

ضرورت بر به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین

دریافت مقاله: ۹۱/۱۱/۱۰ پذیرش مقاله: ۹۲/۳/۶
علی یآوری^۱، ایرج احمدی^۲، منصور روضه ای^۳

صفحه ۱۲۹ تا ۱۴۸

چکیده

توجه به این نکته که ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخ گویی و ارزیابی حسابداری تعهدی، با اندازه گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد. در دو دهه اخیر تلاش های فراوانی به منظور به کارگیری حسابداری تعهدی در سامانه های گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزیلند و ... انجام شده است. در کشور ما نیز در سال های اخیر حرکت هایی به سمت استفاده از سامانه های حسابداری تعهدی در دستگاه های اجرایی انجام پذیرفته است. احکام لازم در مورد ویژگی های یک نظام حسابداری و گزارش گری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخ گویی، نظیر استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، تهیه و تنظیم گزارش های مالی جامع سالانه حاوی اطلاعات مالی مربوط به دارایی های سرمایه ای و زیربنایی و بدهی های بلند مدت داخلی و خارجی، پیش بینی نشده است. بدین منظور این مقاله به بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی به ویژه دانشگاه علوم انتظامی امین پرداخته است. نتایج تحقیقات نشان دهنده این مطلب است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند؛ بنابراین با هدف ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی در بخش دولتی در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به کارگیری مبنای تعهدی به شمار می رود.

کلید واژه ها

حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، عوامل مؤثر بر حسابداری تعهدی و مسئولیت پاسخگویی.

۱. عضو هیئت علمی دانشگاه علوم انتظامی امین

۲. مدرس دانشگاه علوم انتظامی امین

۳. عضو هیئت علمی دانشگاه علوم انتظامی امین

مقدمه

پروفسور یوجی ایجیری^۱ در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای پاسخ‌گویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوب‌های نظری بر نتایج کار تأثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب نظری مبنی بر تصمیم‌گیری هدف حسابداری، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است. اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوب‌تر است. اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن مطلوب است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده یا پاسخگو (Accountor) و پاسخ‌خواه یا صاحبان حق (Accountee) است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس این ارتباط پاسخ‌خواه حق دارد بدانند، همان‌طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. اغلب چارچوب‌های نظری حسابداری بر مبنای تصمیم‌گیری، یک سویه به سود استفاده کنندگان تدوین یافته است، در حالی که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی دوطرفه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می‌کند. ایجیری در مقاله خود عنوان می‌کند که واقعیت حسابداری نگهداری دفاتر برای استفاده شخصی نیست؛ زیرا در این حالت نیازی به تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن احساس نمی‌شود. حسابداری در حقیقت نگهداری دفاتر برای دیگران است، البته این بدان معنی نیست که دفاتری که برای دیگران نگهداری می‌شود مورد استفاده شخص یا سازمان قرار نمی‌گیرد. ایشان در بخش دیگر چنین اظهار نظر می‌کند: «اصولا چرا شما برای تأمین منافع دیگران اقدام به نگهداری دفتر و فراهم آوردن اطلاعات می‌کنید؟ آیا این عمل با اراده خودتان و تحت تأثیر تقاضا و خواهش دیگران است یا تحت تأثیر دیگران این کار را انجام می‌دهید؟ چرا گفتیم تحت تأثیر دیگران؟ زیرا بین شما و دیگران ارتباط

پاسخگویی وجود دارد. بر مبنای این ارتباط از شما انتظار می‌رود در مورد فعالیت‌های انجام شده با پیامدهای آن به اشخاص خاصی پاسخگو باشید. شما ملزم به اینکار هستید چه بخواهید و چه نخواهید».

در همین راستا بررسی‌هایی در ارتباط با ادبیات بخش عمومی انجام شده است. در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد. نخست، نگرش سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و دیگری نگرش مدرن بر مبنای حسابداری تعهدی. از دیدگاه حسابداری نقدی یا حسابداری بودجه بخش عمومی، سیستم نقدی در اصل به عنوان روش مناسب‌تر برای بخش عمومی به کار می‌رود. در این سیستم تأکید روی تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. از نتایج آن سیستم این است که گزارش مقداری بودجه به عنوان یک بخش اساسی از صورت‌های مالی، در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. بر اساس الگوی جدید و با کاربرد حسابداری تعهدی تأکید بر کارایی آن است؛ بنابراین امروزه توصیه می‌شود که بخش عمومی به خصوص دانشگاه علوم انتظامی امین باید یک سری از صورت‌های مالی مورد استفاده در بخش خصوصی را که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، به کار گیرد. در کشور ما، برخی سازمان‌های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند. از این رو، به نظر می‌رسد که در ایران به ویژه دانشگاه علوم انتظامی امین نیز، همانند دیگر کشورهایی که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر گذارد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود. به منظور تحلیل هزینه و منفعت سیستم حسابداری تعهدی کامل، لازم است نخست آن را بشناسیم و سپس تفاوت‌های آن با سیستم حسابداری نقدی و دلایل موافقان و مخالفان هر یک از دو سیستم را مورد توجه قرار دهیم. مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر

یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری مؤسسه‌های بازرگانی و مؤسسه‌های غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مبنای نظری پژوهش

مبنای نقدی (کامل): حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت شود.

مبنای تعهدی (کامل): در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد؛ لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد، بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌شود یا خدمتی صورت می‌پذیرد، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود.

مبنای نیمه تعهدی: مبنای نیمه تعهدی در حسابداری به سیستمی گفته می‌شود که در آن، هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. مبنای نیمه تعهدی، ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است و به لحاظ سهولت و قابلیت اجرا، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است. به عبارت دیگر، چون در ثبت و شناسایی هزینه‌ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد،

بنابراین هزینه‌ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می‌شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه‌های دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مبنای تعهدی تعدیل شده: مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل می‌شوند. ولی درآمدها در این مبنا برحسب طبع و ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می‌شوند:

الف) دسته‌ای از درآمدها، آنهایی هستند که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس می‌باشند؛ لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود.

ب) دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگی‌های پیش‌گفته بوده؛ لذا اندازه‌گیری و تشخیص آنها مشکل و معمولاً ناممکن است و یا وصول آنها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان‌پذیر نیست. این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه‌ها منحصراً در مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) شناسایی و در دفاتر منعکس می‌شوند؛ در حالی که برخی از درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی (هنگام تحقق درآمد) شناسایی و ثبت و برخی دیگر از درآمدها براساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می‌شوند.

مبنای نقدی تعدیل شده: مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه‌هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند؛ لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می‌کنند و تفاوتی با هم ندارند.

مبنای تهیه صورت‌های مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن مبنای نقدی و در سوی دیگر مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است.

تعهدی کامل — تعهدی تعدیل شده — نیمه تعهدی — نقدی تعدیل شده — نقدی

جدول ۱: مزایای حسابداری تعهدی در «مقایسه‌ی انطباقی» با حسابداری نقدی

ردیف	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری نقدی	در صورت استفاده از روش‌ها و شیوه‌های حسابداری تعهدی کامل
۱	عدم شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی اعم از تجاری و سایر و در نتیجه عدم انعکاس آنها در صورت‌های مالی اساسی	شناسایی کامل حساب‌ها و اسناد دریافتی اعم از تجاری و سایر و انعکاس آنها در صورت‌های مالی اساسی
۲	عدم شناسایی کامل حقوق مالی بستانکاران اعم از تجاری و سایر و در نتیجه عدم شناسایی تعهدات پرداختی اعم از قطعی و احتمالی.	شناسایی کامل حقوق مالی بستانکاران اعم از تجاری و سایر و در نتیجه شناسایی کامل تعهدات پرداختی اعم از قطعی و احتمالی.
۳	عدم ثبت تعداد معتنابهی از معاملات پایاپای (تهاتری)، به دلیل ماهیت غیر نقدی این گونه رویدادهای مالی.	ثبت کامل معاملات پایاپای (تهاتری) غیر نقدی و توانایی شناسایی کامل وقایع و رویدادهای مالی غیرنقدی در سیستم حسابداری و انعکاس کامل آنها در مجموعه صورت‌های مالی اساسی.
۴	به تعویق انداختن شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیر مستمر به وصول نقدی آنها و همچنین به تعویق افتادن شناسایی و ثبت هزینه‌ها به پرداخت نقدی آنها	شناسایی و ثبت درآمدهای مستمر و غیر مستمر در لحظه تحقق آنها و شناسایی و ثبت هزینه‌ها نه تنها هنگام تحقق، بلکه حتی در صورت احتمال ممکن در وقوع آنها، درآینده

<p>شناسایی و تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری که منجر به شناسایی و ثبت کلیه دارایی‌ها، طرح‌ها و پروژه‌ها شده و موجب می‌شود منافع بهره‌برداری از این دارایی‌ها به تناسب تخصیص هزینه استهلاک دارایی در طول عمر مفیدش به‌طور نظام‌مند، مقابل همدیگر قرار گیرند، تا نتیجه عملکرد مالی به‌طور جامع و صحیح قابل احتساب باشد و در نتیجه امکان ردیابی، نظارت و مدیریت دارایی‌ها و پروژه‌ها را میسر می‌سازد و در نهایت حسابداری تعهدی به استقرار صحیح سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت به دلیل تشخیص و شناسایی دقیق مراکز هزینه Cost” “center کمک شایان توجه‌ای می‌کند.</p>	<p>منظور کردن کلیه دارایی‌ها و پروژه‌ها به عنوان هزینه سال (به دلیل عدم انفکاک هزینه‌های سرمایه‌ای از جاری) که منجر به عدم امکان ردیابی، واپایش و مدیریت دارایی‌ها شده و در نتیجه موجب اختلال در استقرار سیستم بهای تمام شده پروژه‌ها و دارایی‌های در جریان ساخت می‌شود.</p>	<p>۵</p>
<p>شناسایی و ثبت کلیه سرمایه‌گذاری‌ها در سازمان‌های تابعه و وابسته اعم از اصلی و فرعی و همچنین ثبت کلیه مشارکت‌هایی که «واحد اقتصادی - تجاری» با بخش خصوصی، به‌موجب پروتکل‌ها و قراردادهای منعقد، برقرار می‌کند.</p>	<p>از قلم افتادگی ثبت بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» در سازمان‌های وابسته و عدم ثبت تعداد معتنابهی از مشارکت‌های «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» با بخش خصوصی</p>	<p>۶</p>
<p>شناسایی و ثبت کامل سهم «واحد اقتصادی» از سود حاصل از ماحصل مشارکت‌های اتمام یافته و همچنین سود ناشی از فروش واحدهای متعلق به «واحد اقتصادی - تجاری» به دلیل جامعیت در شفاف سازی و پردازش اطلاعات مالی ناشی از دیدگاه تعهدی به رویدادها و وقایع مالی و اقتصادی مترتب بر واحد اقتصادی.</p>	<p>عدم شناسایی و ثبت کامل سهم «واحد اقتصادی» از سود حاصل از ماحصل مشارکت‌های اتمام یافته و همچنین سود ناشی از فروش واحدهای اقتصادی متعلق به «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی»، به دلیل ابهامات ناشی از نحوه ثبت و نگهداری اطلاعات مربوطه.</p>	<p>۷</p>

<p>به دلیل شناسایی و ثبت کلیه هزینه‌های تحقق یافته و حتی شناسایی و ثبت کلیه هزینه‌هایی که احتمال ممکن در تحقق آنها در آینده وجود دارد، مقایسه بودجه عملیاتی به خصوص بودجه انعطاف یافته (Flexible Budget) با عملکرد واقعی میسر می‌شود و در نتیجه امکان شناسایی دقیق انحرافات مساعد و نامساعد عملکرد واقعی با بودجه عملیاتی و انعطاف یافته بر مبنای سطح ظرفیت یا کارکرد واقعی، تحقق می‌یابد و با گزارش دهی مناسب نظام تعهدی در ضمن دوره‌های مالی، امکان بازخوردهای (Feed back) اطلاعاتی و در نتیجه عملیاتی در درون تشکیلات سازمان یا حتی برون سازمان را برای مدیران «واحد اقتصادی» مهیا می‌سازد که در ارتقای عملکرد مدیران اجرایی چه از لحاظ «اثر بخشی» و چه از لحاظ «کارایی» بسیار مؤثر و مفید است؛ چرا که زمینه‌های ارزیابی صحیح از عملکرد واقعی را در مقایسه با بودجه عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی، مهیا می‌کند.</p>	<p>انعکاس هزینه‌های تحقق یافته دوره که به دلیل فقدان اعتبار و به منظور اجتناب از آشکار گردیدن انحرافات نامساعد از بودجه مصوب در قالب سرفصل حساب‌های دریافتی (در صورت پرداخت) و حساب‌های پرداختی (در صورت عدم پرداخت)، به سنوات آتی منتقل و منجر به اختلال در ارزیابی صحیح عملکرد واقعی در مقایسه با بودجه عملیاتی و تصمیم‌گیری‌های آتی می‌گردند.</p>	<p>۸</p>
<p>قابلیت انطباق دقیق و جامع سیستم‌های جانبی اطلاعاتی از جنبه‌های مقداری و ماهیتی در بخش املاک و انبارهای واحد اقتصادی با سیستم جامع حسابداری تعهدی کامل و انجام عملیات اموال گردانی و انبارگردانی در مقاطع مشخص از سال مالی و قابلیت مقایسه‌ای نتایج واقعی اموال گردانی و انبارگردانی با سیستم حسابداری تعهدی و شناسایی دقیق مغایرات احتمالی و سپس رفع مغایرات از طریق شناسایی و ثبت آثار مالی ناشی از رفع مغایرات نتایج نهایی اموال گردانی و انبارگردانی با سیستم پردازش اطلاعات مالی نظام حسابداری تعهدی کامل.</p>	<p>عدم هماهنگی و انطباق اطلاعات سیستم‌های جانبی با دفاتر، از جمله مغایرت اطلاعات دارایی‌های ثابت مندرج در دفاتر با سیستم اموال و اداره املاک هر منطقه و سازمان املاک و مستغلات و اداره کل پشتیبانی، «واحد اقتصادی» که از روش نقدی استفاده می‌کند و مغایرت اطلاعات اسناد دریافتی (سررسید نشده و سررسید گذشته) و اخواست شده (با اطلاعات دفاتر و سیستم درآمد و واحد حقوقی، همچنین مغایرت اطلاعات مشارکت‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها طبق دفاتر با واحد مشارکت‌ها و واحد املاک در هر منطقه.</p>	<p>۹</p>

<p>رعایت کامل اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمد های همان دوره و مربوط به آن دوره، اصل تطابق «MatchingPrincipal» که در نهایت قابلیت سنجش و بررسی دقیق و شفاف عملکرد واقعی با بودجه عملیاتی و همچنین قابلیت سنجش و مقایسه صحیح عملکرد واقعی ادوار مختلف مالی با یکدیگر را، موجب می شود. در نتیجه مدیران تصمیم گیرنده یا مراجع ذیصلاح، همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی با شفافیت و اطمینان مواجه می‌شوند که سنگ زیر بنای برنامه‌ریزی‌های صحیح و جامع آینده و تصمیم‌گیری‌های واقع گرا برای آینده است.</p>	<p>عدم رعایت یکی از اصول بنیادین حسابداری به نام «اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمد های همان دوره و مربوط به آن دوره» که به اصل تطابق معروف است و این عدم رعایت توسط روش نقدی موجب می شود که هر دریافتی به عنوان درآمد و هر پرداختی، هزینه محسوب شود - فارغ از این که تلاش برای تحقق آن در چه سالی اتفاق افتاده است که این امر موجب می‌شود، بررسی صورت‌های مالی مشکل شود و همواره در مورد سنجش عملکرد واقعی با ابهام و تردید مواجه شوند. در نتیجه صورت‌های مالی تهیه شده بدون رعایت استانداردهای حسابداری بوده که از قابلیت اتکای کافی و لازم برخوردار نیست.</p>	<p>۱۰</p>
<p>کلیه واحدهای تجاری واگذار شده به «واحد اقتصادی» به صورت تعهدی در حساب‌ها شناسایی و ثبت شده و در نهایت در صورت های مالی اساسی منعکس می‌شود.</p>	<p>در خصوص واحدهای تجاری واگذار شده به صورت تعهدی به «واحد اقتصادی بخش عمومی غیر دولتی» به دلیل آنکه از روش نقدی استفاده می‌شود و در این رابطه دریافت و پرداخت نقدی صورت نگرفته است، این واگذاری‌ها در حساب ها و صورت‌های مالی «واحد اقتصادی» مزبور ثبت و منعکس نمی‌شود.</p>	<p>۱۱</p>

<p>در روش تعهدی «واحد اقتصادی» قادر خواهد بود با اخذ رتبه بندی بین المللی، این امکان را به وجود آورد که هر سازمان بین المللی با توجه به این اعتبارات، به «واحد اقتصادی» وام پرداخت کند؛ در چنین شرایطی «واحد اقتصادی» نیازمند دولت نیست و روی پاهای نیرومند خویش ایستاده است و اعتماد به نفس انجام معاملات بین المللی را پیدا می کند. همچنین وام های دریافتی از سازمان ها و نهادهای دولتی و تعهدات مرتبط با آنها، به صورت مناسب در حسابها منعکس می شوند و شفافیت اطلاعاتی مناسب برای ارتقای اعتبار مالی «واحد اقتصادی وام گیرنده» برای طرف های وام دهنده به وجود می آید که قطعاً منجر به ارائه تسهیلات مالی و غیر مالی بیش تر توسط اعتباردهندگان و وام دهندگان، نخواهد شد.</p>	<p>در روش نقدی «واحد اقتصادی» قادر نیست که از سازمان های بین المللی وام دریافت کند؛ چون نمی تواند ضمانت پرداخت وام را انجام دهد، بنابراین نیازمند دولت می شود. همچنین وام های دریافتی از سازمان ها و نهادهای دولتی و تعهدات مرتبط با آنها، به صورت مناسب در حسابها منعکس نمی شوند و شفافیت اطلاعاتی مناسب برای ارتقای اعتبار مالی «واحد اقتصادی وام گیرنده» برای طرف های وام دهنده به وجود نمی آید که قطعاً منجر به ارائه تسهیلات مالی و غیر مالی بیش تر توسط اعتباردهندگان و وام دهندگان، نخواهد شد.</p>	<p>۱۲</p>
<p>سود یا (زیان) ناشی از تسعیر نرخ ارز دارائی ها و بدهی های ارزی در تاریخ ترازنامه به دلیل انجام معاملات تجاری ارزی با واحدهای اقتصادی فرا مرزی، شناسایی و ثبت می شود و در صورت های مالی منعکس می شود علاوه بر آن فرایند تسعیر نرخ ارز در مورد عملیات خارجی که جزو جدا نشدنی عملیات شرکت اصلی است نیز شناسایی شده و همچنین در زمان تبدیل و تسویه قطعی بدهی های ارزی و دریافت مطالبات ارزی، سود و (زیان) ناشی از تبدیل نرخ ارز، شناسایی و ثبت می شود و همین امر یکی از عوامل اعتباربخشی بین المللی به واحد اقتصادی می گردد.</p>	<p>سود یا (زیان) ناشی از تسعیر نرخ ارز دارائی ها و بدهی های ارزی در تاریخ ترازنامه به دلیل انجام معاملات تجاری ارزی با واحدهای اقتصادی فرا مرزی، شناسایی و ثبت نمی شود و در صورت های مالی منعکس نمی شود. همچنین در زمان تبدیل و تسویه قطعی بدهی های ارزی و دریافت مطالبات ارزی سود و (زیان) ناشی از تبدیل نرخ ارز شناسایی و ثبت نمی شود.</p>	<p>۱۳</p>

<p>امکان دستیابی به سیستم مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده خدمات، تولیدات و پروژه های عمرانی را میسر می‌کند که این امر موجب امکان استفاده بهینه از منابع محدود به منظور ارائه محصولات و خدمات مناسب، مدیریت مؤثر بر هزینه خدمات و پروژه‌ها، سازماندهی، برنامه‌ریزی و نظارت خدمات و پروژه‌ها و همچنین تخصیص منابع به فرصت‌های ارزش آفرین سرمایه گذاری، چه در عرصه داخلی و چه در عرصه بین المللی را، مهیا می سازد.</p>	<p>روشن نبودن بهای تمام شده تولیدات، خدمات و پروژه‌ها و عدم لحاظ آن در فرایند حسابداری و از دست دادن فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی و مالی در عرصه داخلی و بین‌المللی.</p>	<p>۱۴</p>
<p>کلیه معاوضه های انجام شده در خصوص دارایی های «واحد اقتصادی» در بین سازمان‌ها و واحدهای وابسته در حساب‌ها منعکس می‌شود و شناسایی سود یا (زیان) ناشی از این معاوضه‌ها در دفاتر و صورت‌های مالی و همچنین شناسایی کامل سود یا (زیان) ناشی از واگذاری‌ها و فروش اموال و دارائی‌های ثابت به واحدهای تابعه و وابسته و سایر اشخاص ثالث در دفاتر و در نتیجه انعکاس مناسب در صورت‌های مالی اساسی.</p>	<p>معاوضه های انجام شده در خصوص دارایی های «واحد اقتصادی» در بین سازمان‌ها و واحدهای وابسته در حساب‌ها منعکس نمی‌شود و نیز عدم تشخیص و شناسایی سود یا (زیان) ناشی از این معاوضه‌ها و همچنین عدم شناسایی و ثبت سود یا (زیان) ناشی از واگذاری‌ها و فروش اموال و دارائی‌های ثابت به واحدهای تابعه و وابسته و سایر اشخاص ثالث در دفاتر و در نتیجه عدم انعکاس در صورت‌های مالی اساسی.</p>	<p>۱۵</p>
<p>در کلیه موارد، حساب‌های سپرده‌ها و کسور قانونی مرتبط با افراد و پیمانکاران، طی سال در دفاتر ثبت می‌شوند و امکان نظارت و پیگیری مناسب آنها میسر نیست.</p>	<p>عمدتاً و در بیشتر مواقع، حساب‌های سپرده‌ها و کسور قانونی مرتبط با افراد و پیمانکاران، طی سال در دفاتر ثبت نمی‌شوند و امکان واپایش و پیگیری مناسب آنها میسر نیست.</p>	<p>۱۶</p>
<p>توانایی کامل در اعمال صحیح فرایند تلفیق صورت‌های مالی مناطق یا شرکت‌های وابسته و تابعه اعم از اصلی و فرعی.</p>	<p>عدم توانایی اعمال فرایند تلفیق صورت‌های مالی مناطق یا شرکت‌های تابعه و وابسته</p>	<p>۱۷</p>

<p>با توجه به وظیفه پاسخگویی مالی، عملیاتی و قانونی در قبال نهادهای نظارتی و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی (شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، مدیران و مقامات ارشد اجرایی)، موضوع تبدیل نظام نقدی به تعهدی به مثابه پیش نیاز اساسی تغییر در اظهار نظر حسابرسان مستقل، از وضعیت عدم اظهار نظر به اظهار نظری مناسب (مطلوب یا مشروط)، به عنوان یک ضرورت انکارناپذیر تلقی می‌شود؛ چرا که اعمال روش تعهدی کامل در عین حال، سرعت بازرسی‌های مالی را افزایش داده و نیز بازرسی و حسابرسی را روان تر و دقیق‌تر می‌کند و در نهایت زمینه «حسابرسی حرفه‌ای» را میسر می‌سازد.</p>	<p>همواره رسیدگی‌های حساب‌برسان مستقل، به دلیل آثار اساسی موارد مندرج در بندهای مربوط به تعدیلات قطعی و نیز نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع آثار و موارد متعدد ابهامات و محدودیت‌های مهم موجود بر صورت‌های مالی اساسی، منتج به «عدم اظهار نظر» می‌شود.</p>	۱۸
<p>حساب‌های لازم و واپایش مناسب جهت موجودی‌های مواد و کالا در سیستم حسابداری تعهدی نگهداری می‌گردند و امکان واپایش موجودی‌های پایان سال با دفاتر وجود دارد و اگر نتایج انبارگردانی موجب کشف اضافی و کسری موجودی انبار شود، امکان اصلاحات و تعدیلات ضروری در حساب‌ها میسر است.</p>	<p>حساب‌های لازم و واپایش مناسب جهت موجودی‌های مواد و کالا نگهداری نمی‌گردند و امکان واپایش موجودی‌های پایان سال با دفاتر وجود ندارد و اگر نتایج انبارگردانی موجب کشف اضافی و کسری موجودی انبار شود، امکان اصلاحات و تعدیلات ضروری در حساب‌ها میسر نیست.</p>	۱۹

ضرورت و اهمیت تحقیق

دانشگاه علوم انتظامی امین یکی از بخش‌های مستعد پیاده سازی و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران است. اکنون برای آشنایی با ایجاد سیستم حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین، چهار بخش سیستم حسابداری تعهدی را بررسی می‌کنیم.

۱- گزارش های مالی تعهدی: گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سستی حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها، صورت جریان‌های نقدی، صورت مبادلات حساب‌های مستقل و یادداشت‌های همراه و مدارک مربوط به مدیر و حسابرس مستقل است؛ اگر چه ادعا می‌شود گزارش‌های مالی تعهدی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و هدف‌های پاسخ‌گویی سودمند است؛ اما در بخش خصوصی نیز دستیابی به این موارد، از طریق ارائه صورت‌های مالی تعهدی تردید آمیز است. از سوی دیگر تهیه نسبت‌هایی که تنها بینشی در مورد هزینه‌ها و اثر بخشی ارائه می‌دهند و در بیشتر مواقع برای اندازه‌گیری خروجی‌ها و برآمدهای محیطی بخش عمومی نامناسبند، ممکن است سودمند نباشد. بیشتر اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی دارایی‌ها و حقوق مالکانه، نمی‌تواند در تصمیم‌گیری درباره عملکرد، پاسخ‌گویی یا تصمیم‌های تأمین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، مراجعه به ارقام حسابداری تعهدی به‌عنوان ابزارهایی برای اندازه‌گیری و مدیریت مخارج دولت با سرعت در حال گسترش است.

۲- سیستم‌های مدیریتی تعهدی: معرفی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین برای تغییر فناوری و همچنین فرهنگ موجود در دانشگاه علوم انتظامی امین الزاماتی به همراه دارد. سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و استخدام یا تربیت کارکنان با مهارت‌های مناسب از جمله این الزامات است. معرفی حسابداری تعهدی الزام دارد که سرمایه‌گذاری جدی در سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت به منظور حمایت از نیازهای بودجه‌ای و ارتقای رویه‌های مدیریتی انجام شود. این امر، تغییری فرهنگی توسط مدیران از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر را می‌طلبد. برخی تلاش‌های مورد نیاز در این

زمینه عبارت‌اند از: تعدیل سیستم‌های اطلاعاتی یا اجرای سیستم جدید در ادارات، الزام برای آموزش، نیاز به کارکنان جدید با مهارت‌های مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخ‌گویی، کمک به رویه‌های مالی و عملکرد مالی بهتر، مدیریت بدهی، مدیریت موجودی کالا و اندازه‌گیری بهای تمام شده کامل خدمات که بعضی مزایای بالقوه ایجاد یک سیستم مدیریتی تعهدی هستند. یک استدلال برای برگزیدن سیستم مدیریت تعهدی آن است که امکان می‌دهد هزینه کامل خدمات یا هزینه‌های واقعی محاسبه شود. یک نمونه در این مورد، محاسبه بهای تمام شده ساختمان دانشکده‌های مورد استفاده برای برنامه‌های آموزشی است. در سیستم نقدی، کل هزینه‌های ساخت یا خرید ساختمان به‌عنوان بخشی از پرداخت‌های طی سال برای کارها و خدمات صرف شده ثبت شده می‌شود. در این سیستم کاهش ارزش دارایی یا افزایش بهای ساختمان در سال‌های بعد، به‌جز مخارج تکراری برای تعمیر و نگهداری ساختمان ثبت نمی‌شود. در سیستم مدیریت تعهدی، از دانشگاه علوم انتظامی امین انتظار می‌رود که ساختمان را به‌عنوان دارایی ثبت کنند و سپس بخشی از بهای تمام شده آن به‌عنوان هزینه سالانه تخصیص دهند که موجب افزایش بهای خدمات ارائه شده در سال می‌شود. همچنین موجب تخصیص بهای تمام شده ساختمان طی عمر مفید آن نیز می‌شود. این امر به نوبه خود منجر به تمرکز دانش، فناوری و مهارت‌ها نزد حسابداران آموزش دیده می‌شود؛ اما مدیران در رابطه با نشانه‌های متضاد ارائه شده توسط دو مجموعه موازی ارقام حسابداری تولید شده، سردرگم می‌شوند. تضاد به ویژه زمانی بسیار احساس می‌شود که مدیران در برابر بهای خدمات اندازه‌گیری شده بر مبنای تعهدی پاسخگو باشند و بر اساس این ارقام تصمیم‌گیری کنند؛ اما بر اساس مبنای نقدی، وجوه نقد دریافت کنند. سیستم‌های مدیریت تعهدی شامل اطلاعات داخلی مورد نیاز برای ایجاد و ثبت اطلاعات درباره درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌هاست.

۳- گزارشگری جامع دولت: همانند گزارش‌های سالانه ادارات، مسائل بسیاری نیز در رابطه با گزارشگری برای کل دولت وجود دارد. برای تهیه صورت سود و زیان و

ترازنامه در ارائه فعالیت‌های مالی جامع دولت، سیستم حسابداری تلفیقی به کار می‌رود. به نظر می‌رسد سیستم حسابداری تعهدی، نتایج عملیات و ارزش ویژه را با رویه‌های صورت سود و زیان و ترازنامه در واحد‌های تجاری اندازه‌گیری کند. گزارشگری جامع دولت به دیدگاه کلی درباره وضعیت مالی دولت در حوزه‌ای خاص اشاره دارد و از طریق تلفیق صورت‌های مالی و مبادلات واحد‌های تجاری تحت نظارت حوزه‌های دولتی تهیه می‌شود.

۴- **بودجه بندی تعهدی:** بودجه بندی تعهدی کامل به این معنی است که بودجه‌ها و تخصیص منابع مالی با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد. تفاوت میان رقم‌های نقدی و تعهدی می‌تواند با اهمیت باشد و الگوی بودجه تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی، انتخاب شود، به نظر می‌رسد ناسازه ویژه‌ای در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می‌توان استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد، بودجه بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌کند. اصطلاحاتی همچون مازاد بودجه یا کسری بودجه نمادهای سیاسی نیرومندی هستند. سیاستمداران اگر از کسری بودجه جلوگیری کنند، یا بودجه را متعادل سازند، ادعای موفقیت می‌کنند. در مورد تعریف کسری بودجه میان حسابداران و مدیران اختلاف نظر وجود دارد. ارقام ممکن است نتایج مبادلات نقدی را منعکس کنند؛ اما استقراض‌ها نادیده گرفته شوند.

پیشینه تحقیق

۱- علی‌طریقی، پژوهشی در سال ۱۳۸۸ با عنوان ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمان تهران انجام داد و به این نتیجه رسید که اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمان تهران می‌تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر

بیان کرده و به اجرای بودجه ریزی عملیاتی که هدف قانون گذار در برخی از مواد قانون برنامه چهارم توسعه است، منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه خود یاری رسانده و ابراز قابلیت پاسخ‌گویی مدیران را فراهم کند.

۲- علی‌اکبر ایرانشاهی پژوهشی در سال ۱۳۸۸ با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی انجام داد و به این نتیجه رسید که به‌کارگیری حسابداری تعهدی بهبود پاسخ‌گویی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی را به همراه دارد.

سیستم حسابداری در دانشگاه علوم انتظامی امین

در دانشگاه علوم انتظامی امین، در حال حاضر برای ثبت رویدادهای مالی از حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود. البته تعدیلاتی در به‌کارگیری این روش حسابداری صورت گرفته است. به‌عنوان مثال بر اساس رهنمود حسابداری دولتی برای انعکاس اسناد هزینه طرح‌های تملک‌دارایی سرمایه‌ای از سال ۱۳۸۱ از سرفصل «تعهدات پرداختنی» استفاده می‌شود. برای اعتبارات هزینه و اختصاصی هزینه نیز از سرفصل «حساب تعهدات پرداختنی» و «طرف حساب تعهدات پرداختنی» استفاده می‌شود. طبق آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها، استفاده از روش حسابداری نیمه تعهدی مجاز است. در شرکت‌های دولتی که بیشترین حجم فعالیت‌های مالی دولت را به خود اختصاص می‌دهند، از روش تعهدی استفاده می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که وجوه عمومی باید در مسیرهای تعیین شده و به میزان تخصیص یافته توسط مجلس، مصرف شود.

دلیل عدم اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین

حال پرسش این است که چرا با وجود مزایای متعدد روش تعهدی نسبت به روش نقدی، باز هم در دانشگاه علوم انتظامی امین از روش نقدی استفاده می‌شود؟ مهم‌ترین دلایل تبدیل نشدن مبنای حسابداری سازمان‌های دولتی ایران به خصوص دانشگاه علوم انتظامی امین از نقدی به تعهدی موارد زیر است:

۱- عدم وجود نیروی متخصص و توانا در رده‌های بالایی واحدهای مالی دستگاه‌های دولتی، به دلیل ضعف در جذب متخصصان، به سبب حقوق و مزایای ناچیزی که به آنها در صورت استخدام، پرداخت می‌شود؛

۲- مهیا نبودن زمینه‌ها و بسترهای مناسب، همچون آموزش نیروها توسط خبرگان امور مالی؛

۳- نبود نرم افزارهای مناسب و ایده آل برای رفع نیاز دستگاه‌های دولتی برای استفاده در حسابداری تعهدی و همچنین رفع نیازهای مرتبط با جریان نقدی؛

۴- عدم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روش‌های حسابداری دولتی و عدم طبقه‌بندی صحیح؛

حساب‌ها و عدم ارائه یک‌دینگی حسابداری مناسب جهت رفع کلیه نیازهای مدیریتی؛
۵- الزام اجرا و نظارت بودجه مصوب برنامه‌ای - و نه عملیاتی - و مقایسه درآمدها و سایر وجوه وصول شده و همچنین منابع تأمین اعتبار پیش بینی شده در بودجه مصوب از یک طرف و مقایسه هزینه‌های انجام شده با اعتبارات مصوب سازمان‌های دولتی از طرف دیگر، موجب شده که این سازمان‌ها همچنان نیازمند حسابداری نقدی باشند و به آن تکیه کنند.

الزامات اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین

دیدگاه‌های موافق و مخالف کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی بارت (Barret ۱۹۹۸) اشاره کرده است که پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی،

هفت دسته است: اول، تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت که منجر به پیامد دوم؛ یعنی تأکید بر نظارت هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی می‌شود. سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای حساب استفاده‌کننده دارد؛ پیامد چهارم، نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیشتر در مذاکرات چانه‌زنی کاری است؛ اثر پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛ در حالی که ششمین پیامد، ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه‌ای اشاره دارد و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد (بارت ۱۹۹۸).

کان (۱۹۹۶) اذعان می‌کند که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود. این تغییرات مهم، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شوند. در واقع، اصطلاح حسابداری تعهدی، نشانه‌ای از یک دسته تغییرات بسیار گسترده‌تر است (کان، ۱۹۹۶).

با این حال، بررسی‌های نسبتاً کمی درباره به کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسائل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد اشاره نشده است. با وجود فراوانی مقالات حامی گزینش سیستم حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری مدیریت تعهدی و گزارشگری مالی تعهدی خالی از انتقاد نبوده است. مزایای حسابداری بازرگانی برای واحدهای دولتی چندان آشکار نیست، به‌ویژه آن که آنها به دنبال سودآوری و وضعیت مالی نیستند، منتقدان، برای مثال، آیکن و کاپیتانیو (۱۹۹۵)، (لوویز، ۱۹۹۵) (مک‌کری و آیکن، ۱۹۹۵) (ما و متیوز، ۱۹۹۴، ۱۹۹۲)، در برابر گزارشگری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی استدلال می‌کنند که:

- هدف واحدهای دولتی سوداوری نیست؛ بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها شمرده نمی‌شود؛

- ساختار مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای دولت مناسب نیست (برای نمونه، اهرم‌ها شاخص آسیب‌پذیری محسوب نمی‌شوند)؛

- در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست. این موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است؛ و ظرفیت‌های انتخاب برای دولت نامربوط است (برای نمونه، ممکن است واحدی مجاز به فروش دارایی‌ها و نگاهداشتن عواید آن یا تغییرات تجاری نباشد).

نتیجه‌گیری

با ملاحظه موارد بالا، خاطر نشان می‌شود که در حال حاضر، بسیاری از کشورهای پیشرفته، ثبت عملیات مالی سازمان‌های دولتی، وزارتخانه‌ها و شهرداری‌های خودشان را بر مبنای «روش تعدیل یافته‌ی تعهدی» و یا «روش تعهدی کامل» انجام می‌دهند. کشور ما نباید از کاروان جهانیان عقب بیفتد؛ چرا که در صورت عقب افتادن، در انزوایی بیشتر قرار می‌گیریم و آثار و زیان‌های مالی و اقتصادی ناشی از منزوی شدن اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در صحنه بین‌المللی، بسیار سنگین و هنگفت است و حتی آثار سنگین زیان‌بار آن به نسل‌های آتی نیز برخورد می‌کند. خوشبختانه حرکت انجام شده دانشگاه علوم انتظامی امین را می‌توان شروع خوبی برای اصلاح ساختار نظام مالی دانشگاه‌های کشور و به دنبال آن وزارتخانه‌ها و سازمان‌های تابع آنها از روش نقدی، به روش تعدیل یافته‌ی تعهدی و یا روش تعهدی کامل، تلقی کرد.

منابع

- بابا جانی، جعفر (۱۳۸۲)، تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۱.
- رفیعی افسانه (۱۳۸۶)، کاربرد مبنای تعهدی در بخش عمومی، سایت انجمن تخصصی حسابداری.
- طریقی، علی (۱۳۸۸)، ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری.
- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۳.
- کاشف بهرامی، فرهنگ، مزایای حسابداری تعهدی در مقابل حسابداری نقدی، مجله حسابدار رسمی.
- Barrett,P.(1933), Managing in an Accrual Accounting Environment, paper Presented to RIPA. Conference.
- Federal Accounting Standard Advisory Board(FASB), objectives of federal nancial reporting, concept No1993.
- Governmental Acconting Standards Board(GASB),1987,objective of nancial reporting concept,No .1.Stamford
- Natal Council on Government Accounting (NCGA), Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, Statement No,1.Chicage,IL,1979.
- Yuji Ijiri, The Accounting Based on Conceptual Framework of Accounting , Journal of Acconting and Public Policy,2,1983.