد اندکی خواهد داشت. در طول سمپوزیم دهم، این مساله را شاهد بودیم. مشاور ارشدِ وزارت دارایی در یک کشور اسکاندیناوی، اظهار کرد:

«می‎دانیم که یک عنصر کلیدی در بودجه‎بندیِ 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 بودجه‎بندیِ 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 داراییِ کشور هلند، یک پژوهش مقایسه‎ایِ بین‌المللی جهت آشکار ساختنِ 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 زمان‌بَر 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 انجامپذیریِ حسابداری و بودجه‎بندیِ تعهدی در سال 2007 منصوب کرده بود. اعضای این کمیسیون طرفدار تداومِ اصول نقدی بودند، با توجه به اینکه سازمانها بر مبنای کنترل مقادیر ورودی تنظیم شده بودند.

در گزارش وی، اداره‌ی حسابداری کلِ 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، بودجه‎بندیِ تعهدی را بخشی از یک راه‌حل کامل در بهبود مسئولیت‎پذیریِ عمومی تلقی کنند. نمایندگان تعدادی از پذیرندگانِ با اشتیاقِ متوسط، دیدگاهشان این است که بودجه‎بندیِ تعهدی می‎تواند مکانیزم خوبی برای کارمندان دولت باشد تا با برسمتی‌شناسیِ هزینه‌ی کامل برنامه‌های خاص، مدیریت عملیاتی را بهبود بخشند. با اینحال، دیدگاه آنها این است که نمی‎توان از آن جهت برسمیت‌شناسیِ چالش‌های مالیِ بلندمدت استفاده کرد که منبعث از فاکتورهایی 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 گزارشدهیِ تعهدی حاصل شوند، در حالیکه تخصیص بودجه بصورت نقدی ادامه می‎یابد. معاون وزارت خزانه‌داریِ یکی از کشورهای نیمه‌مشتاق، در دهمین سمپوزیم گفت:

«ما به سنجشِ اختیار تخصیص بودجه و پرداخت‎ها بر مبنای نقدینگی و التزام ادامه داده‎ایم، مگر در مواردی نظیر برنامه‌های اعتابری، 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 بودجه‎بندیِ 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 می‎بایند و به این ترتیب مباحثی راجع به مکانیزم‎های تخصیص مطرح می‎شوند، در حالیکه در حسابداری بودجه، علیرغم عدم توافق‌های 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 بودجه‌بندیِ تعهدی، نگران بودند. یک معاون مدیر کلِ دپارتمان بودجه، که نماینده‌ی گروهی از پذیرندگان کم‌اشتیاق بود، در هشتمین سمپوزیم اظهار داشت:

«برای اینکه این تغییر (بودجه‎بندیِ 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 بودجه‌بندیِ 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 بودجه‌بندیِ تعهدی وجود دارد، به دلیل فقدان فرایندهای استاندارد و رهنمودی جهت آماده‌سازیِ بودجه‌بندیِ تعهدی، پیچیده‌تر شده بوده است. همانطور که در حسابداری تعهدی این مساله صدق میکند، ظاهراً روشی جهت انجام بودجه‌بندیِ تعهدی –حتی در میان مشتاق‌ترین پذیرندگان نیز وجود ندارد. مثلاً USGAO تغییراتی را نشان میدهد که کشورها در سنجشِ کمبود/مازاد‌ دولت در تخصیص تعهدیِ بودجه‌شان، اتخاذ کرده‌اند. در حالیکه نیوزلند کمبود/مازاد خود را با استفاده از نتایج عملیاتیِ خالص تعهدی گزارش می‌دهد، استرالیا یک شاخص «تراز مالی» معرفی کرده است. همچنین ادعا شده است که کشورهایی که بودجه‌بندیِ تعهدی را اتخاذ کرده‌اند، کل هزینه‌ها، بخصوص هزینه‌های بلندمدت را کمتر از مقدار واقعی بیان کرده‌اند.

به همین ترتیب، مسائلی نیز در خصوص شفافیت بودجه‎بندیِ تعهدی بر استقراض و مدیریت بدهی وجود دارد. یک دوراهیِ 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 بودجه‌بندیِ تعهدی، مردد بودند. یک متصدی حساب دولتی که نماینده‌ی وزارات داراییِ یک پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق بود، در یازدهمین سمپوزیم، دیدگاه کشور خود را راجع به بودجه‌بندیِ تعهدی چنین ابراز کرد:

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

اما استانداردگذاران، سازمانهای بین‌المللی و حسابداران حرفه‌ای، یعنی کنشگران در سطح اقتصادی و سیاسی، بودجه‎بندیِ 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 پشتیبانیِ مدیریتی و اتخاذ تصمیمات مدیریتیِ کارآمد، بکار برد، به این دلیل که پتانسیل ارتباط دادن آن با هزینه‌ی کلِ 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 بلندمدتِ تصمیمات فعلی، بودجه‎بندیِ تعهدی می‌تواند موجب بهبود گزارشدهی بیرونی گردد. این واقعیت که بودجه‌بندیِ 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 کردنِ کاهش بها در بودجه‌ی عملیات، پیش‌بینی می‎گردد.

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

«ما از تصمیم خود در خصوص پیاده‌سازی بودجه‎بندیِ 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 کاربردپذیریِ 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 بودجه‌بندیِ تعهدی، ضعیف بوده‎اند. 5بواقع، برخی آزانس‌ها و مدیرانِ پذیرندگان مشتاق و کم‌اشتیاقِ حسابداری تعهدی، از بودجه‌بندیِ تعهدی برای مقاصد داخلی –یعنی مدیریت عملیات-پشتیبانی کرده‎اند. اما بسیاری از آنها هنوز در خصوص مزایای اتخاذ این نوع حسابداری و ظرفیت پیاده‌سازیِ بودجه‎بندی تعهدی جهت مقاصد گزارشدهی خارجی، متقاعد نشده‌اند. پذیرندگان اولیه‌ی حسابداران تعهدی، پشتیبانان اصلی حاملان اصلیِ 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 سودمندیِ حسابداری تعهدی برای گزارشدهی مالی، با تردید مواجهند. کمیسیون اروپا به این نکته اشاره کرده است که EPSASی 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 کاربردپذیریِ IPSASها**

نشریات پژوهشیِ مرتبط با حسابداری تعهدیِ بخش دولتی، نشان می‎دهند که IPSASها در پرداختن و رسیدگی به ضوابط اکثر کشورهای مرکزیِ اروپا و دولتهای OECD که در آنها امور مالی عمومی پیرامون بودجه‌ی سالانه متمرکز است، ناکام مانده است. در بسیاری از این کشورها، IPSASها در زمینه‎ی حسابداری بخش دولتی، بیشتر دربرگیرنده‎ی سنت آنگلوساکسون 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 IFRSها را برای بخش‎های دولتیِ 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 حسابداریِ بریتانیا، به میزان 95% با IPSASها 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 مالیِ 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 ساده‌سازیِ حسابداری بخش دولتی‌شان پیش‌بینی شده‌اند. کمیسیون اروپا (2012) در گزارش ارزیابیِ خود، چندین مساله‎ی مهم را در ارتباط با IPSASها نام برده است، مثلاً حاکمیت IPSASB، رابطه‌ی بین IPSASBها و سیستم‌های اروپاییِ 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 هماهنگِ 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 بودنِ 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 بین‌المللیِ 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 وزارات داراییِ یکی از کشورهای اسکاندیناوی (یک پذیرنده‌ی نیمه‌مشتاق)، در دهمین سمپوزیم ابراز داشت:

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

نمایندگان چند پذیرنده‎ی نیمه‌مشتاق و پذیرندگان جدیدِ حسابداری تعهدی، دیدگاهشان این بود که گزارش‎های سالانه‎های آنها، بلحاظ اصول اساسی و تعاریفی که از عناصر مورد استفاده‎شان ارائه می‎دهند، با IPSASها متناظرند. اما آنها چند مساله‎ی فنی و ناسازگار را در طول گفتگوهای غیررسمیِ خود مطرح نمودند، بر این اساس که مدعی بودند اگر می‎خواستند کاملاً زیر پوشش IPSASها قرار گیرند، یک مانع به شمار می‎روند. مدیر خزانه‎داریِ وزارت استراتژی و داراییِ 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 گزارشدهیِ 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 ضمنیِ ذکر شده‎ است، با تاکید بر ارزش منصفانه و قیمتهای بازار، به تردید کشورش در اتخاذ IPSASها 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 IPSASها تلویحاً غیرمرتبط می‎‏باشند. همان متصدی بودجه با نمایش کاربردناپذیریِ IPSASها، در دهمین سمپوزیم اظهار داشت:

«IPSAS 19 دلیلی جهت تغییر مدل ارزیابیِ فعلیِ 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 تدارکاتِ لازم جهت رسیدگی به دارایی‌های اصلی ناملموسِ 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 ناتوانیِ IPSASها در رسیدگی به مخارج غیرمبادله‌ایِ انتقال، یعنی مالیات و ترانسفرها، مزایای کارکنان، بدهی دولتی و درآمدهای دولت، مطرح بود.مثلاً مخارج انتقالِ نامبادله‌ای، عمده مخارج در دولتهای مرکزی‌شان و برخی دیگر از شرکتهای دولتی بشمار می‎رفت؛ با اینحال هیچ IPSASایی برای این مخارج در اختیار نبود. بعلاوه، با توجه به اینکه منابع درآمدی برخی دولتهای اروپایی، بسیار گسترده‎تر از آنچیزی 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، چراکهبسیاری از این کشورها دارای سیستم پیشرفته‎ای نبودند که بتواند کمیسیون‎ها و مخارجِ 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 خاصِ اکثر کشورهای عضو OECD را به خود جلب کرده بودند. با صرف نه سال و هشت محاسبه‎ی دولتی با انسجام جهانی، IPSASB اخیرا این را تصویب کرده است: «چارچوب مفهومیِ هدف عمومیِ 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 آماده‌سازیِ گزارش‎های باکیفیت برای مسئولیت‎پذیری و تصمیم‎گیری ارائه می‎دهد. در طول گفتگوهای غیررسمی در یازدهمین سمپوزیم، رییس IPSASB گفت:

«مفهومِ 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 کارِ 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 کشورهایی نظیر استرالیا، نیوزلند و اسپانیا، مشکل‎ساز بوده است. مکانیزم‎های مسئولیت‎پذیری در بخش دولتی، عمدتاً بر استفاده از تخصیص بودجه و بر تاثیراتِ حاصله از نقطه‌ی «ارزشِ پول» و خدماتی تمرکز دارند که ارائه شده‎اند. این بدان معنا نیز است که صورت‌های بودجه و گزارشدهی‌های عملکرد، و نه هدف عمومیِ صورت‎‌های مالی که IPSASها تجویز کرده‌اند، به تشکیل مبنایی برای برداشتن مسئولیت از دوش بخش دولتی ادامه خواهند داد. بعلاوه، پرسش‌هایی در خصوص نحو‌ی شناساییِ کاربران صورتهای مالی در چارچوب مفهومی، مطرح شده است. شهروندان، ارائه‌دهندگان منابع، قانون‌گذاران و سایر دریافت‎کنندگان خدمات و نمایندگانشان، کاربران کلیدیِ صورتهای مالی در بخش دولتی فرض شده‎اند، بدون اینکه هرگونه مصاحبه‎‌ی واقعی یا کار میدانی جهت تعیین ضوابط‌شان و نیازهای اطلاعاتیِ متنوع‎شان، انجام گرفته باشند.

مساله‌ی عمده‌ای که شرکت‌کنندگان مطرح کرده‎ بودند، دغدغه‌اش تاخیری است که IPSAB در تهیه‌ی چارچوب ایجاد می‎کند. دیدگاه‎هایی مطرح شدندبدین مضمون که این چارچوب قبل از صدور استانداردها معرفی شده است، نه زمانی که استانداردها کاملاً تهیه شده‌اند.یک موضوع مرتبطِ دیگر که ما در طول سمپوزیم‎ها متوجه شدیم، چالش‌هایی بود که اعضا در شناسایی و تعریف شرکتهای حسابداری با آن مواجه بودند، یعنی شرط کلیدیِ کلّیت حسابهای دولت(WGA). در IPSAS 6 صریحاً ذکر شده است که صورتهای مالی یکپارچه باید در بردارنده‎ی تام شرکتهای اقتصادی باشند، یعنی کنترل کردنِ شرکتها و هر شرکتِ کنترل‌شده‌ای. چالشی که در شناسایی شرکتهای کنترل‌شده مطرح است، باعث شده است که بسیاری از کشورهای عضو OECDو کشوهای عضو اتحادیه اروپا، دولتهای محلی،دانشگاهها و بانکهای دولتی را از صورتهای یکپارچه‌شان مستثنی نمایند.WGAیِ دولت مرکزیِ بریتانیا بعنوان یک نمونه عمل می‎کند. نخستین WGAیِ حسابرسی‌شده برای دولت بریتانیا، که برای سال مالی 2009-2010 انتشار یافت، حسابهای حدود 1500 شرکت دولتی را با هم یکپارچه کرد. خزانه‎داری بریتانیا برای WGAیِ اخیرِ خود (2013-2014) در مارس 2015، حسابهای 5400 شرکت دولتی را با هم تلفیق کرده است. هرچند که کلیت حسابهای دولتِ 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 تلفیقیِ برخی کشورها، نه تنها از برخی شرکتهای دولتیِ خاص منحرف شده‎اند، بلکه از چند مورد حسابداری/نقل و انتقال نیز انحراف داشته‎اند. مدیر ارشد حسابرسی در دفتر حسابرسیِ ملی در یک کشور اسکاندیناوی (یک پذیرنده‎ی نیمه‌مشتاق)، 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 کلیتِ حسابهای دولت تلفیق می‌شوند. دولت مرکزی، صندوق‌های مستمریِ 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 دولتیِ مختلف می‌باشد. در حالیکه قلمروی محدودِ WGA یک مساله‌ی مهم در میان پذیرندگان کم‌اشتیاق/نیمه‌مشتاق بوده است، اما پذیرندگان مشتاق دغدغه‌ی بیشتری در خصوص مساله‌ی مادیّت در آماده‌‌سازیِ WGA داشته‎اند. بنظر می‌آید که آنها با شناساییِ عناصر/مسائلی که ممکن است تهدیدی برای امور مالیِ دولتی خودشان در بلندمدت باش، تمرکز بیشتری بر افزایش سودمندیِ WGA داشته‌اند. یک متخصص ارشد در خزانه‌داریِ 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 دادنِ 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 چنددستگیِ 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 شدنِ فرایند اتخاذ و پیاده‌سازیِ اصلاحات حسابداری بخش دولتی می‎شود. این مساله در ابراز نظر زیر مشهود است که یک متصدی بودجه از پذیرندگان نیمه‌مشتاق، طیِ 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 نهادیِ نوین، در این پژوهش در صددِ واکاوی چالش‌های عمده‌ای بودیم که در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش دولتی در کشورهای عضو OECD دخیل هستند. بطور خاص باید گفت که ما ساختارهای سازمانیِ سه‌لایه‎ای را از دیلارد و همکارانش (2004) اتخاذ کرده‎ایم و روشهایی را مورد برسی قرار داده‎ایم که در آن، ایده‌های و روشهای حسابداری تعهدی، بودجه‎بندیِ تعهدی و IPSASها از OECD تا کشورهای عضو در سطح حوزه‎ی سازمانی و سپس تا حسابدار‌های بخش دولتی، سیاست‌گذاران و متصدیان بودجه (یعنی کنشگران کلیدی در سطح سازمانی)، در کشورهای عضو، حاکم می‎باشد. در قسمت فوقانیِ سلسله‌مراتبِ ساختاری –یعنی سطح اقتصادی و سیاسی-، سازمانهایی نظیر OECD، کمیسیون اروپا، IPSASB و IMF- قرار دارند. این سازمان‎ها بصورت بازیگران نهادیِ 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 پیاده‌سازیِ حسابداری بخش دولتی، گونه‌گونی‎هایی میان کشورهای عضو وجود دارد که در کارهای آکادمیکِ گسترده و گزارش‎های سازمانهای بین‌المللی، استانداردگذراان 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 گزارشدهیِ تعهدی، در مقایسه با بودجه‌بندیِ 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 مالیِ اعضایشان در بحران بدهی دولت معطوف داشته‌اند. گزارشدهی آیتم‌های 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 معرفیِ یک رویکرد تهاجمی نسبت به حسابداری بخش دولتی تبدیل می‎کند.

یافته‎های ما حاکی از این است که اکثر کشورهای عضو OECD، پیچیدگیِ موجود در پیاده‎سازیِ 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 تعهدیِ 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 تعهدیِ 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 کنارگذاریِ سایر برنامه‎های اجتماعی- باز می‎دارند.

شاهد بوده‎ایم که چند پذیرنده‌ی کم‌اشتیاق و مشتاقِ جدید، در معرض دوراهی‌های فنی و سیاسی در فرایند پیاده‌سازیِ 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 قبالِ اصلاحات در پیش گیرند و تاکید بیشتری بر اتخاذ حسابداری تعهدی در سطح مرکزی نمایند. همانطور که در پژوهش‎های نهادیِ پیشین بیان شده است، اتخاذ حسابداری تعهدی در بسیاری از این کشورها (پذیرندگان کم‎اشتیاق، نیمه‌مشتاق و پذیرندگان جدید)، ظاهراً منبعث از تمایل آنها به غلبه بر فشار بیرونی/نهادی بوده است و مزایا و توانایی کنشگران سازمانی، اغلب در این فرایند دست‎کم 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 بودجه‎بندیِ 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 تعهدیِ 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 تعهدیِ بخش دولتی شناخته شده است. استدلال ما این است که بودجه‎بندیِ تعهدی نیازمند توافق بیشترِ بین سیاستمداران و مجلسیان -یعنی تصمیم‎گیرانِ سطح حوزه‌ی سازمانی- می‎باشد تا افرادی که در حسابداری تعهدی –که یک سیستم تصمیم‌گیری نیست- دخیل هستند. با توجه به نقش کلیدیِ بودجه در سلب مسئولیت از بسیاری از پذیرندگانِ کم‌اشتیاق (عمدتاً کشورهای اروپای مرکزی)، غیرواقع‌بینانه است که تصور کنیم سیاستمدارانِ این کشورها بودجه‌بندیِ تعهدی را پذیرا خواهند بود، یعنی چیزی که نیازمند دست کشیدنِ‎شان از قدرت در زمینه‎ی تصمیم‎گیری مالی (بودجه) می‎باشد. متصدیان خزانه و بودجه در برخی از پذیرندگان نیمه‌مشتاق، اشاراتی داشته‌اند که بودجه‎بندیِ تعهدی می‌تواند ابزار موثری برای تایید و تصدیقِ هزینه‌های برنامه‌های خاص باشد. اما اتخاذ حسابداری تعهدیِ کامل برای تخصیص بودجه توسط شناسایی چالش‎های مالی بلندمدت‌شان، بنظر می‌رسد که فراتر از نیازها و ظرفیتشان باشد.

به همین ترتیب، نشان داده‌ایم که کاربردپذیریِ IPSASها همچنان یک مساله‌ی ناهمساز درون حسابداری تعهدیِ 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 پیاده‌سازیِ 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 سردرگمیِ وسیعی را درمیان 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 نهادینه‌سازیِ نوین، کار داخلیِ سازمان‌ها را بسیار ساده کرده‌اند، و در کنار اینکه به ماشین‎های مشروعیتِ 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 فرهنگیِ یک کشور، جهت‌گیریِ سیاسی، عملکرد اقتصادی و سایز 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 انطباق‌یافتنِ 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 خاصِ بخش دولتی سازگار باشد. این تشریک مساعی می‎تواند نقطه‌ی عزیمت هماهنگ‌سازیِ حسابداری بخش دولتی، یعنی یک مفهوم نوظهور در بخش دولتی باشد.

**ضمیمه‌ی الف**

****

فهرست کشورهای OECD و تاریخ عضویت‌شان

ضمیمه‌ی ب

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **حسابداری تعهدی بخش دولتی د ر کشورهای عضو OECD** | | |
| گروه‎ها | کشورها | توضیحات |
| پذیرندگان مشتاق | استرالیا  نیوزلند  بریتانیا | حسابداری تعهدی برای صورتهای مالی و بودجه‎ها |
| پذیرندگان نیمه‌مشتاق | 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) |  |
| پذیرندگان کم‌اشتیاق | آلمان  یونان (اطلاعات حسابداری تکمیلی برای ESA 95 ارائه می‎شود)  ایرلند (اطلاعات حسابداری تعهدی ارائه می‎شود)  اسرائیل  ایتالیا (اطلاعات تکمیلیِ حسابداری تعهدی ارائه می‌شود)  زاپن (صورت‌های کامل حسابداری تعهدی نیز آماده می‎شوند، هرچند که حسابداری نقدی مبنای قانونی دارد)  لوکزامبورگ (اطلاعات تکمیلیِ حسابداری تعهدی، برای ESA 95 ارائه می‎شود)  هلند (سازمانی که در خصوص حسابداری تعهدی گزارش می‎دهد)  نروژ (اطلاعات تکمیلی حسابداری تعهدی ارائه می‎شود)  پرتقال (سازمانی در خصوص حسابداری تعهدی گزارش می‎دهد)  اسلوانی ( |  |
| پذیرندگان جدید (کشورهایی که عضو نیستند) | برزیل (انتقال به حسابداری تعهدی)  چین (انتقال به حسابداری تعهدی)  آفریقای جنوبی (انتقال به IPSASها) |  |









1. global trend [↑](#footnote-ref-1)
2. cameral accounting [↑](#footnote-ref-2)