

بررسی مشکلات سیستم های حسابداری گزارشگری مالی در مدیریت دارایی ها

ناصر مرادی شهدادی ۱ و رضا کمری ۲

۱دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس

nasermoradi58@yahoo.com

۲کارشناسی حسابداری دانشگاه پیام نور گیلانغرب

چکیده

سیستم حسابداری و گزارشگری دولتی مناسب و پیشرفته، بازوی توانای دولت، مدیران دولتی و عام مردم تلقی می-شود و بنابراین توفیق دولت و مدیران دستگاههای دولتی به میزان قابل ملاحظه ای منوط به استقرار سیستم حسابداری فعال، پویا و پیشرفته است که ارائه اطلاعات مربوط، صحیح و به موقع را امکان پذیر سازد. نیاز به چنین اطلاعاتی در دستگاههای دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی به دلیل محدودیت در منابع و بودجه ها و نیز لزوم کنترل اعتبارات مصوب و چگونگی مصرف آنها بسیار احساس می گردد؛ چرا که انتظارات جامعه و نیز قوه مقننه به عنوان نظارت پارلمانی در راستای نیل به اهداف انسانی و عدالت اجتماعی باید برآورده شود و هدف نهائی این تحقیق زمینه سازی تحقق موارد یاد شده است. نظام حسابداری دولتی ابزار ارائه اطلاعات و مسئولیت پاسخگویی را به عهده دارد. ناکارآمدی نظام های حسابداری سبب تحقیقات گسترده و تحولاتی در دهه های اخیر برای رفع نیاز استفاده کنندگان شده است. بنابراین داشتن سیستم حسابداری دولتی مناسب و کارا به دولت و مسئولین در امر پاسخگویی کمک نموده و نیز به یاری آنها در اجرای وظایف می پردازد.

واژه های کلیدی: سیستم های حسابداری، گزارشگری مالی، حسابداری دولتی

مقدمه

امروزه حسابداری علاوه بر کاربردهای وسیع خود در بخش خصوصی، نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها ایفا می‌کند. طی سه دهه گذشته و متناسب با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خود و افزایش مطالبات ایشان در زمینه پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولت‌مردان به چاره‌جویی در مورد ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداخته‌اند. در این میان حسابداری دولتی و گزارشگری مالی در بخش عمومی به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر به نظام حسابداری قوی تری نیاز دارد)، می‌توان نتیجه گرفت مدیریت منابع مالی دولت نیازمند بکارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر در شرایط کنونی، حسابداری دولتی و تهیه گزارش‌های مالی دولتی به‌عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود (کاظمی، ۱۳۹۱).

در کشور ما عدم پیشرفت مناسب حسابداری دولتی به دلایل متعدد، اثرات منفی همه جانبه‌ای داشته‌است و بنظر می‌رسد انجام چنین پژوهش‌هایی با هدف بررسی موانع و مشکلات بازدارنده توسعه حسابداری دولتی و تبیین اثرات و تبعات آن در سطح اقتصادی و اجتماعی، برای جامعه، دولت و حرفه ضروری باشد. به‌طوری که هدف پژوهش حاضر در نهایت کمک به دولت و مدیران آن، حرفه و دست‌اندرکاران تدوین و تعیین خط‌مشی‌ها حسابداری برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری منطقی و مؤثر، تدوین استانداردهای مناسب و هماهنگ از طریق زمینه‌سازی رفع موانع و مشکلات موجود است. به‌عبارت دیگر با توجه به اینکه استقرار سیستم حسابداری دولتی مناسب، تهیه اطلاعات، آمار و گزارشات مناسب را نیز در پی دارد، بررسی موانع عدم توسعه و شناختن آن گام مهمی در پیشرفت این حرفه خواهد بود. طبعاً ضعف نظام حسابداری دولتی یا کارکرد نامناسب آن می‌تواند باعث ضعف دولت و دستگاه‌های اجرائی در اجرای اهداف گردد و با این اوصاف قاعدتاً دولت و سیاستگذاران می‌بایستی از اهمیت حسابداری دولتی در جامعه و اثرات منفی ناشی از نبود آن آگاهی یابند (کردستانی، ۱۳۹۳).

بدیهی است اطلاعاتی که یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب دولتی در اختیار دولت و مردم یک جامعه قرار می‌دهد، آن‌ها را با چگونگی اجرای برنامه‌ها آشنا می‌سازد و تا چنین آگاهی و آشنائی حاصل نگردد، هیچ حکومتی نمی‌تواند ادعا کند که بر اصول و موازین دموکراسی بنا گردیده است.

حسابداری دولتی در ایران با توجه به نقش مهمی که در تصمیم‌گیری دولت و پاسخگویی آن دارد از پیشرفت لازم برخوردار نبوده است و از طرف دیگر ضرورت وجود سیستم حسابداری دولتی پیشرفته، پژوهشگر را بر آن داشته که به بررسی موانع و مشکلات پیشرفت این حرفه بپردازد؛ چرا که عدم توسعه حسابداری دولتی، باعث کمبود منابع اطلاعاتی مالی شده‌است و مشکل بزرگی بر سر راه برنامه‌ریزی مؤثر و همه جانبه ایفاء می‌کند. دولت منابع عمده‌ای در اختیار خود دارد و روشن است که انجام عملیات حسابداری مربوط به چنین حجم عظیمی از دریافت‌ها و پرداخت‌ها، مستلزم داشتن یک سیستم حسابداری کارا است و نگفته پیداست که اگر چنین سیستمی در سازمان‌های دولتی نباشد، وضعیت مالی دولت دچار اختلال خواهد شد. نقش اساسی حسابداری دولتی ارائه اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد؛ اصول و استانداردهای حسابداری دولتی اکثر کشورهای جهان نیز حول محور تأمین نیاز اطلاعاتی جهت پاسخگویی به مراجع پاسخ‌خواه یا مردم می‌گردد.

اصولاً سیستم‌ها و روش‌های حسابداری بخش عمومی نیز که در جهت اعتلای اهداف گزارشگری مالی و با الهام از اصول و استانداردهای بخش عمومی تدوین و اجراء می‌گردد، باید اطلاعاتی را فراهم کند تا از یک طرف پاسخ‌خواهان (مردم) بتوانند عملکرد پاسخگو (دولت) را ارزیابی نمایند و از سوی دیگر پاسخگو مطمئن باشد اطلاعات لازم برای پاسخگویی را در اختیار دارد (جامعی، ۱۳۹۵).

در جوامعی که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند و در نهایت قدرت تبلور اراده مردم است، مسئولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت اظهارات علنی و

از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان ایشان دریافت نمایند؛ بنابراین گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از اشکال علنی انتقال حقایق، نقش اساسی در انجام وظیفه مسئولیت پاسخگوئی، اطلاعاتی را برای شهروندان فراهم نماید تا از طریق آن عملکرد دولت را در چارچوب محدودیت‌های قانونی مصوب نمایندگان، ارزیابی نمایند (صراف، ۱۳۹۳).

دولت در دستیابی به اهداف خود و همچنین پاسخگویی در برابر مردم به استقرار و نگهداری سیستم‌های کنترل داخلی قوی شامل سیستم حسابداری گزارشگری مناسب نیاز دارد. گزارشگری دولتی از آن جهت اهمیت دارد که بخش جدا نشدنی پاسخگوئی است و مردم از طریق نظام گزارشگری شفاف و مطمئن قادرند از چگونگی ارائه خدمات جمعی و نحوه مصرف منابع آگاه شوند. بنابراین داشتن حسابداری دولتی مناسب و کارا به مسئولین و مقامات دولتی در امر پاسخگوئی کمک نموده و نیز به یاری آن‌ها در اجرای وظایف می‌پردازد که در سرلوحه این وظایف تخصیص بهینه منابع اقتصادی در راستای محقق نمودن عدالت اجتماعی در جامعه انسانی است.

نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته در دو دهه اخیر تحولات قابل ملاحظه‌ای داشته است. اغلب نظام‌های حسابداری جدید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی طراحی شده‌اند و برای تحقق این امر دولت‌های این کشورها شعار حسابداری برای اداره امور را در دستور کار خود قرار داده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۳).

به دنبال کشورهای توسعه یافته کشورهای دیگر نیز به این روند پیوسته‌اند. تغییر نظام حسابداری مستلزم برنامه‌ریزی دقیق، صرف هزینه‌های هنگفت و زمان‌بر است. شناخت فرآیندهای مختلف تغییر نظام حسابداری در کشورهای مختلف می‌تواند الگویی مناسب برای استقرار موفق نظام نوین مالی دولتی در ایران باشد. نتایج پژوهش کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که عوامل سیاسی و نقش سیاستمداران در حمایت همه جانبه از اجرای پروژه گذار، عامل حیاتی در موفقیت آن است. ایران به‌عنوان کشوری در حال توسعه نیازمند گذار از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی در بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۹۳).

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌کند که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخگوئی و تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگوئی فراهم نماید (روچر، ۲۰۱۰).

حسابداری دولتی نظامی است که به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید تا دولت، مدیران مالی، دستگاه‌های دولتی، ذیحسابان خزانه و دیوان محاسبات بتوانند از این اطلاعات مالی در جهت امور مربوطه استفاده کنند. با توجه به دریافت اصل کنترل بودجه و اصل منابع مالی، دولت از اصول بنیادی حسابداری دولتی است (نظری پور، ۱۳۹۰).

افزایش رقابت و پیشرفت‌های فن‌آوری تحولات زیادی را در عرصه فعالیت‌های اقتصادی ایجاد نموده است. امروزه شرکت‌های موفق اقتصادی برای پاسخگویی سریع به تغییرات تجاری، سامانه‌های اطلاعاتی و اطلاعات مورد نیاز مدیریت را به نحوی تغییر داده‌اند تا بتوانند با تعریف مناسب از مزیت‌های نسبی سازمان، قدرت پاسخگویی سریع به نیازهای مشتریان و همچنین کاهش هزینه‌های تولید و افزایش سهم بازار را با حفظ کمیت محصول در سرلوحه فعالیت‌های خود قرار دهند. از این رو، در ارزیابی معیارهای اندازه‌گیری عملکرد و گزارش‌های مالی و غیرمالی تغییرات چشمگیری در سازمان بوجود آمده است.

درواقع، امروزه گزارشگری باید با تغییر نیازهای استفاده‌کنندگان حرکت نماید، و در غیر این صورت کارآمدی و اثر بخشی را از دست می‌دهد. بدون شک این موضوع زمانی از اهمیت بسزایی برخوردار می‌شود که بقاء حرفه حسابداری را در گرو پذیرش تغییرات اصولی در راستای تغییرات انجام شده در بنگاه‌های اقتصادی و فضای تجارت جهانی بدانیم.

رشد فزاینده فعالیتهای اقتصادی در دنیای امروز بخصوص برای سازمان‌هایی که در دنیای پرشتاب رقابت حضوری فعال دارند، موجب بروز مسائل پیچیده مالی گردیده است. برای پاسخگویی به این مسئله و ارائه راه‌حل‌ها و تصمیم‌گیریهایی صحیح ضرورت گزارش‌های مالی بهنگام و جامع از جمله نگرانی‌های مدیران اجرایی بنگاه‌های اقتصادی شده است.

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب بودجه سالیانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید. در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالیانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می‌شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۲)

اصول بنیادی حسابداری دولتی

مهم‌ترین این اصول عبارتند از:

۱. اصل تفکیک اقلام ثابت: بر طبق این اصل هر دستگاه اجرایی در طی سال مالی موظف است اعتبارات مصوب خود را به شکلی که قانون‌گذار تصویب نموده است، به مصرف برساند؛ به عبارت دیگر طبق این اصل مصرف اعتبار هر برنامه در قالب هریک از فصول، حداکثر تا سقف اعتبار مصوب قابل تعهد بوده و در نهایت به حساب هزینه قطعی منظور می‌شود (سایت تخصصی حسابداران خبره ایران).

۲. اصل حساب‌های مستقل برای وجوه مستقل: بر طبق این اصل سیستم حسابداری دولتی باید بر مبنای حساب‌های مستقل طراحی و عمل کند.

۳. اصل تقدم قوانین و مقررات بر استانداردهای حسابداری: بر طبق این اصل در صورتی که بین قوانین و مقررات دولتی و موازین و معیارهای حسابداری تضاد وجود داشته باشد، ملاک عمل، تبعیت از قوانین و مقررات خواهد بود (میرزایی، ۱۳۹۱).

۴. اصل عدم وجود سرمایه: طبق این اصل در حسابداری دولتی، حساب سرمایه که ناشی از علاقه و مالکیت اشخاص حقیقی یا حقوقی غیردولتی است، یا از طریق گروه حساب‌های مستقل با یکدیگر تأمین می‌شوند و یا از طریق جایگزین کردن حساب مازاد تخصیص نیافته به جای حساب سرمایه که جهت برقراری توازن برقرار می‌شود.

۵. اصل تقدم تأمین اعتبار بر ایجاد تعهد: طبق این اصل کلیه مؤسسات دولتی باید قبل از ایجاد هر نوع تعهدی از بابت خرید کالا یا انجام خدمات، اعتبار لازم برای انجام چنین تعهدی را بررسی نموده و سپس اقدام به خرید کالا و یا خدمات نمایند. در غیر این صورت مسئولین ذیصلاح اجازه دین به ذمه دستگاه اجرایی راندارند؛ بنابراین هرگاه مقام ذیصلاح یک دستگاه اجرایی با خرید کالا یا خدمات موافقت نمایند، باید قبل از خرید مزبور و ایجاد دین بر ذمه دستگاه اجرایی، مدارک و سوابق مربوط به امور مالی ارسال شود تا در صورت وجود اعتبار و تأیید کتبی دال بر وجود اعتبار توسط ذیصلاح خریداری انجام شود. هدف اصل تقدم تأمین اعتبار بر ایجاد تعهد این است که تعهدات دولت در جهت تحقق برنامه‌های از پیش تعیین شده باشد و از ایجاد دین بر ذمه دولت که قادر به پرداخت وجه آن نباشد و موجبات بی‌اعتباری دولت را فراهم سازد، جلوگیری به عمل آید (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۲)

۶. اصل حسابداری بودجه‌ای: به موجب این اصل، سیستم حسابداری دولتی باید به نحوی طراحی، تنظیم و مستقر شود که عملیات حسابداری با بودجه ارتباط داشته باشد؛ یعنی حساب‌ها باید به ترتیبی تهیه و تنظیم شوند که منطبق با عناوین طبقه‌بندی بودجه مصوب و تقسیم‌بندی آن باشد تا ارقام عملکرد بودجه با ارقام مندرج در قانون بودجه قابل مقایسه و ارزیابی باشد (زارعی، ۱۳۹۰).

هدف از اصل حسابداری بودجه‌ای، ارزیابی از پیشرفت کارها بر اساس قانون بودجه و کنترل بودجه‌ای می‌باشد تا مقایسه درآمدهای واقعی با درآمدهای پیش‌بینی شده فراهم شود؛ همچنین هزینه‌های واقعی با اعتبارات مصوب نیز فراهم آید.

در قانون اساسی و مقررات مالی و محاسباتی از جمله اصل ۵۳ و ۵۴ قانون اساسی به اصل لزوم کنترل بودجه تأکید شده است. طبق اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای برای ارائه گزارش‌های مالی هریک از حساب‌های مستقل باید از اصطلاحات و طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای متداول استفاده شود. بنابراین این اصل بر استفاده از حساب‌های مستقل وجوه دولتی تأکید دارد. طبق اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای برای ارائه گزارش‌های مالی هریک از حساب‌های مستقل باید از اصطلاحات و طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای متداول استفاده شود؛ بنابراین این اصل تأکید بر استفاده از حساب‌های مستقل وجوه دولتی دارد. مرحله دوم و سوم از مراحل انجام هزینه تأمین اعتبار و تعهد پیش شرط تحقق اصل بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای می‌باشد و بدون رعایت تقدم تأمین اعتبار بر تعهد، تحقق کنترل بودجه‌ای امکان پذیر نیست.

۷. اصل تقدم روش حسابداری تعهدی به روش نقدی: در روش تعهدی کلیه فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، اعم از نقدی و غیرنقدی در دفاتر ثبت و در گزارش‌های مالی انعکاس می‌یابد. روش تعهدی یک روش فراگیر که در بر گیرنده کلیه فعالیت‌های مالی اعم از نقدی و غیر نقدی است و تأکید به تاریخ گزارشگری رویدادهای مالی دارد. از این رو روش تعهدی در حسابداری دولتی باعث افزایش ضریب کنترل و نظارت می‌شود؛ در صورتی که روش نقدی به تاریخ گزارشگری توجهی نداشته و تأکید آن به تاریخ دریافت و پرداخت می‌باشد (کولین، ۲۰۱۰)

هدف از اصل تقدم روش حسابداری تعهدی به روش نقدی این است که کلیه فعالیت‌های دستگاه اجرایی در دفاتر و صورت‌حساب‌ها منعکس شود تا امر تجزیه و تحلیل صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور با اعداد و ارقام مندرج در قانون بودجه آن سال به صورت کامل صورت پذیرد.

۸. اصل گزارشگری مالی: طبق این اصل، سیستم حسابداری دولتی باید موارد زیر را امکان پذیر سازد:

آ. ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل حساب‌های مستقل و فعالیت‌های دولت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری و ب. تعیین و انطباق با قوانین و مقررات در مفاد قراردادهای مربوطه.

۹. اصل عدم وجود سود و زیان: به موجب این اصل در بخش عمومی، هدف کسب سود نیست؛ بلکه هدف نیل به اهداف پیش‌بینی شده آن‌ها در قبال اعتبارات مصرفی طی سال مالی می‌باشد و این اهداف عمدتاً مربوط به مسائل و مصالح اقتصادی و اجتماعی جامعه است. در صورتی که در بخش خصوصی هدف کسب سود در قبال سرمایه‌گذاری واحدهای گزارشگر می‌باشد، به همین خاطر در بخش عمومی سود و زیان وجود ندارد.

مبانی حسابداری دولتی

منظور از مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت رویدادهای مالی درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است که در مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد (باباجانی، ۱۳۹۳). به طور کلی پنج مبنای حسابداری وجود دارد:

۱- مبنای تعهدی (تعهدی کامل)

طبق مبنای تعهدی، هزینه‌ها به محض تعهد یا ایجاد یعنی تحویل کالاها و خدمات چه به صورت نقد و چه به صورت نسیه و درآمدها به محض تحقق یا تحصیل و بدون توجه به وصول و عدم وصول آن‌ها در دفاتر حسابداری ثبت می‌گردند. مؤسسات انفرادی و شرکت‌های خصوصی، تعاونی و دولتی از این مبنا برای گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌کنند.

۲- مبنای نیمه تعهدی

براساس این مبنا هزینه‌ها همانند مبنای تعهدی به محض تعهد یا ایجاد، اما درآمدها صرفاً هنگام وصول باید در دفاتر ثبت شوند؛ حتی پیش دریافت درآمد یا وصول درآمد بابت سال‌های قبل در این مبنا درآمد ثبت می‌گردد.

۳- مبنای تعهدی تعدیل شده

طبق این مبنا هزینه‌ها به محض تعهد یا ایجاد در دفاتر ثبت می‌گردند؛ همانند مبنای تعهدی؛ اما برای ثبت درآمدها دو شرط لازم است:

آ- قابل اندازه‌گیری باشد و

ب- قابل وصول در کوتاه مدت باشد (یعنی کمتر از یکسال).
اگر این دو شرط برقرار باشد، باید درآمدها در دفاتر ثبت گردد.
مبنای حسابداری پذیرفته شده در اکثر کشورها برای حسابداری دولتی همان مبنای تعهدی تعدیل شده است (پورنقارچی، ۱۳۹۲)

۴- مبنای نقدی تعدیل شده

طبق این مبنا درآمدها صرفاً به محض وصول در دفاتر ثبت می‌شوند؛ اما برای ثبت هزینه‌ها در دفاتر دو شرط لازم است:
آ. تعهد ایجاد و به عبارتی کالاها و خدمات تحویل شده باشند و
ب. وجه آن‌ها نیز پس از طی مراحل خرج به صورت قطعی به ذینفع پرداخت گردد.
در ایران از مبنای نقدی تعدیل شده برای حسابداری دولتی استفاده می‌شود.

۵- مبنای نقدی (نقدی کامل)

طبق این مبنا هزینه‌ها صرفاً به محض پرداخت وجه آن‌ها و درآمدها نیز صرفاً به محض وصول وجه حاصل از آن‌ها در دفاتر ثبت می‌گردد (میرزایی، ۱۳۹۰).

استفاده‌کنندگان حسابداری دولتی

هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته اعتقاد دارند که استفاده‌کنندگان برون سازمانی گزارش‌های مالی دولت به‌طور کلی از سه دسته اصلی زیر تشکیل می‌شوند (طریقی، ۱۳۹۰):
آ. شهروندان یک کشور که دولت در قبال آن‌ها مسئولیت پاسخگویی عمومی دارد (زیرا منابع مردم در اختیار دولیت است)؛
ب. نمایندگان مستقیم شهروندان و سازمان‌های نظارتی مستقل و
پ. اشخاصی که در فرآیند تأمین منابع مالی دولت (از طریق استقراض یا سرمایه‌گذاری) مشارکت می‌نمایند.

تأثیر مبنای حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی

هر یک از مبانی مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی، کم و بیش اطلاعاتی را در راستای تحقق اهداف گزارشگری مالی فراهم می‌کند. همان‌گونه که در جدول یک نشان داده شده است، به دلیل ثبت اطلاعات بیشتر در مبنای تعهدی نسبت به سایر مبانی، می‌توان ادعا کرد که حسابداری تعهدی در پاسخ به نیاز استفاده‌کنندگان مناسب‌تر است (باباجانی، ۱۳۹۳).

مزایا و معایب حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی

بعد از مقایسه مزایا و معایب حسابداری نقدی و تعهدی که دو سر طیف مبنای حسابداری است، با ویژگی‌های این دو مبنا بیشتر آشنا می‌شویم.

مزایا	معایب
۱. سهولت درک آن به وسیله استفاده‌کنندگان	۱. نارسایی در گزارش معاملات خارج از دوره مالی
۲. سهولت اجرا و جمع‌آوری اطلاعات	۲. ناتوانی در پاسخ به نیاز اطلاعاتی مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها و پرداخت‌های معوق
۳. تهیه گزارش بموقع، قابل اعتماد و مقایسه‌پذیر	۳. تمرکز صرف بر جریان‌های نقدی و نادیده گرفتن سایر منابع که می‌تواند توانایی دولت را تحت تأثیر قرار دهد
۴. امکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه	۴. پاسخگویی محدود مدیران دولتی در قبال منابع نقدی و نادیده گرفتن پاسخگویی در قبال دارایی‌ها و بدهی‌ها
۵. نیاز کمتر به مهارت حسابداری و هزینه کمتر نسبت به سایر روش‌ها	۵. تحریف عملکرد به جهت عدم انطباق هزینه‌ها با درآمدهای هر دوره
	۶. عدم اطمینان به استفاده کارآ از منابع تحت کنترل
	۷. عدم استفاده از استانداردهای حسابداری
	۸. عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع مالی، اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی

جدول ۱- مقایسه مزایا و معایب حسابداری نقدی (کاظمی، ۱۳۹۱)

مزایا	معایب
بهبود پاسخگویی مدیران در قبال منابع	۱. درک حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سخت‌تر است
۱. افزایش شفافیت و ارزیابی مناسب دارایی‌ها	۲. هزینه آموزشی سیستم حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی بیشتر است
۲. تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم آوردن زمینه مدیریت منابع نقدی و غیرنقدی	
۳. بیان وضعیت مالی و امکان ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه اطلاعات وسیع	
۴. تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌ها از طریق محاسبه بهای تمام شده و کمک به مدیریت بهتر هزینه‌ها	
۵. ایجاد زمینه لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان روش بهینه بودجه‌بندی	
۶. افزایش مقایسه‌پذیری عملکرد مالی دولت با بخش خصوصی	
۷. امکان تشخیص لزوم خرج‌کرد، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها	
۸. مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها	
۹. انطباق با استانداردهای حسابداری	
۱۰. با ثبت کلیه رویدادهای مالی زمینه‌های قساد مالی کاهش می‌یابد	

جدول ۲. مقایسه مزایا و معایب حسابداری تعهدی (کاظمی، ۱۳۹۱)

مبانی حسابداری				اهداف گزارشگری
تعهدی	تعهدی تعدیل شده	نقدی تعدیل شده	نقدی	مالی
بلی	بلی	بلی	بلی	رعایت بودجه مصوب
الزامات و محدودیت وجوه نقد و منابع اقتصادی	الزامات و محدودیت وجوه نقد و منابع مالی	الزامات و محدودیت وجوه نقد و شبه نقد	الزامات و محدودیت وجوه نقد دارد	رعایت الزامات قانونی و محدودیت‌های مالی وضع شده
منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و شبه‌نقد	منابع نقد	نحوه تأمین، تخصیص و چگونگی مصرف منابع مالی
منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و شبه‌نقد	منابع نقد	چگونگی تأمین مالی فعالیت‌ها و تحقق الزامات مالی تعیین شده
از محل منابع اقتصادی	از محل منابع مالی	از محل وجوه نقد و شبه‌نقد	از محل وجوه نقد	ارزیابی توان مالی پرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات
وضعیت منابع مالی و اقتصادی	وضعیت منابع مالی	وضعیت نقد و شبه‌نقد	وضعیت نقدینگی	وضعیت مالی و تغییرات آن
اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد ارائه می‌شود	اطلاعات محدودی ارائه می‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	اطلاعاتی گزارش نمی‌شود	ارزیابی عملکرد برحسب بهای تمام شده خدمات ارائه شده

جدول ۳. تأثیر مبانی حسابداری در تحقق اهداف گزارشگری مالی مصوب آیفک (IFAC)

حسابداری تعهدی به دلیل نحوه برخورد و افشای رویدادها، فراهم کننده اطلاعاتی است که با ارسال نشانه‌ها به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، امکان پیش‌بینی دقیق‌تری از وضعیت آینده و به ویژه جریان‌های نقدی آتی را مهیا می‌کند (میرزایی، ۱۳۹۱). با مقایسه روش نقدی و تعهدی در حسابداری، رجحان روش تعهدی آشکارتر گردیده است. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز کشورها را به استفاده از مبنا حسابداری تعهدی در بخش عمومی (همانند واحدها در بخش خصوصی) ترغیب می‌کنند. اما توجه به این نکته ضروری است که برخی معتقدند، فعالیت‌های بخش عمومی، جنبه‌های دیگری نیز دارد؛ همچون توزیع رفاه، ایجاد فرصت‌های برابر، تأمین مالی برای حفظ و گسترش زیرساخت‌ها و حفاظت و نگهداری محیط زیست که به نظر می‌رسد با گرایش بخش عمومی به سمت معیارهای بخش خصوصی- در رأس آن سودآوری که هدف و زیربنای سیستم حسابداری تعهدی است- این جنبه‌های مهم نادیده گرفته می‌شود (رفیعی، ۱۳۹۴).

پیشینه پژوهش

رستمی (۱۳۹۴) به بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال پرداخت. هدف این پژوهش، بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال می‌باشد. مطالعه حاضر از لحاظ هدف کاربردی و روش پژوهش توصیفی و از لحاظ گردآوری اطلاعات میدانی و روش پژوهش، پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، ذیحسابان، معاونین ذیحسابان، معاونین اداری و کارشناسان دیوان محاسبات در استان کرمان می‌باشند که در سال ۱۳۹۳ تعداد آن‌ها ۹۰ نفر برآورد شده است. در این پژوهش به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده با توجه به فرمول کوکران و حجم

نمونه ۷۳ نفر در نظر گرفته شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه محقق ساخته که میزان روایی آن با ضریب $0/۳۵$ و میزان پایایی آن با استفاده از روش آلفای کرونباخ $0/۷۴$ می‌باشد استفاده شد که این مقادیر برای اهداف پژوهشی قابل قبول هستند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که کارشناسان مذکور بر این عقیده هستند که در اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال، عوامل ساختاری (عدم محاسبه استهلاک دارائی‌ها، عدم محاسبه بهاء تمام شده فعالیت‌ها، عدم ثبت دقیق سرفصل‌های اموال) و عوامل محیطی (قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، دستور العمل‌های حسابداری) جزء مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال به حساب می‌آید. بنابراین لازم است برای رفع مشکلات لایحه و یا طرح اصلاح یا تغییر قانون محاسبات عمومی کشور به مجلس شورای اسلامی توسط مراجع صلاحیت‌دار کشور تقدیم گردد و در پی آن دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی به دستگاه‌های اجرایی دولتی ابلاغ گردد.

قریشی (۱۳۹۴) به بررسی سیر تحول سیستم حسابداری دولتی ایران، مسائل و مشکلات پیش‌رو پرداخت. وی در این مقاله یادآور شد که تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی مؤثر بر آن می‌باشد. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. بنابراین هدف از پژوهش حاضر، بررسی سیر تحول سیستم حسابداری دولتی ایران، مسائل و مشکلات پیش روی آن، در جهت پذیرش و استقرار حسابداری تعهدی می‌باشد. روش‌های گردآوری اطلاعات در این مقاله کتابخانه‌ای، مقالات و اینترنت می‌باشند.

اسدی (۱۳۹۴) به بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای پرداخت. هدف از این پژوهش بررسی پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در دستگاه‌های اجرایی دولتی است. به‌منظور تعیین پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی، تأثیر این استانداردها بر چهار عامل شامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارتقاء خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی و همچنین بهبود فرایند مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی دولتی در قالب چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفت. ابزار اندازه‌گیری این پژوهش پرسشنامه است و قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست. جامعه مورد مطالعه این پژوهش را مدیران و کارشناسان مسئول سازمان امور اقتصادی و دارایی، معاونت هزینه و خزانه معین فارس و ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی شهر شیراز تشکیل می‌دهند. برای انجام این پژوهش کل جامعه مذکور به‌عنوان نمونه انتخاب شده است. نتایج به دست آمده حاکی از که تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر موارد ذکر شده است.

پورنقارچی (۱۳۹۲) به بررسی اهمیت پاسخگویی در قوانین و مقررات و سیستم حسابداری دولتی پرداخت. هدف مقاله حاضر بررسی اهمیت پاسخگویی در قوانین و مقررات و سیستم حسابداری دولتی است. مفهوم پاسخگویی در ادبیات، اصول و استانداردهای حسابداری دولتی به خوبی آشکار است؛ به بیانی دیگر، حسابداری دولتی اساساً ابزار پاسخگویی مباشران دولت به مردم شمرده می‌شود. پاسخگویی مسئولین در مقابل مردم با موازین شرعی منطبق از لحاظ قانونی لازم‌الاجرا و از نظر منطقی برای اداره مؤثر امور مردم، ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند که در مورد اعمالی که انجام می‌دهد، به شهروندان توضیح دهد. مسئولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را بصورت علنی و مطمئن به دست آن‌ها و یا نمایندگان قانونی آن‌ها برسانند.

طالب‌نیا (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی پرداخت. تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی مؤثر بر آن می‌باشد. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. به‌همین دلیل پژوهش حاضر با بررسی این نظام و تکیه بر مطالعات پیشین لزوم اصلاحات در حسابداری دولتی ایران به سمت پذیرش حسابداری تعهدی را بررسی نموده است و نهایتاً از طریق روش پژوهش علمی یک مدل اقتضائی، که

شکل ساده شده‌ای از مدل اقتضائی بین‌المللی پروفیسور لودر می‌باشد، جهت توضیح نحوه تأثیر عوامل محیطی بر این فرایند نوآوری و اصلاحات ارایه کرده است. یافته‌های این پژوهش پیمایشی نشان دهنده این واقعیت است که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. همچنین این مدل در پیش‌بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته است، که تأییدی بر قدرت پیش‌بینی‌کنندگی مدل لودر است.

حسابداری و گزارشگری مالی ابزاری برای ارزیابی پاسخگویی

مبانی نظری حسابداری دولتی بر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تأکید دارد. همچنین نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی مقرر می‌دارد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو ابزار ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مردم و از سوی دیگر به عنوان ابزاری برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب که از طریق شهروندان صورت می‌گیرد عمل کند. بر پایه مبانی نظری جدید حسابداری دولتی، نظام حسابداری می‌تواند یک جریان صحیح اطلاعات بین مقامات دولتی به‌عنوان پاسخگو و شهروندان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار سازد. در واقع، می‌توان گفت نظام حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای پایه‌ای انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی است و به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد. در چنین نظامی، شناخت عناصر سیستم گزارشگری مالی و شناخت هدف‌های گزارشگری مالی از اهمیت خاصی برخوردار است (جامعی، ۱۳۹۵).

عناصر سیستم گزارشگری مالی

اولین گام در بهبود پاسخگویی در بخش دولتی، درک سیستم‌های گزارشگری مورد استفاده است. عناصر سیستم گزارشگری مالی مشابه بخش تجاری در نمودار زیر نشان داده شده است.

سیستم حسابداری، فعالیت‌هایی را که واحدها انجام می‌دهند در قالب واحدهای پولی منعکس می‌کند. واحدها به‌صورت مستمر صورت‌های مالی را برای ذینفعان تهیه و منتشر می‌کنند. فعالیت‌های واحدهای گزارشگر و سیستم حسابداری و اطلاعات مالی افشا شده، می‌تواند توسط بخش‌های درون سازمانی و برون سازمانی ارزیابی شوند تا از مطابقت فعالیت‌ها با قراردادهای و مقررات موجود، انعکاس صحیح فعالیت‌ها در سیستم حسابداری و مطابقت اطلاعات مالی افشا شده با سایر نیازها اطمینان حاصل شود. ذینفعان از قبیل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، اهداءکنندگان، مشتریان و دولت، اطلاعات افشا شده را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند (کردستانی، ۱۳۸۸).



بنابراین در ارزیابی سیستم‌های گزارشگری مالی، بررسی ماهیت رابطه عرضه و تقاضا و عناصر پایه‌ای سیستم که شامل سیستم حسابداری داخلی، الزامات گزارشگری مالی، ویژگی‌های جامعه استفاده کننده و سازوکارهای کنترلی و نظارتی است، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

نتیجه‌گیری

استفاده از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی برای این‌که مدیر وظیفه‌اش را به‌طور کارا و اثربخش انجام دهد و نتایج آن را به افراد ذیصلاح گزارش کند، در نظام مردم سالار دولتی اجتناب ناپذیر است. گزارش‌های مالی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به‌عنوان پاسخگویی عمومی بازی می‌کنند؛ زیرا به‌عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخگویی و نیز برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد. اگرچه گزارشگری مالی، تنها منبع اطلاعاتی مورد استفاده برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی نیست و نمی‌تواند به تنهایی درباره مطلوبیت عملیات دولت اطمینان بخش باشد، اما می‌تواند نقش مفیدی در دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی دولتی ایفا نماید. بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارسایی‌های نظام حسابداری دولتی در ارائه اطلاعات دقیق و به موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌خواهی شهروندان سبب شده است تا تحقیقات گسترده‌ای در زمینه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی صورت گیرد. آگاهی از عملکرد دولت‌ها درباره تخصیص منابع عمومی که در اختیار آن‌ها است، حق مردمی است که قدرت را به آن‌ها تفویض کرده‌اند. بنابراین، پاسخ‌خواهی از طرف عموم و لزوم پاسخگویی مدیران اجرایی کشور در برابر آن‌ها، ضرورت وجود یک نظام گزارشگری تأمین کننده اطلاعات مورد نیاز عموم را اجتناب ناپذیر کرده است. بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز مردم و نمایندگان قانونی آن‌ها از نظام گزارشگری مالی تأمین می‌شود که دولت‌ها تلاش‌هایی برای ایجاد آن کرده‌اند. توجه به نظام‌های حسابداری مبتنی بر پاسخگویی، حصول به این مهم را تسهیل می‌کند. محصول این نظام حسابداری، گزارش‌هایی است که به صورت دوره‌ای به نمایندگان مردم (مجلس) ارائه می‌شود. این گزارش‌ها در واقع یکی از ابزارهای اصلی بررسی عملکرد مالی و عملیاتی دولت‌هاست. توجه به معیارهای کارایی گزارشگری مالی برای بررسی این‌که گزارش‌ها به چه میزان ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را نشان می‌دهد، مهم است. باید توجه داشت که این گزارش‌ها بیشتر در راستای پاسخگویی مالی و تا حدودی عملیاتی است. به‌عظمت پروژه تغییر نظام مالی در دولت و واحدهای تابعه عزم ملی و حمایت همه جانبه لازم است.

منابع

- ۱- آقایی، محمد علی، (۱۳۸۳)، بررسی فرایند تدوین استانداردهای گزارشگری، پایان نامه (کارشناسی ارشد) - دانشگاه تربیت مدرس.
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۳). «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، مجموعه مقالات، انتشارات ترمه.
- ۳- پورنقارچی، فضل اله؛ مهران و ایمان حسین نژاد شیروانی. (۱۳۹۲). «اهمیت پاسخگویی در قوانین و مقررات و سیستم حسابداری دولتی»، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز، مؤسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی، صص ۲۵-۱.
- ۴- جامعی، رضا. (۱۳۹۵). «بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه». مدیریت، اقتصاد و حسابداری، حسابداری دولتی، دوره ۲، شماره ۲، صص ۸۰-۶۹.
- ۵- رستمی، مهدی؛ بیگ زاده عباسی، فرزانه. (۱۳۹۴). «بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال». کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و مهندسی صنایع، تهران، مؤسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا، صص ۹-۱.
- ۶- رفیعی، افسانه. (۱۳۹۰). «بررسی تحول نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی.
- ۷- زارعی، بتول؛ غلامی، رضا. (۱۳۹۱). «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابرس شماره ۱۱.
- ۸- سایت تخصصی حسابداران خبره ایران، حسابرس شماره ۵۵.

- ۹- صراف، فاطمه؛ فرزنده نیا، آسیه؛ بنی فاطمی کاشی، سیمین؛ (۱۳۹۳). «حسابداری دولتی و مسئولیت پاسخگویی در یک نگاه». دومی ن همایش داخلی حسابداری مدیریت اقتصاد، نطنز، معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد نطنز، صص ۱۳-۱.
- ۱۰- طالب نیا، قدرت الله؛ حسنی، محسن. (۱۳۹۰). «حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به کارگیری آن در سازمان‌های دولتی، حسابرس ۵۵.
- ۱۱- طریقی، علی؛ آفاجانی، وحدت. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه اجزای سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نوین با حسابرسی عملکرد». مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری.
- ۱۲- قریشی، رضا؛ اشکرزان، آفاق؛ بیزه، عفت السادات؛ حقیقی، امان الله. (۱۳۹۴). «سیر تحول سیستم حسابداری دولتی ایران». مسائل و مشکلات پیش رو، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، آزادشهر، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر، صص ۸-۱.
- ۱۳- کاظمی، محمد. (۱۳۹۱). «چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران». دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۸، صص ۴۴-۲۳.
- ۱۴- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ و سهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). «رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذر به حسابداری تعهدی در بخش عمومی». دو فصلنامه حسابداری دولتی، شماره ۱.
- ۱۵- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۱۶- میرزایی، افسانه؛ مهرآذین، فرزانه. (۱۳۹۱). «تئوری نشانه شناسی اقلام تعهدی». حسابرس شماره ۶۲.
- ۱۷- نظری پور، محمد و بیابان گرد، آریتا؛ صالح پور، آزاده. (۱۳۹۰). «ارزیابی تئوری‌ها، اهداف و استانداردهای موجود در زمی‌نه حسابداری دولتی». مجموعه مقالات اولین همایش بین‌المللی حسابداری دولتی.

- 18- Colin, Clark (2010), "Understanding the needs of users of Public Sector financial reports: how far have we come? International Review of Business Research Papers Volume 6. Number 5. October 2010, pp. 70 – 81.
- 19- Olayinka, Erin; Okoye, Lawrence Uchenna² ; Modebe, Nwanneka J. (2016), INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS) ADOPTION AND QUALITY OF FINANCIAL REPORTING IN THE NIGERIAN PUBLIC SECTOR, ESUT Journal of Accountancy, Vol. 7, No 2, July-Dec., 2016, pp 22-30.