



“حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی”

تهیه شده توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

منافع بودجه‌بندی تعهدی:

تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در فرایند بودجه‌بندی دارای مزایایی همچون بهبود کارایی، شفافیت بیشتر، بهبود مدیریت مالی و پاسخگویی بیشتر می‌باشد. با این وجود بودجه‌بندی تعهدی توسط بسیاری از کشورها پذیرفته نشده است. پذیرش بودجه‌بندی تعهدی یکی از مباحث چالش برانگیز حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد. بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری دولتی در خصوص پیاده‌سازی بودجه‌بندی تعهدی و مطلوبیت آن در بخش عمومی، اظهارنظرهای متفاوتی ارائه کرده‌اند. سازمانهای بین‌المللی نیز در ارتقاء و پذیرش مبنای تعهدی حسابداری دولتی، تلاشهایی را انجام داده‌اند. به راستی، چرا بسیاری از کشورها به سمت تعهدی نمودن مبنای بودجه خود حرکت نموده‌اند؟ در ادامه منافع استفاده از مبنای تعهدی کامل در بودجه‌بندی ارائه می‌گردد:

۱. انعکاس اندازه و قلمرو کامل دولت

- منابع (تمام داراییهای مالی و غیرمالی)
- تعهدات (تمام بدهیها)
- مخارج (منابع مصرف شده)

۲. تأکید بیشتر بر مصرف منابع

۳. برقراری رابطه بهتر بین نتایج با منابع مصرف شده در جهت دستیابی به آنها

۴. اطلاعات کاملتر در دسترس دولت برای بهبود تصمیم‌گیری

- تأکید بیشتر بر داراییها (الزامات نگهداری، خط مشی‌های جایگزینی، خرید در مقایسه با اجاره)
- تأکید بیشتر بر مدیریت بدهیها
- تأکید بیشتر بر بهای تمام شده کامل برنامه‌ها و خدمات

مدلهای مختلف حسابداری و نیازهای متفاوت مدیریت:

نیازهای حسابداری، جدا از نیازهای مدیریت نیست. حسابداری نقدی، دارای چندین مزیت از نقطه نظر مدیریت می‌باشد به خصوص در زمانی که هدف اصلی، رعایت قانون بودجه سالانه می‌باشد. از این منظر، تهیه حسابهای سالانه که نشان‌دهنده رابطه بین مبالغ تصویب شده در بودجه و مصارف واقعی انجام شده می‌باشد، حائز اهمیت است. از آنجایی که سیستمهای سنتی بودجه‌بندی، بر واردها (inputs) و هزینه‌های آنها تأکید دارند، حسابداری نقدی در راستای دستیابی به این هدف کمک‌کننده می‌باشد.

از آنجایی که سیستمهای بودجه‌بندی در راه تأمین الزامات ثبات، تکامل یافته‌اند لذا در دوره‌هایی که شرایط اقتصادی غیرقابل پیش‌بینی بروز می‌نماید، احتمالاً نیاز است که بودجه تصویب شده مورد تعدیل قرار گیرد. با توجه به اینکه تصمیمات مرتبط با خرج دولت، قبل از اینکه پرداختهای نقدی صورت گیرد، بر اقتصاد اثر می‌گذارند، لذا لازم است تا اثر اقتصادی مخارج بودجه، مورد تأکید قرار گرفته و نظارت لازم بر مراحل مختلف خرج صورت گیرد. این مسأله نیازمند اطلاعات غیرنقدی است که از آن جمله می‌توان به تعهداتی که انجام شده‌اند، تعهداتی که به وجود خواهند آمد، و میزان بدهیهای موجود که باید به صورت نقدی پرداخت شود، اشاره نمود. بنابراین حسابداری و گزارشگری نقدی نیازمند اطلاعات مکملی است که می‌توان از آن به حسابداری نقدی تعدیل شده (منظور حسابداری تعهدی است) تعبیر نمود.

امروزه بسیاری از کشورها در راه دستیابی به اهداف بودجه‌ای خود، تأکید خاصی بر اهداف کارایی و اثربخشی نموده‌اند. در چنین محیطی، حسابداری تعهدی از جذابیت‌های ویژه‌ای برخوردار است. اگرچه ذکر این جمله که نیازی به حسابداری و گزارشگری نقدی نداریم، صحیح نمی‌باشد اما اطلاعات فراهم شده توسط سیستم حسابداری تعهدی نیز مزایای فراوانی دارد.

گفته می‌شود که سیستم حسابداری تعهدی قادر به تهیه اطلاعات نقدی می‌باشد. همچنین این سیستم قادر به ارائه اثرات کوتاه‌مدت سیاست مالی نیز می‌باشد. این سیستم با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی - که از نقطه نظر کارایی حائز اهمیت است - قادر است اطلاعاتی در خصوص هزینه (بهای) کل خدمات ارائه شده توسط دولت و ارزیابی عملکرد دولت ارائه نماید. مزایای این سیستم عبارتند از:

الف. بهبود تخصیص منابع:

یکی از مشکلات حسابداری نقدی، عدم تهیه اطلاعات مناسب در خصوص بهای تمام شده خدمات ارائه شده می‌باشد. در اندازه‌گیری بهای خدمات، هزینه استهلاک معمولاً نادیده انگاشته می‌شود. این در حالی است که اگر داراییهای سرمایه‌ای براساس ارزش بازار ارزیابی گردند، استهلاک این داراییها می‌تواند اطلاعات ارزشمندی در خصوص مخارج آتی مورد نیاز جهت جایگزینی داراییهای موجود در پایان عمر مفید آنها و حفظ سطح فعالیت فعلی در اختیار گذارد.

همچنین ارزیابی پیشنهادهای خرید سرمایه‌ای با استفاده از سیستم حسابداری نقدی برای دولت دشوار است. علت این دشواری آن است که دولت و ادارات و نهادهای دولتی، اطلاعات مناسبی در خصوص اینکه چه داراییهایی در تملک آنها می‌باشد، در اختیار ندارند و بنابراین قادر نیستند قضاوت نمایند که آیا امکان تأمین مالی یک دارایی جدید از طریق فروش تعدادی از داراییهای موجود وجود دارد یا خیر. در حالی که این اطلاعات را با استفاده از حسابداری تعهدی می‌توان در دفاتر معین ثبت نمود.

علاوه بر این با استفاده از حسابهای تعهدی، هزینه‌های مرتبط با بازنشستگی در سود و زیان و بدهیهای مربوطه نیز در ترازنامه منعکس می‌گردند. در مواقعی که خروجیهای نقدی سالیانه، اختلاف قابل ملاحظه‌ای با بدهیهای معوق دارند، اطلاعات برگرفته از سیستم تعهدی، ارزشمند محسوب می‌شوند. در مواقعی که بدهیهای معوق به صورت قابل توجهی بیشتر از پرداختهای نقدی می‌باشند، مسائل مرتبط با حقوق بین نسلی نیز مطرح می‌گردد.

بنابراین از آنجایی که سیستم حسابداری تعهدی اطلاعات جامعی در خصوص بهای تمام شده عملیات فراهم می‌نماید، این سیستم به تصمیم‌گیرندگان اجازه می‌دهد تا انتخابهای بهتری از تخصیص منابع داشته باشند.

ب. تقویت پاسخگویی:

پاسخگویی مدیران هنگامی تقویت می‌گردد که مدیران مربوطه نه تنها بابت جریانهای نقدی ورودی و خروجی مسئول باشند بلکه همچنین بابت داراییها و بدهیهای تحت مدیریت خود نیز پاسخگو باشند. یکی از مزایای دسترسی به اطلاعات حسابداری، دقت بیشتر در تعیین عملکرد مدیریت می‌باشد. یکی از مشکلات سیستمهای حسابداری نقدی موجود، تلاش به منظور اندازه‌گیری عملکرد دولت است، بدون توجه به این مسأله که آیا دولت و یا نهاد دولتی مربوطه می‌تواند بابت نتایج پاسخگو باشد یا خیر. حسابداری تعهدی قادر به بهبود پاسخگویی در استفاده از منابع عمومی است زیرا براساس این سیستم، دولتها تنها در قبال منابعی پاسخگو هستند که تحت مدیریت و کنترل آنهاست. از این رو، برای مثال اگر اداره منابع توسط یک نهاد دولتی وابسته به دولت صورت گیرد، این منابع نباید در صورتهای مالی آن واحد گزارش گردند زیرا منابع متعلق به واحد مربوطه نیست.

ج. شفافیت بیشتر در خصوص بهای منابع فعالیتهای دولتی:

معمولاً دولتها داراییها و بدهیهای قابل توجهی دارند و افشای اطلاعات مربوط به این اقلام، یکی از عناصر لازم برای شفافیت مالی و پاسخگویی مالی است. در کنار اطلاعات مربوط به جریان نقدی، چارچوب حسابداری تعهدی، تهیه صورتحساب داراییها و بدهیها و درآمدها و هزینهها را الزامی نموده است. مهمتر اینکه، این صورتهای مالی دارای ارتباط پیوسته با یکدیگر می‌باشند. برای مثال تفاوت بین درآمدها و هزینهها، مستقیماً بر خالص وضعیت دارایی اثر می‌گذارد و تغییر در ماندههای نقدی نیز با نتایج عملیات و تغییر در سایر داراییها و بدهیها در ارتباط است. ارائه چنین تصویر کاملی از اطلاعات، علاوه بر تأمین نیازهای مدیریت، به عنوان ابزاری قدرتمند در مدیریت مالی و برنامه‌ریزی

استراتژیک محسوب می‌گردد. رویدادهای غیرنقدی، اگرچه فاقد اثر نقدی هستند اما دارای اثرات اقتصادی می‌باشند. چنین رویدادهایی براساس چارچوب حسابداری تعهدی، به صورت منظم و پی‌درپی گزارش می‌گردند. نهایتاً اینکه بدین وسیله، بهای تمام شده واقعی عملیات دولت، شفاف‌تر خواهد بود.

د. نگاه کاملتر از تأثیر دولت بر اقتصاد:

به دلیل ماهیت نظم یافته حسابهای تعهدی، تفاوت بین اقلام بالا و پایین خط در گزارشهای مالی، حذف شده و یا حداقل کاهش می‌یابد. صورت جریانهای نقدی بایستی به صورت واضح نشان‌دهنده تطابق بین جریان نقدی خالص به تغییر در مانده وجه نقد- آنگونه که در ترازنامه منعکس گردیده است- باشد، بنابراین کاهش تفاوتهای توضیح داده نشده بین اقلام بالا و پایین خط در گزارشهای مالی برای مدیریت مالی مورد نیاز است. به علاوه این چارچوب منسجم کیفیت داده‌های جریان نقدی را بهبود می‌بخشد. با طبقه‌بندی جریانهای نقدی به فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، اثر نقدی فعالیتهای دولت، به شیوه بهتری کمی شده و به شیوه بهتری قابلیت ردیابی دارد.

حسابداری تعهدی به عنوان یکی از اجزای اصلاحات سیستم بودجه‌ای:

مکرراً تأکید شده است که تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌ای هماهنگ باشد. در حقیقت، اگر بخواهیم به تمامی منافع حاصل از تغییر در سیستم حسابداری دست یابیم، باید تغییراتی موازی در سیستم بودجه‌بندی نیز صورت گیرد. همانگونه که در مبحث مربوط به منافع سیستم حسابداری تعهدی اشاره گردید واضح است که این مسأله می‌تواند دامنه وسیعی داشته باشد. به عنوان مثال، از منظر رعایت بودجه، سیاستمداران می‌توانند کنترل خود بر تمامی منابع را با استفاده از مبنای تعهدی در سطح دولت، افزایش دهند. به شیوه‌ای مشابه، نمایندگان سیاستگذار مرکزی، داده‌های جامع‌تر و معنادارتری در اختیار خواهند داشت که این اطلاعات می‌تواند در کمک به تدوین سیاستها (خط مشی‌ها)، قضاوت در خصوص مناسب بودن آنها در بلند مدت، و به عهده گرفتن تحلیل مالی جامع از عملیات دولت، مثمر ثمر باشد. یکی از

حوزه‌های مهم که حسابداری تعهدی در آن سودمند است، مدیریت داراییها- به خصوص داراییها و بدهیهای غیرمالی- می‌باشد. با این وجود، مزایای اصلی بایستی در سطح عملیاتی دیده شوند، در جایی که مدیران از اطلاعات کاملتری برای تصمیم‌گیری برخوردارند و پاسخگویی و عملکرد آنها به شیوه‌ای باثبات‌تر و جامع‌تر مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

رابطه بنیادی پاسخگویی، مبنای مدل جدید بودجه‌بندی عملکرد در تعدادی از کشورهای پیشرفته OECD می‌باشد، این رابطه مبتنی بر ۵ عنصر اصلی به شرح ذیل است:

- تعیین عملکرد مورد انتظار آتی هر دستگاه اجرایی (agency head)
- تفویض اختیار تصمیم‌گیری به مدیران دستگاههای اجرایی در خصوص وظایف محوله
- ایجاد انگیزه در مدیران اجرایی به منظور اقدام در جهت منافع دولت (در کنار تنبیه‌های لازم)
- فرایند دقیق ارزیابی عملکرد
- تعیین قراردادهای توافق شده، به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد.

کشورهای مختلف از این عناصر برداشته‌های مختلفی داشته‌اند. برای مثال، در کشور نیوزیلند این مدل پاسخگویی دارای دو ویژگی برجسته است. اولین ویژگی، تمایز منافع مالکیت از منافع خریدار است. در بخش عمومی، دولت از یک سو، مالک مؤسسات و نهادها است و از سوی دیگر خریدار خدمات از این مؤسسات در جهت منافع مردم و شهروندان می‌باشد. با استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی، این امکان برای دولت فراهم می‌شود تا توازن بین منافع مالکیت و منافع خرید حفظ گردد. ویژگی دوم، تمایز بین ستاده و پیامد است. طبق مفهوم پاسخگویی، واحدهای دولتی باید در مقابل آن چیزهایی که می‌توانند تحویل دهند، پاسخگو باشند (ستاده). پیامدها تحت تأثیر عوامل متعددی هستند که تنها تعداد اندکی از آنها تحت کنترل می‌باشند. براساس مدل نیوزیلند، دستگاههای اجرایی در قبال تولید ستاده و براساس نرخ توافق شده قراردادی با وزیر مربوطه، پاسخگو بوده و وزیر مربوطه نیز بابت انتخاب ستاده‌ها و تأثیر آن بر جامعه (اقتصاد) پاسخگو است.

بکارگیری چنین مدلی در ترسیم عملکرد بسیار دشوار است. زیرا برای این منظور لازم است استقلال و آزادی عمل بیشتری به مدیران، اعطا گردد. همچنین لازم است که تغییراتی در قراردادهای پرسنلی و مدیریتی بخش عمومی در جهت تقویت بیشتر پاسخگویی صورت گیرد. این الزامات پیامدهای بنیادی برای سیستمهای ارزیابی عملکرد دارند. براساس حسابداری تعهدی، الزامات گزارشگری بخش عمومی همانند الزامات گزارشگری بخش خصوصی می باشد. این الزامات شامل سه صورت مالی اساسی تهیه شده توسط سیستم حسابداری (صورت وضعیت مالی، صورت عملیات، صورت جریانهای نقدی) به همراه تعداد دیگری گزارش (صورت اهداف، عملکرد خدمات، تعهدات، بدهیهای احتمالی و رویه های حسابداری) است. منطقیاً فرایند بودجه بندی باید با فرمت گزارشگری پس از رویداد (expost) مطابقت داشته باشد.

براساس این نتیجه منطقی، حسابداری تعهدی دارای دو کاربرد بودجه ای خواهد بود. اول اینکه اطلاعات عملکرد پس از رویداد و قبل از رویداد باید هماهنگ شوند. و دستگاههای اجرایی باید گزارشگری پس از رویداد و اسناد و مدارک بودجه ای قبل از رویداد خود را بر مبنای تعهدی تغییر دهند. بدین منظور دستگاههای اجرایی باید اقدام به تهیه صورتهای مالی آینده نگر و اطلاعات مربوط به عملکرد خدمات آتی به منظور استفاده در برآوردها نمایند. دوم اینکه، محدود بودجه ای وضع شده بر دستگاههای اجرایی - فرایند تخصیص اعتبار - بایستی به گونه ای باشد که با سیستم عملکرد در تعارض نباشد. فرایند تخصیص اعتبار براساس سیستم بودجه بندی تعهدی می تواند در موارد ذیل سودمند باشد:

- خرید کالاها و خدمات (یعنی ستاده ها) از نمایندگیها، سایر واحدهای تحت تملک دولت و واحدهای بخش خصوصی.
- تزریق سرمایه به منظور افزایش خالص داراییهای دولت که در یک دیپارتمان یا نمایندگی نگهداری می نماید.
- سایر پرداختها (بابت مزایا و کمکهای مالی).

البته، داشتن یک سیستم ارزیابی عملکرد تعهدی، لزوماً به معنای تخصیص اعتبار تعهدی نیست. تصور کردنی است که پیش‌بینی‌های عملکرد، بتواند بر یک مبنای تعهدی، نیازهای نقدی برآورد شده، و تخصیص اعتبارهای صورت گرفته بابت نقد مورد نیاز دوره، صورت گیرد. این رویکرد، می‌تواند منجر به اهداف عملکرد دوگانه و بعضاً ضد و نقیض گردد. از یک سو، عملکرد تعهدی در مقابل انتظارات تعهدی، و از سوی دیگر رعایت تخصیص اعتبارهای نقدی. بدین طریق فرایند تخصیص اعتبار، معیاری برای عملکرد دستگاه اجرایی تعیین خواهد نمود. به علاوه، تأکید بر مبنای نقدی، کنترل مؤثر قوه مقننه بر مصرف منابع را کاهش داده و یکی از مزایای حرکت به سوی سیستم تعهدی را نادیده می‌گیرد.

پیش‌شرطهای لازم برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی

با توجه به مزایای سیستم حسابداری تعهدی - که کم و بیش به آن اشاره گردید - متوجه می‌شویم که چرا طرفداران سیستم ارزیابی عملکرد تمایل دارند تا از سیستمهای حسابداری تعهدی به عنوان یک عنصر اساسی استفاده نمایند. البته این جمله به معنای پذیرش همگانی نیست. علیرغم وجود مزایای فراوان، برخی دولتها به راحتی این مسأله را نمی‌پذیرند. دلایل این امر به قرار زیر است:

اول، مربوط بودن حسابداری تعهدی برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته در حاله‌ای از ابهام است. تغییر جهت ناگهانی از یک مدل سنتی مدیریت بودجه به یک مدل مستقل (عدم تمرکز) با مخاطراتی مواجه است. به خصوص برای کشورهایی که دارای مشکلات حاکمیتی هستند، این مسأله از اهمیت بیشتری برخوردار است. سیستم حسابداری تعهدی در این گونه کشورها در مقایسه با سیستم حسابداری نقدی می‌تواند از قدرت فریب‌دهندگی بیشتری برخوردار شود. برای بسیاری از این کشورها، باید بررسی شود که آیا ظرفیت اداری آنها به اندازه‌ای هست که بتوان چنین اصلاحات عمده‌ای را در خصوص آنها پیاده نمود و اینکه آیا از مهارتهای لازم در این خصوص برخوردارند. حتی با فرض داشتن مهارت بالا، اگر در یک کشور سیستم حسابداری نقدی با مشکلاتی مواجه باشد، این مسأله نمی‌تواند دلیل تغییر به سمت

سیستم تعهدی باشد. عجیب آنکه، در حالی که بیشتر نیازها به منظور بهبود حسابداری، متعلق به کشورهای است که از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استفاده می‌نمایند - استفاده از مبنای تعهدی تنها می‌تواند به عنوان یک گزینه بلندمدت مدنظر قرار گیرد.

دوم، حتی بسیاری از کشورهای توسعه یافته ممکن است دریابند که هزینه‌ها و چالشهای معرفی سیستم تعهدی، بسیار زیاد است. نه تنها پیاده‌سازی چنین سیستمی با چالش همراه است بلکه همچنین کسب شناخت از کاربردهای کامل سیستم عملکرد جدید، بسیار دشوار خواهد بود. اگرچه ممکن است به نظر آید صورتهای مالی تهیه شده با استفاده از سیستم تعهدی مشابه گزارشهای مالی بخش خصوصی است اما تحلیل آنها متفاوت بوده و این تفاوت باید در فرایند تصمیم‌گیری، خود را نشان دهد. بهترین شیوه جهت انعکاس داده‌ها در صورتهای مالی و الزامات گزارشگری مورد نیاز، باید مشخص گردیده و در خصوص آن تصمیم‌گیری شود. بایستی خاطر نشان نمود که کتابچه راهنمای نظام آماری دولت (GFSM) در سال ۲۰۰۱، برای این هدف، چارچوبی را طراحی نموده است. کارهای مقدماتی بیشتری به منظور پیاده‌سازی سیستم جدید لازم است. مبانی اطلاعات باید ساخته شده که این کار هزینه‌بر و زمان‌بر می‌باشد. همچنین به میزان زیادی آموزش برای کسانی که این اطلاعات را تهیه کرده و از آن استفاده می‌نمایند، نیاز به آموزش کافی می‌باشد. رویه‌های باثبات و کامل حسابداری بایستی فرموله‌بندی شوند. در مجموع، هزینه‌های (سرمایه‌گذاری) زیادی برای معرفی سیستم تعهدی نیاز است.

سوم، بایستی اغراق زیادی در خصوص مزایای حسابداری تعهدی در کشورهای پیشرفته صورت گیرد. بدون پذیرش یک سیستم بودجه‌بندی عملیاتی براساس مدل جدید (استفاده از مبنای تعهدی کامل)، می‌توان به مزایای اصلی این سیستم در سطح دستگاه اجرایی - نه در سطح کل - دست یافت (جدول ۱). اما اگر این سیستم جواب نداد مکانیسمهای دیگری نیز وجود دارد که می‌توان از آنها به عنوان جایگزین استفاده نمود و از این طریق سیگنالهای لازم را به مدیریت داد. این امر از طریق تغییر در بودجه‌بندی نقدی و سیستمهای حسابداری، بدون نیاز به تغییر به سمت سیستم حسابداری تعهدی امکان‌پذیر است.

جدول ۱: سودمندی حسابداری تعهدی برای واحدهای دولتی

- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه از طریق ارائه بهای کل برنامه‌ها
- تسهیل ارزیابی وضعیت مالی از طریق ارائه تمامی منابع و تعهدات
- تقویت پاسخگویی مدیریت بابت عملکرد
- عمل کردن به عنوان محرکی برای عملکرد مدیریتی بهتر (این مسأله به دلیل افزایش شفافیت است)
- فراهم نمودن میزان بیشتری از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری
- استفاده کاراتر از سطح مشخصی از منابع
- فراهم نمودن مبنایی کاراتر برای تصمیمات خاص

برای مثال می‌توان به مخارج سرمایه‌ای اشاره نمود. همانگونه که عنوان گردید در سیستمهای سنتی بودجه‌بندی مبتنی بر حسابداری نقدی، از مدیریت ضعیف داراییها به عنوان یک نقطه ضعف یاد می‌شود. در نظر گرفتن این اقلام تحت عنوان دارایی می‌تواند به عنوان یک تغییر عمده تلقی گردد. همچنین توجه به اینکه چنین سرمایه‌گذاریهایی دارای هزینه فرصتی هستند که می‌تواند در تصمیم‌گیری مدیریت مؤثر باشد نیز یک تغییر عمده است. چنین عملی می‌تواند منافی از نظر کارایی، دارای منافی باشد، ارزیابی رقابتی بودن تحویل خدمات عمومی را تسهیل نماید، شفافیت در هزینه‌یابی ستاده‌ها را بهبود بخشد، مبنایی برای تعیین پرداختهای استفاده‌کننده فراهم نماید، و ... بنابراین در سیستم نقدی نیز این امکان وجود دارد که پرداختی به دپارتمانها براساس خدمت آنها صورت گیرد.

همچنین امکان معرفی عناصر بودجه‌بندی عملیاتی (عملکرد) در سیستم حسابداری نقدی نیز از طریق ایجاد اطلاعات عملکرد میسر است. برای مثال می‌توان هر دستگاه دولتی را ملزم نمود که روابط بین واردها (نهاده‌ها)ی مالی و غیرمالی، تولید کالاها و خدمات و پیامدهای آنها را تعیین نمایند. این فرایند لزوماً به این معنا نیست که دستگاههای دولتی تمامی ستاده‌های فرایند

تولید خود را مشخص نمایند. اگرچه انجام این کار با مشکل مواجه است، اما مرتبط نمودن نهاده‌ها با پیامدهای برنامه، اغلب با مسئولیت وزارت مربوطه می‌باشد. هدف، باید شاخصهای مناسب عملکرد را مشخص نموده و یک سیستم اطلاعاتی برای پشتیبانی از آنها فراهم نماید. متعاقباً نیازمند یک فرایند هستیم تا از طریق آن اطلاعات مربوط به عملکرد منتشر گردد. در پایان ملاحظه می‌گردد که تمامی دستگاههای دولتی اقدام به انتشار مجموعه کاملی از برنامه‌ها، پیامدهای مربوطه، و رابطه واضح بین نهاده‌ها با معیارهای عملکرد می‌نمایند. انگیزه اصلی مدیران برای بهبود عملکردشان، در زمان در نظر گرفتن بودجه برای واحدهای تحت مدیریت آنها نمود پیدا می‌کند. به منظور اندازه‌گیری بهتر عملکرد مدیران می‌توان از قراردادهای سطح خدمت استفاده نمود. تمامی موارد فوق‌الذکر می‌تواند در یک سیستم بودجه‌بندی عملیاتی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری صورت گیرد.

در نهایت، باید خاطر نشان نمود که حسابداری تعهدی، سیستم بودجه‌بندی عملکرد مناسب را پشتیبانی می‌نماید اما جایگزینی برای آن محسوب نمی‌شود. در اصل، در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، لازم است تا تغییراتی در شناسایی رویداد حادث گردد. همانگونه که عنوان گردیده است، در سیستم نقدی به هنگام دریافت یا پرداخت، اقدام به شناسایی رویداد می‌نماییم و نتیجه عملیات یک دوره در قالب تفاوت بین دریافتها و پرداختهای نقدی اندازه‌گیری می‌گردد. مبنای تعهدی، رویدادها را به عنوان کاهنده یا افزاینده خالص ثروت ملی شناسایی می‌نماید. از منظر سیستم اندازه‌گیری عملکرد که فرایند خرج را در قالب مجموعه‌ای از مراحل - تصویب، تعهد، تحویل، پیش‌پرداخت و ... - مورد توجه قرار می‌دهد، این سیستم، رویدادها را در مرحله تحویل شناسایی می‌نماید. یک مدیر خوب علاقه‌مند به تمامی اطلاعات مربوط به فرایند خرج بوده و می‌خواهد تمامی مراحل را کنترل نماید. حسابداری داخلی رویدادها باید قادر به ثبت تمامی مراحل فرایند خرج باشد نه اینکه ثبت مربوطه در یک مرحله خاص انجام گیرد. معرفی حسابداری تعهدی می‌تواند انجام این وظیفه را تسهیل نماید اما جایگزین آن نمی‌گردد.

حرکت از مبنای نقدی به تعهدی:

تجربه کشورهای عضو OECD نشان می‌دهد که پیاده‌سازی سیستم تعهدی به سادگی امکانپذیر نیست بلکه نیازمند صرف زمان و هزینه بوده و تعهدات سیاسی باثبات و مداومی را می‌طلبد. جالب است بدانید که بکارگیری مبنای تعهدی و پیاده‌سازی آن در اولویت بسیاری از کشورها قرار ندارد. با این حساب، کشورها در چه زمانی باید به سیستم حسابداری تعهدی تغییر روش دهند؟ با قبول این مسأله که ماهیت و سرعت پیشرفت در بین کشورهای مختلف، متفاوت بوده و مراحل گذار در هر کشور متفاوت است، آیا این امکان وجود دارد که مراحل گذار در سیستمهای حسابداری دولتی را ترسیم نماییم؟ یک استراتژی احتمالی بدین منظور می‌تواند به صورت ذیل باشد:

مرحله اول - کاری کنید که سیستم حسابداری نقدی، خوب کار کند:

بدین منظور لازم است از یک رویکرد دوشاخه‌ای استفاده نمود. ابتدا، نارساییهای سیستم موجود را پالایش نمایید و سپس تعدیلاتی را بر روی حسابهای نقدی انجام دهید که گزارشگری مالی بهبود یابد. همانگونه که قبلاً عنوان گردید برخی از منافع حسابداری تعهدی از طریق تعدیل مبنای نقدی (به منظور شمول داده‌های تعهدی) قابل دستیابی است. برای مثال، بسیاری از سیستمهای نقدی در فراهم نمودن اطلاعاتی در خصوص پرداخت بدهیهایی که تا تاریخ سررسید پرداخت نشده‌اند، ناتوان می‌باشند. یک مرحله منطقی این است که این موارد به سیستم اضافه شود تا بتوان به اطلاعاتی درخصوص اسناد پرداختنی و اسنادی که باید پرداخت شوند، دست یافت. اعمال چنین تغییراتی بر روی سیستم نقدی به مرحله بعدی ایجاد سیستم حسابداری - یعنی سیستم تعهدی تعدیل شده - منجر می‌گردد.

مرحله دوم - ترکیب حسابهای عملیاتی و داراییها و بدهیهای مالی به منظور حرکت به سوی سیستم تعهدی تعدیل شده:

انجام این عمل به ما اطمینان می‌دهد که تمامی رویدادها در چارچوبی منسجم و خود تراز مورد توجه قرار می‌گیرند. اگر چه دستیابی به ثبات و انسجام با پذیرش برخی از اشکال سیستم تعهدی تعدیل شده امکانپذیر است، به عنوان راهکار دوم می‌توان برای گزارشگری چنین رویدادهایی، استاندارد صریحی را پیشنهاد نمود.

این مرحله باید به عنوان یک هدف منطقی برای کشورهای در حال توسعه مورد توجه قرار گیرد. زیرا استفاده از مفاهیم حسابداری تعهدی، اطلاعات سودمندتری را برای سیاستگذاران مالی فراهم می‌نماید. گذار از مرحله ۱ به مرحله ۲ نیازمند طی مراحل است. این مراحل عبارتند از:

- پذیرش یک ساختار طبقه‌بندی که ثبت درآمد، هزینه، دارایی، بدهی و جریان نقدی را تسهیل می‌نماید.
- حصول اطمینان از اینکه دفتر کل مبتنی بر حسابداری دو طرفه است.
- جستجوی بهترین گزینه‌ها برای ثبت و گزارشگری داراییها و بدهیهای انتخاب شده
- ایجاد مانده‌های آزمایشی و توافق بر روی آنها
- تعیین فرایند شناسایی داراییها و بدهیها در دفتر کل با ثبتهای معین
- مطابقت حسابها با اطلاعات اشخاص ثالث مستقل در دسترس
- انتشار صورت بدهیهای احتمالی و تعهدات موجود به عنوان جزئی از اسناد بودجه
- ایجاد واحد ارزشیابی دارایی و استفاده از روشهای مناسب جهت ارزیابی داراییهای مالی دولت
- تهیه صورت داراییهای مالی دولت شامل سرمایه‌گذاری در تمامی اقلام

مرحله سوم - معرفی عناصر بیشتر ثبت تعهدی و حرکت به سمت ارائه جزئی ارقام تعهدی در گزارشگری پس از وقوع رویداد:

عناصر اضافی حسابداری تعهدی که در این مرحله قابل شناسایی هستند عبارتند از:

- ذخیره مزایای بازنشستگی کارکنان

- پیش دریافت توسط دولت

- بهره پرداختنی

در این مرحله، گزارشگری پس از رویداد بودجه شامل ترازنامه (با داراییها و بدهیهای مالی انتخاب شده) و صورتحساب جریان نقدی عملیاتی تعدیل شده خواهد بود که این صورتهای دربرگیرنده برخی ارقام بر مبنای تعهدی می باشند.

مرحله چهارم - شناسایی داراییهای غیرمالی - مرحله پایانی حسابداری تعهدی:

گذار از شناسایی داراییهای مالی به شناسایی داراییهای مالی و غیرمالی، منجر به پیچیدگی فرایند حسابداری می گردد. این مسأله ملزم می نماید که از رویه های ارزشیابی منسجم و باثبات در خصوص تمامی داراییهای غیرمالی دولت استفاده نمود (بسیاری از این رویه ها، در قالب ارزشهای بازار قابل اندازه گیری نیستند). با پایان یافتن این مرحله، استهلاك به عنوان هزینه دوره لحاظ گردیده و بدین طریق ارائه بهتری از هزینه کل عملیات دولت صورت می گیرد. این مرحله، حتی برای بسیاری از کشورهای پیشرفته عضو OECD به سادگی به اثبات نرسیده است. اطلاعات تهیه شده براساس این مرحله شامل موارد ذیل می باشد:

- صورت عملکرد که نشان می دهد چگونه درآمدها و هزینه ها، تغییر در خالص داراییها را توضیح می دهند.

- ترازنامه که نشان دهنده وضعیت مالی در ابتدا و پایان دوره مالی است.

- صورت جریان نقد که نشان دهنده تغییر در مانده وجه نقد طی دوره و تفکیک براساس سرفصلهای مختلف است.

مرحله پنجم - حرکت از حسابداری تعهدی به حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی:

بودجه‌بندی تعهدی باید از حسابداری تعهدی تفکیک گردد. تنها تعداد اندکی از کشورها (مثل نیوزیلند و استرالیا) موفق به طراحی سیستمی شده‌اند که در آن مانده‌های بودجه براساس تعهدی، اندازه‌گیری و هدف‌گذاری می‌گردد. سایر کشورها از مبنای تعهدی برای گزارشگری پس از وقوع رویداد، و از مبنای نقدی برای بودجه استفاده می‌نمایند. به منظور رسیدن به این مرحله نیاز است اطلاعات دیگری نیز به اطلاعات قبلی اضافه شود که این اطلاعات شامل موارد ذیل می‌باشد:

- اطلاعاتی که در بودجه‌های نقدی فعلی وجود دارند، تغییر در نقد و معادل نقد، وجوه صرف شده برای خرید داراییها، دریافتی بابت فروش داراییها، و رویدادهای مالی برآوردی؛
- تغییرات برآوردی در موجودیها، دریافتنیها، پرداختنیها، مزایای کارکنان و سایر بدهیها؛ و
- جزئیات استهلاك داراییها و رویه‌های مربوطه.

بودجه تعهدی نشان‌دهنده جریانهای نقدی پیش‌بینی شده، درآمدها و هزینه‌های پیش‌بینی شده و نتایج عملیات در قالب صورت عملیات با داراییها، بدهیها و حقوق پیش‌بینی شده در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) می‌باشد. اگر چنین چیزی دست یافتنی باشد، شاخصهای اقتصادی ایجاد خواهد شد که از اهمیت زیادی در تحلیل مالی برخوردارند. به علاوه، می‌توان بودجه تعهدی تهیه نمود، همچنین ظرفیت انجام برخی از نظارت‌های تعهدی در سطح کل دولت (یعنی درآمدها و هزینه‌های واقعی و تغییر در کل داراییها و بدهیها) نیز فراهم می‌گردد.

کتابچه راهنمای نظام آمارهای مالی دولت (۲۰۰۱) تدوین شده توسط IMF:

این کتابچه راهنما که برای گزارشگری مالی نوشته شده است دارای ویژگیهایی به شرح ذیل است:

- تطابق با سیستم حسابهای ملی (۱۹۹۳)، همچنین استفاده از مبنای تعدی کامل که پوشش‌دهنده رویدادها و سایر جریانهای اقتصادی بوده و فراهم‌کننده ترازنامه به صورت کامل می‌باشد.

- شیوه گزارشگری اطلاعات، متفاوت از GFS قبلی و SNA.
- ساختار بنیادی GFSM-2001 به صورت ذیل است:

$$\text{ترازنامه پایان دوره} = \text{سایر جریانهای اقتصادی} + \text{رویدادها} + \text{ترازنامه ابتدای دوره}$$
- ترازنامه دربرگیرنده تمامی داراییها و بدهیهای دولت به تفکیک نوع آنها بوده که در ضمن مشخص کننده منابع انباشته در دسترس دولت به منظور ارائه خدمات و توزیع منابع می باشد.
- بدهیها نیز محدودیتهای وضع شده بر سیاستهای دولت (ناشی از رویدادهای گذشته) را اندازه گیری می نمایند. تفاوت بین بدهیها در اول و پایان دوره نشان دهنده بهبود و یا ضعف وضعیت دولت در نتیجه فعالیتهای اقتصادی دوره است.
- طبقه بندی نوع دارایی/بدهی، اقلام مالی را از غیرمالی مجزا می سازد.
- طبقه بندی بنیادی دیگری وجود دارد که رویدادهای اثرگذار بر خالص ارزش دولت را از سایر رویدادها مجزا می نماید.
- سایر منابع اقتصادی، تمامی رویدادهای اقتصادی اثرگذار بر داراییها و بدهیها بوده که مبادله (رویداد مالی) نیستند. مثل تغییرات ارزش، تغییرات ناشی از بلایای طبیعی، جنگ، کشف و انقضای دارایی و حذف بدهی.
- مسیر تعیین شده توسط GFS شامل سه مرحله؛ تجدید ساختار داده های نقدی موجود، استفاده جزئی از داده های تعهدی، و سرعت بیشتر در استفاده از داده های تعهدی کامل می باشد که این مراحل همانند مراحل قبلی معرفی شده در این مقاله است. در ضمن این کتابچه فعالیتهای لازم در هر مرحله جهت تغییر روش به مبنای تعهدی را ذکر می نماید که به شرح مندرج در صفحه بعد است:

شرح رویدادهای دولتی

مراحل

۳	۲	۱	
			درآمدها:
		×	مالیات
		×	مشارکتهای اجتماعی
		×	کمکهای مالی
		×	سایر درآمدها
			هزینه‌ها:
		×	پاداش کارکنان
×			استفاده از کالاها و خدمات
×	*		استفاده از سرمایه ثابت
		×	بهره
		×	سوسپیدها
		×	هدایا و کمکهای مالی
		×	منافع اجتماعی
		×	سایر هزینه‌ها
			مانده عملیات خالص/ناخالص
			«مبادلات داراییهای غیرمالی»
		×	تحصیل داراییهای مالی (خالص)
	*		داراییهای ثابت
×			تغییر در موجودیها
×			اشیاء گرانبها
×			داراییهای غیرمولد
			خالص استقراض
			«مبادلات داراییها و بدهیهای مالی»
		×	تحصیل داراییهای مالی (خالص)
		×	تحقق (وقوع) بدهیها (خالص)
			«تغییر در ارزش خالص ناشی از سایر جریانهای اقتصادی»
×			داراییهای غیرمالی
×	*		داراییهای مالی
×			بدهیها

× = کامل

* = جزئی

نتیجه‌گیری:

در بررسی نیاز به حسابداری تعهدی به عنوان مبنایی برای سیستم بودجه‌بندی، ذکر چند نکته حائز اهمیت است:

۱. پذیرش حسابداری تعهدی باید به عنوان جزء لاینفک اصلاح سیستم بودجه (مدل پیشرفته) مدنظر قرار گیرد. حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی، نیازمند تغییراتی موازی در سیستم اندازه‌گیری عملکرد می‌باشد. در حقیقت، پیاده‌سازی سیستم تعهدی برای حسابداری دولتی - فارغ از هزینه‌های مربوطه - زمانی ارزشمند است که تغییری بنیادی در مدیریت بخش عمومی صورت گیرد.
۲. باید خاطر نشان کرد که سیستمهای بودجه‌بندی یک شبه ایجاد نشده‌اند بلکه طی مراحل مختلفی - از سیستمهای رعایت تا سیستمهای عملیاتی - ایجاد گردیده‌اند، که البته این تغییر و تحول همراه با تکامل در الزامات حسابداری بوده است. تغییر و تکامل الزامات حسابداری را می‌توان در تغییر مبنای حسابداری از نقدی/تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل مشاهده نمود.
۳. با تکامل سیستم مدیریت بودجه، اهداف مدیریت بودجه جامع نیز تکامل یافته که این موضوع سبب افزایش تقاضا برای سیستمهای حسابداری شده است. این تکامل باید به عنوان یک افزایش و نه جایگزینی یک سیستم به جای دیگری تلقی گردد.
۴. نباید فراموش کرد که سیستمهای حسابداری دو وظیفه اصلی را انجام می‌دهند. یکی ارزیابی و ایفای پاسخگویی که براساس الزامات قانونی تعیین می‌شود و دیگری کمک به مدیران در امر تصمیم‌گیری. اما برای اهداف بودجه‌ای، مدیران به اطلاعاتی فراتر از الزامات قانونی و آنچه که در صورتهای مالی آمده است نیازمندند. صرف‌نظر از نحوه عمل سیستم حسابداری - نقدی یا تعهدی - نیاز به اطلاعات خاصی برای اهداف بودجه است. از این منظر، اگرچه سیستمهای تعهدی، جامعتر هستند اما در خصوص آنها نباید بیش از حد اغراق نمود.