

گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز

سید رحمت‌الله اکرمی^۱، علی فعال قیومی^۲، *محمدحسین قدیریان‌آرانی^۳

۱. دکتری مدیریت دانش، معاون نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور.

۲. دکتری حسابداری، مدیر کل اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۳۰

Transition from Cash to Accruals Accounting in Iran Public Sector:
The Required Time PeriodS.R. Akrami¹, A.F.Ghayoumi², *M.H. Ghadirin Arani³

1. PhD. in Science Management, Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran.

2. PhD. in Accounting, Head of Coordination and Integration Department for Accounts and Accounting Methods, Iran.

3. PhD. student in Accounting, Shiraz University, Iran.

Received: 2016/8/22

Accepted: 2016/11/20

Abstract

Since unrealistic timescales were identified as one of the reasons for accounting reform failures in the public sector, determining the appropriate timeframe for implementation of accrual accounting is very important. Therefore, the main purpose of this study is to investigate the feasibility of the full implementation of accrual accounting in Iran public sector within the timeframe determined in the law of the regulation of part of the governmental financial rules. In this study, conditions and resources required for implementation of accrual accounting in the public sector, affecting factors in the transition period, and experience of some countries in adopting accrual accounting are reviewed and then, on that basis, it's concluded that the determined timeframe in above law is not realistic and practicable due to constraints of resources, insufficient infrastructure, and size of Iran public sector. As the continuation of the move towards accrual accounting in the public sector to full implementation can help the government to achieve the goals of the resistive economy, it is suggested that by considering the existing conditions and experiences of other countries, a reasonable and realistic timeframe to be determined for full implementation of accrual accounting in Iran public sector.

چکیده

تعیین دوره زمانی غیرواقع‌بینانه، یکی از دلایل اصلی عدم موفقیت در پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی تلقی می‌شود، بنابراین تعیین بازه زمانی مناسب برای این امر بسیار با اهمیت است. هدف اصلی مطالعه حاضر بررسی عملی بودن اجرای کامل گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در بازه زمانی تعیین شده در قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت می‌باشد. در این پژوهش با بررسی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، عوامل مؤثر بر دوره گذار و مرور تجربه برخی کشورها در این زمینه، چنین نتیجه‌گیری شد که بازه زمانی تعیین شده در قانون یاد شده با توجه به گسترده بودن بخش عمومی ایران، محدودیت منابع و زیرساخت‌ها واقع‌بینانه نیست. از آن‌جا که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند، پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن شرایط موجود و تجربه کشورهای دیگر، بازه زمانی مناسب و واقع‌بینانه‌ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود.

Keywords: Public Sector Accounting, Cash Basis, Accrual Basis, Transition Period.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی، مبنای نقدی، دوره گذار.

JEL Classification: M48, K19

طبقه‌بندی موضوعی: M48, K19

* Corresponding Author: M.H. Ghadirin Arani

E-mail: ghadirian.a.88@gmail.com

* نویسنده مسؤل: محمدحسین قدیریان‌آرانی

مقدمه

در گذشته با توجه به ساده‌تر بودن مبنای نقدی و سهولت استفاده از آن برای گزارشگری مالی بخش عمومی از این مبنا استفاده می‌شد. بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های پس از سال ۱۹۷۰ و نارسایی‌های مبنای نقدی در ارائه اطلاعات کافی (به‌ویژه اطلاعات قابل اتکا و به‌موقع درباره وضعیت و عملکرد مالی) باعث شد تا در دهه‌های پایانی قرن بیستم بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی برنامه‌ریزی کنند. وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف و کارا همواره در دولت‌ها حائز اهمیت بوده، چرا که آگاهی افراد در مورد استفاده از منابع عمومی را افزایش می‌دهد. سیستم گزارشگری مالی کارا می‌تواند در افزایش انکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی، ارتقای شفافیت، بهبود پاسخگویی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶).

افزایش فشارها برای ارتقای نظام پاسخگویی و بهبود کارایی و اثربخشی در بخش عمومی سرانجام باعث شد تا با توجه به مناسب‌تر بودن اطلاعات حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی برای پاسخگویی و ارزیابی عملکرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی در برخی از کشورهای توسعه یافته (همچون نیوزیلند، استرالیا و انگلستان) آغاز شود.

در واقع، انعکاس و ارائه مبنایی برای پاسخگویی مدیران بخش عمومی، تسهیل مدیریت مؤثرتر و کاراتر منابع، بهبود پاسخگویی از طریق توسعه تفکر مبتنی بر عملکرد، ایجاد تمرکز بیشتر بر تأثیر دولت و تصمیمات مدیریتی (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی^۲، ۱۹۹۳؛ نقل از مک‌فی^۳، ۲۰۰۶).

افزایش کیفیت گزارشگری مالی دولت، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، تعیین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها به‌صورت انکاپذیر، تطابق بهتر هزینه‌ها با درآمد، افزایش انکاپذیری اطلاعات مالی، بهبود اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، پاسخگویی و تصمیم‌گیری (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶) و ارتقای شفافیت در بخش عمومی (کانجینو^۴، ۱۹۹۶؛ بیوندی و لپسلی^۵، ۲۰۱۴)، از مهم‌ترین مزایای حسابداری تعهدی است که علی‌رغم هزینه‌بر و زمان‌بر بودن تغییر مبنای حسابداری، منجر به حرکت به سوی این مبنا در بخش عمومی این کشورها شد.

گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی

شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). به‌طوری‌که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی آغاز شده است. در ایران هم براساس بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، فرایند تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی از سال ۱۳۹۴ آغاز شد.

لازم به ذکر است که اجرای حسابداری تعهدی در ایران به دلیل فراهم ساختن بسترهای لازم برای تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (به‌عنوان یکی از بالاترین اسناد بالادستی کشور) از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به‌عبارت دیگر، به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌تواند از طریق تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) زمینه‌های لازم برای ارتقای بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور و شفاف‌سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) را فراهم سازد و با توجه به عزم جدی دولت برای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی، بستر لازم برای دستیابی به این اهداف را ایجاد نماید. به‌علاوه، باتوجه به این‌که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر این نظام (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به‌شمار می‌رود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، اجرای کامل حسابداری تعهدی یکی از الزامات فعلی کشور محسوب می‌شود.

تجارب سایر کشورها نشان داده است که برخی از پروژه‌های اجرای حسابداری تعهدی نسبت به زمان مقرر، مدت بیشتری به طول انجامیده‌اند و یا اینکه به دلایل مختلفی متوقف شده‌اند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۶، ۲۰۱۱).

تعیین بازه زمانی غیرواقعی‌بینانه، از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بوده است (پرتوریس و پرتوریس^۷، ۲۰۰۸)، که اصلاحات در سیستم حسابداری دولتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. از آن‌جا که در تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران مهلت سه ساله‌ای در نظر گرفته شده است، هدف اصلی مطالعه حاضر بررسی عملی بودن اجرای کامل این

1. South Asian Federation of Accountants
2. Organisation for Economic Cooperation and Development
3. McPhee
4. Cangiano
5. Biondi & Lapsley

6. International Federation of Accountants (IFAC)
7. Pretorius & Pretorius

اصلاحات ابتدا در آن‌ها ایجاد شده، احساس اضطرار و شور و اشتیاق مورد نیاز برای انجام اصلاحات را از دست می‌دهند، به‌ویژه اگر در ابتدای فرایند هیچ‌گونه منفعتی عاید آن‌ها نشده باشد. لازم به ذکر است دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را پذیرفته‌اند، دارای چارچوب‌های زمانی مختلف (برخی موارد، در طی چندین مرحله) هستند. برای نمونه، در انگلستان نخستین گزارشگری تعهدی برای دستگاه‌های اجرایی در دوره ۲۰۰۰-۱۹۹۹ ارائه شد اما برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی رویکرد گام به گام پذیرفته و طی شد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

منابع لازم برای گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی

همان‌طور که بیان شد منابع (اعم از انسانی و مالی) در دسترس یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده زمان مورد نیاز برای دوره گذار و انجام اصلاحات حسابداری در بخش عمومی است. به‌طور خاص واحدهای گزارشگر برای گذار به حسابداری تعهدی به منابع زیر نیاز دارند (همان، ۲۰۱۱):

۱) افراد دارای مهارت در زمینه مدیریت تغییر و مدیریت پروژه،

۲) افراد دارای تجربه و شناخت در زمینه رویه‌های حسابداری و الزامات سیستم‌ها،

۳) افراد آشنا با روابط داخلی بین عناصر مختلف فرایند اصلاحات،

۴) افرادی دارای توانایی ثبت داده در سیستم حسابداری تعهدی و استخراج و توضیح اطلاعات از این سیستم (این موضوع معمولاً مستلزم استخدام کارمندان بیشتر و آموزش بیشتر کارمندان فعلی است)،

۵) وجوه کافی برای تأمین منابع مورد نیاز اضافی، از جمله کارمندان بیشتر، کسب مهارت‌های تخصصی و ایجاد و نصب سیستم‌های اطلاعاتی مالی.

به‌صورت خاص، مخارج مالی که دولت در دوره گذار متحمل می‌شود تأثیر قابل توجهی بر سرعت اصلاحات در بخش عمومی و اجرای حسابداری تعهدی دارد.

کوانا و همکاران (۲۰۱۶)، مخارج لازم برای اصلاح نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعهدی در دولت را به سه دسته تقسیم می‌کنند. این مخارج شامل:

- الف) سرمایه‌گذاری در سیستم‌های جدید فناوری اطلاعات،
- ب) آموزش کارکنان مالی و عملیاتی، سیاستمداران و حسابرسان،

پروژه ملی در بازه زمانی مذکور، با توجه به شرایط لازم برای گذار به حسابداری تعهدی و تجربیات سایر کشورها در این مسیر است. در این راستا، پس از بررسی اجمالی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و عوامل مؤثر بر دوره گذار، تجربه برخی کشورها در این زمینه تشریح و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهای ارائه می‌شود.

دوره گذار به حسابداری تعهدی

از آن‌جا که تعیین بازه زمانی غیرواقع‌بینانه، یکی از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی است (پرتوریس و پرتوریس، ۲۰۰۸).

تعیین دوره زمانی مناسب برای اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی نیز اهمیت فراوانی دارد (کوانا و همکاران^۸، ۲۰۱۶).

معمولاً دسترسی به منابع لازم، دامنه اصلاحات و میزان پشتیبانی سیاسی، تعیین‌کننده زمان مورد نیاز برای انجام اصلاحات است. طول این دوره در کشورها و حوزه‌های مختلف، با یکدیگر متفاوت است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

دوره اصلاحات ممکن است کوتاه‌مدت (۱ تا ۳ سال)، میان‌مدت (۴ تا ۶ سال) یا بلندمدت (بیش از ۶ سال) باشد. دوره کوتاه‌مدت در مواردی مناسب است که پشتیبانی سیاسی قوی وجود دارد و تعداد واحدهای دولتی اندک است. دوره میان‌مدت فرصت بیشتری برای برنامه‌های اجرایی تفصیلی‌تر، تدوین رویه‌های حسابداری و پیاده‌سازی و آزمون سیستم‌های جدید فراهم می‌کند. دوره میان‌مدت همچنین فرصت بیشتری برای آموزش گروه‌های درگیر در تغییر (همچون کارکنان دولت و سیاستمداران) فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

به اعتقاد هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی^۹ (۲۰۰۷) در نظر گرفتن یک دوره ۱۰ تا ۱۲ ساله برای گذار به حسابداری تعهدی منطقی به‌نظر می‌رسد، زیرا این مدت زمان، امکان تدوین برنامه‌گذاری مناسب برای تمام سطح دولت و نهادهای مختلف آن را فراهم می‌کند.

با این وجود، ایجاد توازن بین مزایای پیاده‌سازی بلندمدت و مخاطرات فرسودگی اصلاحات^{۱۰} ضروری است. این مشکل زمانی روی می‌دهد که آن دسته از واحدهایی که فرایند

8. Cavanagh et al
9. Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB)
10. Reform fatigue

ج) حق الزحمه خدمات مشاوره است.

کشورهای اندکی مخارج مرتبط با اجرای حسابداری تعهدی را به صورت عمومی منتشر کرده‌اند. با این وجود نمونه‌هایی در این زمینه موجود می‌باشد. برای مثال دولت فدرال اتریش مخارج دوره گذار به حسابداری تعهدی بین سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ را در حدود ۳۰ میلیون یورو برآورد کرد که معادل ۰/۷ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشور است. همچنین کشور سوئیس مخارج پیاده‌سازی حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی در سطح دولت فدرال را حدود ۴۰ میلیون یورو برآورد کرد (یعنی معادل ۰/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشور) که تقریباً ۸۰ درصد از این مبلغ صرف سیستم فناوری اطلاعات جدید بود (پرایس واترهاوس کوپرز^{۱۱}، ۲۰۱۴).

هر چند این برآوردها مربوط به کشورهای توسعه یافته است و احتمالاً مخارج اصلاحات در کشورهای در حال توسعه، به دلیل فاصله ظرفیت نیروی انسانی و سیستم فناوری اطلاعات با وضعیت مطلوب، بیشتر خواهد بود (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

عوامل مؤثر بر شکل و زمان دوره‌گذار به حسابداری

تعهدی در کشورهای در حال توسعه

همان‌طور که اشاره شد فقدان آموزش کارکنان و سیستم‌های فناوری مورد نیاز، از چالش‌های اصلی انجام اصلاحات در سیستم حسابداری تعهدی هستند. اجرای حسابداری تعهدی نیازمند مهارت‌های تخصصی و یک تغییر کلی در نگرش افراد در تمام سطوح سازمان است. همچنین، سیستم‌های فناوری اطلاعات نیازمند به‌روزرسانی بوده و تعهد مدیریت ارشد و سیاستمداران به‌منظور تأمین منابع لازم ضروری است.

حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است. از این‌رو، نیازمند تخصص بیشتر، افزایش دقت قضاوت حرفه‌ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در فرایند تصمیم‌گیری است. یافته‌های پژوهش‌های پیشین نیز حاکی از آن است که فقدان آموزش کارکنان چالش اصلی دولت‌ها در پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی است. تخصص مورد نیاز به درک مفاهیم مبنای تعهدی محدود نمی‌شود بلکه دانش فنی در حوزه‌های پیچیده حسابداری همچون ابزارهای مالی، مزایای کارکنان، دارایی‌های ثابت، املاک، موجودی‌ها و... هم مورد نیاز است. بنابراین، آموزش کارکنان در سطح عملیاتی در چنین زمینه‌هایی نیز ضروری است (اسکامش^{۱۲}، ۲۰۱۳).

بدیهی است که ارتقای تخصص کارکنان در این زمینه‌ها زمان‌بر است و یکی از عواملی است که دوره زمانی لازم برای گذار به حسابداری تعهدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کریستنسن^{۱۳} (۲۰۰۲)، هم معتقد است محدودیت‌های اجرایی و پیاده‌سازی تحول (از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی) که زائیده محیط‌های سیاسی و اداری، موجب افزایش هزینه و زمان پیاده‌سازی تغییرات و تحولات در حسابداری بخش عمومی می‌شود. به اعتقاد وی ماهیت این محدودیت‌ها تحت تأثیر کوشش‌های تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات تغییر می‌کنند ولی در هر حال پیش‌برندگان تحول باید وجود این‌گونه محدودیت‌ها را در برنامه‌های خود لحاظ کنند.

در بسیاری از کشورها ظرفیت برای پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی به دلیل فقدان منابع، به‌ویژه مهارت‌های حسابداری و فناوری اطلاعات و سیستم اطلاعاتی مدیریت مالی دولتی جدید محدود شده است. برای چنین کشورهایی اجرای کامل سیستم‌های مبتنی بر اقلام تعهدی باید به‌عنوان یک هدف بلندمدت مد نظر قرار گیرد. این محدودیت‌ها نباید مانع دولت‌ها برای آغاز فرایند پیاده‌سازی و اجرای اولین گام به سمت حسابداری تعهدی باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

خان و میرز^{۱۴} (۲۰۰۹) برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی روشی را ارائه کرده‌اند که شامل گزارش‌های مالی دوره‌ای توسط واحدهای جداگانه و در سطح کل دولت می‌باشد. یکی از روش‌های معرفی شده توسط آن‌ها رویکرد مرحله‌ای است که در آن ابتدا بر دارایی‌ها و بدهی‌های مالی که اندازه‌گیری آن‌ها ساده‌تر می‌باشد، تأکید شده است. به اعتقاد آن‌ها دولت‌ها می‌توانند روند گذار را با شناسایی و اندازه‌گیری تدریجی دارایی‌ها و بدهی‌های مالی آغاز کنند. بدین ترتیب یک ترازنامه مالی اولیه برای دولت بنا می‌شود که می‌تواند مبنای یک سیستم حسابداری تعهدی اولیه باشد، در حالی که همچنان تلاش برای شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی ادامه خواهد یافت. در حقیقت، حسابداری تعهدی مستلزم شناخت همه دارایی و بدهی‌هایی است که حائز تعریف دارایی و بدهی بوده و معیارهای شناخت آن‌ها را احراز می‌کنند. با این وجود، این موضوع مانع از این نمی‌شود که یک واحد، برای گذار به مبنای تعهدی کامل، شناخت دارایی‌ها و بدهی‌ها را در مراحل مختلف انجام دهد. برای نمونه، می‌توان در ابتدا به شناخت دارایی‌ها و

13. Christensen

14. Khan & Mayes

11. PricewaterhouseCoopers

12. Schumesch

همچون اتریش و فرانسه) انجام شد. کشورهای (مانند چین) نیز وجود دارند که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را در سطحی پایین‌تر از سطح ملی^{۱۵} آغاز کرده‌اند تا مشکلات خاص در مورد تجمع بدهی‌ها در آن سطوح را شناسایی نمایند. افزون بر این، در کشورهایی که به دنبال اجرای حسابداری تعهدی در تمام بخش عمومی هستند (همچون انگلستان و پرو)، تکمیل فرایند گذار بیش از ده سال به طول انجامیده است (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

در ادامه تجربه برخی کشورها در زمینه اجرای حسابداری تعهدی تشریح می‌شود.

انگلستان

قبل از آغاز اجرای حسابداری تعهدی در انگلستان، اکثر واحدهای بخش عمومی خارج از دولت مرکزی، گونه‌هایی از مبنای تعهدی را به کار می‌بردند (همان، ۲۰۱۶).

اولین بار در بودجه سال ۱۹۹۳ این کشور برای به‌کارگیری حسابداری منابع در تمام بخش عمومی طی مدت ۳ تا ۵ سال، ابراز تمایل شد (کارلین، ۲۰۰۵).

در سال ۱۹۹۵ خزانه‌داری انگلستان^{۱۶}، رسماً تمایل خود را برای حرکت دولت مرکزی به سمت مبنای تعهدی در حسابداری و بودجه‌ریزی برای بخش‌های دولتی، تحت عنوان "بودجه‌ریزی و حسابداری منابع"^{۱۷} اعلام کرد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

بدین منظور یک جدول زمانی تهیه شد که اجرای حسابداری تعهدی را تا سال ۱۹۹۸ الزامی می‌کرد (کارلین، ۲۰۰۵).

اجرای واقعی گزارشگری و حسابداری تعهدی در بخش عمومی این کشور بیش از آنچه انتظار می‌رفت به طول انجامید. جدول زمان‌بندی اولیه به‌گونه‌ای اصلاح شد که برای سال ۱۹۹۸ تنها یکسری حساب‌های آزمایشی^{۱۸} ارائه شود و انتشار حساب‌های تعهدی حسابرسی شده برای سال ۱۹۹۹ در نظر گرفته شد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۲).

در ابتدا مقرر شد این پروژه در سال ۲۰۰۱ عملیاتی شود. اگرچه معرفی حسابداری تعهدی به‌عنوان یک پیش‌نیاز برای بودجه‌ریزی تعهدی طبق برنامه (برنامه اصلاح شده) پیش رفت اما نگرانی در مورد کیفیت اطلاعات باعث شد که استقرار بودجه‌ریزی تعهدی در دو مرحله انجام شود. در واقع، استهلاک

بدهی‌های کوتاه‌مدت مثل حساب‌های دریافتی و پرداختی تمرکز کرد و سپس دارایی‌های ثابت مشهود را شناسایی نمود؛ هر چند که شناسایی این دارایی‌ها ممکن است در همان مراحل اولیه نیز امکان‌پذیر باشد. شناخت بدهی‌ها نیز ممکن است همچون دارایی‌ها، به‌صورت مرحله به مرحله انجام شود. بدهی‌های عمومی معمولاً در ابتدای راه شناسایی می‌شوند زیرا از نظر منطقی یک واحد گزارشگر سوابق دولتی از استقراض‌ها را نگهداری می‌کند. بدهی‌های بازنشستگی و سایر تعهدات بلندمدت در مراحل بعدی در دستور کار قرار می‌گیرند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

به‌طور خلاصه می‌توان گفت مهم‌ترین محدودیت‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه در بحث این اصلاحات عبارتند از: ظرفیت‌های فعلی واحدها در خصوص سیستم‌های حسابداری و کارکنان با صلاحیت، و منابع موجود (اعم از منابع داخلی یا خارج دولت) برای بهبود آن ظرفیت. وجود چنین محدودیت‌هایی در منابع به این معنی است که استفاده از روش پیاده‌سازی گام به گام درخصوص کشورهای در حال توسعه موضوعیت بیشتری دارد (همان، ۲۰۱۱).

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، نیز استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی را به‌عنوان مناسب‌ترین استراتژی اصلاحات حسابداری دولتی در ایران معرفی کردند. نتایج مطالعات کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، هم نشان داد که گذار تدریجی به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بهترین راهکار برای پیمودن فرایندگذار در شرایط فعلی می‌باشد. به اعتقاد آن‌ها پیاده‌سازی تدریجی می‌تواند زمان لازم برای هماهنگی همه دستگاه‌های اجرایی کشور را مهیا کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به مرور زمان برطرف کند. همچنین، این روش با تخصیص مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آن‌ها را فراهم کرده و احتمال عدم توانایی تأمین منابع مالی مورد نیاز پروژه را نیز کاهش می‌دهد.

تجربه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف

ترتیب اصلاحات و طول دوره زمانی مورد نیاز برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بسیار حائز اهمیت است. کشورهای نظیر شیلی، افریقای جنوبی و سریلانکا افزودن اجزای تعهدی یا افشای آن‌ها در صورت‌های مالی را بدون در نظر گرفتن تاریخ مشخص برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در دستور کار خود قرار داده‌اند. در برخی کشورها اجرای حسابداری تعهدی در سطح دولت مرکزی طی سه (همچون نیوزیلند) تا پنج سال

15. Sub-national level

16. HM Treasury

17. Resource accounting and budgeting

18. Dry run accounts

و ذخایر دو سال پس از موعد مقرر در بودجه تعهدی گنجانده شد.

افزون بر این، در سال ۱۹۹۸ خزانه‌داری و دیوان محاسبات^{۱۹} این کشور مطالعه‌ای مشترک را برای امکان‌پذیری تهیه مجموعه‌ای از حساب‌های تعهدی تلفیقی برای کل بخش عمومی آغاز کردند و آن را به اصطلاح "حساب‌های کل دولت"^{۲۰} نامیدند. نهایتاً تهیه حساب‌های تعهدی کل دولت به‌عنوان یکی از اهداف اصلاحات در قانون حساب‌ها و منابع دولتی مورد پذیرش قرار گرفت. خزانه‌داری انگلستان برای دستیابی به این هدف، یک رویکرد اجرای سه مرحله‌ای به شرح زیر در نظر گرفت (چاو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۷):

مرحله اول - تهیه یک حساب حسابرسی نشده برای کل دولت بر مبنای داده‌های آماری (و نه داده‌های حسابداری)؛

مرحله دوم - تهیه گزارش حساب‌های تلفیقی حسابرسی نشده دولت مرکزی. این گزارش ترکیبی از حساب‌های تمامی بخش‌های دولت مرکزی بود اما شامل دولت‌های محلی، صندوق‌های تجاری و سایر نهادهای غیراداری^{۲۲} (سازمان‌های نسبتاً مستقل غیردولتی در انگلستان نظیر شورای پژوهش هنر و علوم انسانی) نمی‌شد؛

مرحله سوم - انتشار حساب‌های تعهدی کامل حسابرسی شده کل دولت (به‌عبارت دیگر انتشار صورت‌های مالی تلفیقی بخش عمومی).

پروژه تهیه حساب‌های کل دولت طبق برنامه پیش رفت و با تأخیر مواجه شد.

اگرچه قرار بود این پروژه برای صورت‌های مالی سال ۲۰۰۵-۲۰۰۶ تکمیل شود اما با توجه به عدم موفقیت در تهیه حساب‌های کل دولت برای آن سال، قرار شد اولین صورت‌های مالی دولت برای سال ۲۰۱۰-۲۰۰۹، تهیه شود (هلد و جاورجیو^{۲۳}، ۲۰۰۹).

به علت تأخیرهای متعدد در تصمیم‌گیری نهایی برای انتشار صورت‌های مالی تلفیقی، سرانجام اولین مجموعه کامل این گزارش در نوامبر سال ۲۰۱۱، بیش از یک دهه پس از تصویب قانون پشتوانه آن، انتشار یافت. از آن پس، به‌منظور ارتقای کیفیت داده‌ها و حل مسائل مربوط به کیفیت حسابرسی، یک برنامه عملی تعیین شد. تلفیق دارایی‌ها و بدهی‌های شبکه ریلی ملی، بهبودهایی در ارزشیابی دارایی‌های ثابت و انتشار

به‌هنگام‌تر صورت‌های مالی تلفیقی، بهبودهایی بود که در گزارش‌های مالی سال ۲۰۱۳ دولت انگلستان رخ داد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

سوئیس

در سوئیس با درخواست روزافزون پارلمان و جامعه برای اطلاعات جامع‌تر، دولت در سال ۲۰۰۱ با هدف شفاف کردن هزینه‌ها و بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین نیاز به تجدید ساختار و توسعه دولت الکترونیک، تصمیم به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تا سال ۲۰۰۷ گرفت. در سال ۲۰۰۲ دولت فدرال الگوی حسابداری نوین را با هدف انتقال به بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی تهیه کرد. در سال ۲۰۰۴ دولت اقدام به تعریف و توسعه یک سیستم حسابداری یکپارچه در تمام سطوح بخش عمومی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نمود. همزمان قانون بودجه فدرال نیز مورد بازنگری قرار گرفت. اولین صورت مالی دولت که مربوط به سال مالی ۲۰۰۷ بود که در مارس سال ۲۰۰۸ منتشر گردید و در ژوئیه همان سال به تصویب مجلس رسید. اگرچه پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی به دلیل معرفی همزمان یک سیستم نرم‌افزاری جدید با احتمال خطای بالا چالش برانگیز بود، ولی در کل سودمندی آن نسبت به مشکلاتش فزونی داشت. فرایند پیاده‌سازی طبق زمان‌بندی اولیه در سال ۲۰۰۷ به اتمام رسید. الگوی حسابداری جدید توسط دولت فدرال سوئیس از سال ۲۰۰۷ به کار گرفته شد (اداره مالی فدرال^{۲۴}، ۲۰۰۸). ولی از آن‌جا که در مرحله مقدماتی تمام خواسته‌ها برآورده نشد، در سال‌های بعد فرایند بهبود مستمر کیفیت اطلاعات حسابداری به‌عنوان یک فرایند مهم در دستور کار قرار گرفت و یک پروژه جدید جهت ارتقای نظام حسابداری و رفع انحرافات باقیمانده از استانداردها آغاز شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^{۲۴}، ۲۰۱۴).

بر اساس این الگوی جدید تهیه گزارش مالی تلفیقی دولت شامل تمامی واحدهای تحت کنترل نیز در دستور کار قرار گرفت به‌طوری که بتوان جزئیات اضافی، حاوی اطلاعات مفید درباره مالیه فدرال به‌صورت یک کل ارائه کرد (اداره مالی فدرال^{۲۵}، ۲۰۰۸).

در نتیجه، دولت فدرال سوئیس اولین صورت مالی تلفیقی

19. National Audit Office

20. Whole of Government Accounts (WGA)

21. Chow et al

22. Non-Departmental Bodies

23. Heald & Georgiou

24. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

25. Federal Finance Administration

برای اداره و نظارت بر پروژه اجرای حسابداری تعهدی زیر نظر دبیرکل خزانه و حسابدار کل مالزی تشکیل و برنامه زمانی حاوی فعالیت‌های اساسی، زمان اتمام آن‌ها و وظایف جزئی زیرمجموعه هر اقدام اساسی تهیه گردید. همچنین با توجه به زمان‌بندی و توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول یک نقشه راه طراحی شد.

بر اساس این نقشه راه، تا پایان سال ۲۰۱۵ تمام وزارتخانه‌ها و دوایر دولت فدرال مالزی حسابداری تعهدی را به صورت کامل اجرا می‌نمایند. همچنین مبنای حسابداری دولت‌های ایالتی مالزی نیز تا پایان سال ۲۰۱۶ به تعهدی اصلاح می‌شود. البته، طبق نقشه راه یاد شده، دارایی‌ها و بدهی‌های سند افتتاحیه به تدریج طی سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ شناسایی خواهد شد و درآمدهای مالیاتی نیز طی چند مرحله از سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ بر مبنای تعهدی شناسایی می‌شوند. به علاوه، مزایای کارکنان در ابتدا در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا خواهد شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، ۲۰۱۳).

بحث و نتیجه‌گیری

پیاپی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اصولاً فرایندی زمان‌بر محسوب می‌شود. به‌ویژه فرایند گذار در کشورهای در حال توسعه حداقل پنج سال زمان (در بسیاری از موارد بیشتر از پنج سال) طول خواهد کشید (هیوز و مینوسکی، ۲۰۰۴).

مطالعات صندوق بین‌المللی پول نیز نشان داده است که کشورهای اندکی این فرایند را طی سه سال به انجام رسانده‌اند و در برخی از کشورها فرایند گذار بیش از ده سال به طول انجامیده است (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

معمولاً دسترسی به منابع لازم، دامنه اصلاحات و میزان پشتیبانی سیاسی، تعیین‌کننده زمان مورد نیاز برای انجام اصلاحات است. افزون بر این، گذار به حسابداری تعهدی باید از طریق تغییرات سیستم، فرایند مهندسی مجدد و تعریف دوباره نقش‌ها و مسؤولیت‌ها حاصل شود. این پروژه با انتشار اولین مجموعه از صورت‌های مالی دولت پایان نمی‌یابد و مستلزم اصلاح کیفیت اداره امور و رویه‌های تعهدی و اتخاذ فرایندی مستمر برای بهبود کیفیت اطلاعات است که باید در سراسر دولت مورد توجه قرار گیرد (اسکامش، ۲۰۱۳).

استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برای گزارش‌گری مالی در اغلب کشورها فرایندی است که با گذر زمان کامل شده (منتریو و گومز، ۲۰۱۳) و در بسیاری از موارد، دوره گذار بیشتر از

فدرال برای سال مالی ۲۰۰۹ تهیه شد (آرنتسو و همکاران، ۲۰۱۲).

سريلانكا

در سريلانكا از سال ۲۰۰۴ حرکت به سوی حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی آغاز شد. در ابتدا در سال ۲۰۰۵ شکل اصلاح‌شده‌ای از صورت‌های مالی اساسی الزامی شده به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی (صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد مالی، صورت جریان وجوه نقد و صورت تغییر در ارزش خالص) توسط دولت این کشور پذیرفته شد. همچنین، صورت‌حساب عملکرد بودجه در پیوست صورت‌های مالی اساسی ارائه شد. تمامی این گزارش‌ها بر اساس مبنای نقدی تعدیل شده و با استفاده از بهای تمام شده تاریخی تهیه گردید. صورت وضعیت مالی تهیه شده شامل دارایی‌ها و بدهی‌های مالی بود. دولت سريلانكا قصد دارد تا حد امکان به‌صورت گام به گام به سمت مبنای تعهدی کامل حرکت کند.

در حال حاضر، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی دولت این کشور شامل جدولی از دارایی‌های منقول کسب شده از سال ۲۰۰۴ می‌باشد. در مورد زمین و ساختمان در حال حاضر فرایند ارزشیابی و یا تجدید ارزشیابی در جریان است. اطلاعات به‌دست آمده از تکمیل فرایند مذکور به همراه اطلاعات مربوط به دارایی‌های منقول امکان افشای دارایی‌های ثابت بر مبنای تعهدی را فراهم خواهد کرد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

مالزی

مالزی در سال ۲۰۱۱ رسماً اجرای حسابداری تعهدی را به‌منظور ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی پذیرفت ولی تلاش برای دستیابی به مدیریت مالی مناسب در واقع از ۶ سال قبل شروع شده بود. این کشور در سال ۲۰۰۵ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی را انجام داد که نقش زیادی در انضباط مالی دولت داشت. در ابتدای سال ۲۰۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه خزانه‌داری در زمینه چگونگی حرکت به سوی حسابداری تعهدی را منتشر کرد. در این بخشنامه مزایای ذاتی حسابداری تعهدی به‌ویژه ارائه تصویری جامع و دقیق از وضعیت مالی دولت و نقش آن در ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی تشریح شد. به‌علاوه، در بخشنامه خزانه‌داری مسؤولیت هر یک از وزرا در زمینه اجرای حسابداری تعهدی به جزئیات مشخص گردید که این موضوع منجر به تعهد بالای وزارتخانه‌ها شد. از سوی دیگر کمیته‌هایی

برنامه تعیین شده اولیه بوده است.

از سوی دیگر، تجربه کشور انگلستان نشان داد که دوره گذار کوتاه مدت برای کشورهای با واحدهای دولتی زیاد مناسب نیست. به طوری که با وجود توسعه یافتگی انگلستان، اجرای حسابداری تعهدی در این کشور با توجه به تعدد واحدهای گزارشگر بسیار بیشتر از آن چه انتظار می رفت به طول انجامید. به علاوه، انتظار می رود اجرای این فرایند در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته با مشکلات و مسائل بیشتری مواجه باشد (تیکل، ۲۰۱۰)، که دلیل اصلی آن عدم وجود زیرساخت های لازم و مخارج قابل توجه تأمین آن هاست.

با توجه به مطالب گفته شده و الزام دولت به تهیه صورت های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی مطابق ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران، به نظر می رسد مهلت سه ساله مقرر در تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) نیازمند بازنگری اساسی است. در واقع، وسعت بخش عمومی ایران، دامنه وسیع اصلاحات و عدم دسترسی به منابع کافی برای انجام اصلاحات، تمديد مهلت اجرای کامل حسابداری تعهدی در دولت را اجتناب ناپذیر نموده است. لازم به ذکر است که در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع بینانه برای انجام هر یک از گام های پیاده سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی را در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور ایجاد کند.

توجه به این نکته نیز ضروری است که هر چند می توان (و باید) از تجربه کشورهای دیگر در گذار به حسابداری تعهدی استفاده کرد اما شرایط و ویژگی های منحصر به فرد هر کشور نیز بر این فرایند اثر گذارند که جز با گام برداشتن در این مسیر مشخص نمی شود. از زمان شروع اجرای حسابداری تعهدی تاکنون مشکلات عملی اجرای کامل آن برای مدیران (راهبران این اصلاحات) مشخص شده و تجربه آن ها در این مسیر افزایش یافته است. افزون بر این، در اجرای حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی مهارت های نیروی انسانی نسبت به شروع این پروژه ارتقا یافته است. بدون شک، چنین پیشرفت هایی در منابع انسانی (مهارت کارکنان عملیاتی و تجربه مدیریتی) در پیمودن ادامه این مسیر بسیار راه گشا خواهد بود.

برای به ثمر نشستن تلاش ها و هزینه های صورت گرفته در راستای انجام اصلاحات در حسابداری بخش عمومی و دستیابی به اهداف آن، در نظر گرفتن زمان مناسب و واقع بینانه ضرورتی

است که با نزدیک شدن به پایان مهلت سه ساله پروژه گذار به حسابداری تعهدی بیش از پیش احساس می شود. از آن جا که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند، پیشنهاد می گردد با در نظر گرفتن تجربه کشورهای دیگر و شرایط موجود، بازه زمانی مناسب و واقع بینانه ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود. با توجه به توصیه های سازمان های بین المللی، برنامه نه ساله کشور مالزی (از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۹) و تجربه دوازده ساله عملی دولت انگلستان (از سال ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۹) در پیاده سازی حسابداری تعهدی و در نظر گرفتن ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تمديد چهار ساله مهلت اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران می تواند ضمن ایجاد هماهنگی با قانون مذکور، زمینه لازم را برای ادامه مسیر این اصلاحات فراهم کند.

منابع

- اکرمی، سید رحمت الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "تبیین نقش حسابداری تعهدی در تحقق اقتصاد مقاومتی". *فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی*، ۵ (۱)، ۷۳-۹۶.
- طالب نیا، قدرت اله؛ السبزی، محمود؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". *دانش حسابداری*، ۲ (۲)، ۷۳-۵۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایران شاهی، علی اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۲۸، ۱۰-۲۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین؛ ایران شاهی، علی اکبر (۱۳۹۳). "رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱ (۱)، ۹-۲۰.
- Argento, D., Grossi, G. & Vollenweider, P. (2012). *Explaining the consolidation of financial statements in the Swiss Federal Government*. Yearbook of Swiss Administrative Sciences, Winterthur: Swiss Society of Administrative Sciences SSAS, 11-22.

- Biondi, L. & Lapsley, I. (2014). "Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem". *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.
- Cangiano, M. (1996). "Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience". *International Monetary Fund Working Paper*.
- Carlin, T.M. (2005). "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector". *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Cavanagh, J., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). "Implementing Accrual Accounting in Public Sector". *International Monetary Fund* (Fiscal Affairs Department).
- Chow, D.S., Humphrey, C. & Moll, J. (2007). "Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda". *Financial Accountability & Management*, 23(1), 27-54.
- Christensen, M. (2002). "Accrual Accounting in the Public Sector: The Case of the New South Wales Government". *Accounting History*, 7(2), 93-124.
- Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB). (2007). "Road Map and Transition Path for Accrual Accounting". Government Accounting Standards Advisory Board.
- Heald, D., & Georgiou, G. (2009). "Whole of Government Accounts Developments in the UK: Conceptual, Technical and Timetable Issues". *Public Money & Management*, 29(4), 219-227.
- Hughes, J. & Minovski, Z. (2004). "A Plan for Implementation of International Public Sector Accounting Standards in Developing Countries and Economies in Transition". *Public Fund Digest*, 4(1), 32-51.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities* (3rd ed). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Study14.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2002). *Resource accounting framework of accounting standard setting in the UK central government sector*. IFAC Occasional Paper 7, New York: IFAC.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2013). A closer look at: Malaysia, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Malaysia-2013.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). A closer look at: Switzerland, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-A-Closer-Look-At-Switzerland2.pdf>.
- Khan, A. & Mayes, S. (2009). *Transition to accrual accounting*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- McPhee, I. (2006). Financial management in the public sector: how accrual accounting enhances governance and accountability.
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (2013). "International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector". *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103-112.
- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). *A review of PFM reform literature*. London: DFID.
- Pricewater., House. & Coopers. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS Standards*. 2013/S107-182395.
- South Asian Federation of Accountants. (2006). *A study on accrual-based accounting for government and PSEs in SAARC countries*.
- Schumesch, P. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting*. Pricewaterhouse Coopers (PwC).

- Tickell, G. (2010). "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". *The International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71-78.