

بررسی فرآیند استقرار حسابداری تعهدی

منصور اپرور^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱

چکیده

مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دودهمه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولت ها و واحدهای تابعه آنها تاکید داشته و نظام های حسابداری اغلب دولت های کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است. حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی جهت لزوم دستیابی به بهای تمام شده خدمات مستلزم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی است. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تامین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند. هدف پژوهش حاضر معرفی و ارزیابی مبنای حسابداری تعهدی، جایگاه مبنای تعهدی و دلایل و مزایای کاربرد آن در حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری می باشد. نتایج پژوهش نشان می دهد که مبنای نقدی مورد استفاده و سیستم حسابداری موجود شهرداری ها پاسخگوی اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تدوین بودجه به شکل عملیاتی نمی باشد و باید حسابداری تعهدی در شهرداری ها استقرار یابد

واژگان کلیدی

حسابداری تعهدی، استقرار، شهرداری

۱. حوزه مالی، شهرداری اوز.

مقدمه

ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارشهای مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید.

حسابداری عبارت از مجموعه قواعد و روش‌هایی است که با بکارگیری آن‌ها اطلاعات مالی و اقتصادی یک مؤسسه گردآوری، طبقه‌بندی و به شکل گزارش‌های حسابداری تلخیص می‌شود و برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران قرار می‌گیرد، امروزه شیوه جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تفسیر اطلاعات حسابداری نقش اساسی در پیش‌بینی و برنامه‌ریزی مالی سازمان‌ها و در حقیقت مدیریت استراتژیک آن دارد، زیرا اطلاعات مذکور مبنای لازم را برای تصمیم‌گیری و اتخاذ سیاست‌های آتی سازمان فراهم می‌سازد. در این میان وجود مبناهای مختلف در علم حسابداری که با توجه به تفاوت در فلسفه وجودی سازمان‌ها و مؤسسات مختلف پدید آمده است و با توجه به نقاط قوت و ضعف هر یک از آن‌ها در ارائه اطلاعات دقیق، قابل فهم و قابل اتکا به استفاده‌کنندگان آن به یکی از چالش‌های سازمان‌های امروز بالاخص سازمان‌های دولتی بدل گردیده است.

حسابداری اولین لازمه تشکیل هر سازمان، نهاد و واحد اقتصادی در هر اندازه و شکل می‌باشد، امروزه هیچ واحد اقتصادی نمی‌تواند بدون بررسی دقیق و همه‌جانبه مسایل مالی، برای آینده برنامه‌ریزی کند، در واقع گزارشهای مالی که محصول نهایی فرایند حسابداری می‌باشد، اطلاعات لازم را درباره هر واحد اقتصادی در اختیار اشخاص و نهادهای ذینفع قرار می‌دهد، بدین ترتیب منظور از حسابداری فراهم آوردن گزارشهای مالی درباره انواع مؤسسات است. از سوی دیگر دولت بزرگترین استفاده‌کننده از اطلاعاتی است که توسط سیستمهای حسابداری فراهم می‌آید بطوری که لزوم نگهداری حساب درآمدها و هزینه‌های دولت منجر به ایجاد رشته و گرایش خاصی در علم حسابداری گردیده است.

حسابداری تعهدی

نقش مبنای حسابداری در ادای مسئولیت پاسخگویی

با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی شهرداران، امری بسیار مؤثر خواهد بود.

هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید و در تحقق این امر تلاش نموده‌اند؛ بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر

کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم نمودن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد.

مبنای حسابداری

مبنای حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه‌ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم. از نقطه نظر حسابداری زمان ثبت درآمدها و هزینه‌ها از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است؛ و همانطور که اشاره گردید می‌تواند در سیستم حسابداری مؤثر واقع شود و تغییراتی در آن بوجود آورد. به طور خلاصه، مبنای حسابداری یعنی انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری ...

مبنای نقدی حسابداری

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است. به عبارت دیگر در سیستم حسابداری نقدی، هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه مستلزم مبادله وجه نقد است. در مبانی نقدی درآمدها به محض وصول وجه نقد و هزینه‌ها به محض پرداخت وجوه شناسایی و ثبت می‌گردند. یعنی انعکاس تنها معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد است بدون اینکه هیچ‌گونه تلاشی طی دوره برای ثبت صورتحساب‌ها با مبالغ پرداخت نشده، مطالبات یا بدهی سازمان صورت گیرد. مبنای ثبت فعالیت‌های مالی در شهرداری‌ها روش نقدی می‌باشد بدین معنی که درآمد از جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع اقلام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که پانزدهم اردیبهشت ماه سال بعد می‌باشد تشکیل می‌شود. طبق ماده ۴۳ آئین نامه مالی شهرداری‌ها روش نگهداری حسابهای شهرداری باید مترادف یا دویل باشد و کلیه شهرداری‌ها باید سرفصل درآمد و هزینه و سایر حسابهای مربوط را براساس مقررات دستورالعمل حسابداری و سایر دستورالعمل‌های مالی شهرداری که توسط وزارت کشور ابلاغ شده یا می‌شود تنظیم نمایند.

مبنای تعهدی (کامل)

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنا، 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 مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، 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 می شود که در آن، هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. 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 هزینه ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد، بنابراین هزینه ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه های دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می گیرد.

مبنای تعهدی تعدیل شده

مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، 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 می شوند: دسته ای از درآمدها، آنهایی هستند که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس می باشند، لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود.

دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگیهای پیشگفته بوده و لذا اندازه گیری 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 می شوند.

در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه ها منحصرأ در مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) شناسایی و در دفاتر منعکس می شوند، 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 می شوند.

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 هزینه هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می کنند و تفاوتی با هم ندارند (باباجانی، ۱۳۸۵).

مزایای مبنای تعهدی

- دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.
- امکان تشخیص لزوم خرج کرد، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها.
- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه ریزی برای وصول آنها.

- دسترسی به اطلاعات دقیقتر و کاملتر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیر نقدی).
 - امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آنها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه عملیاتی.
 - امکان تعیین نقطه سر به سر درآمد و هزینه در هر دوره، با مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاثر آنها.
 - امکان محاسبه و ثبت استهلاکات به عنوان هزینه‌های دوره.
 - دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی.
 - امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری.
 - امکان سنجش دقیقتر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آنها و همچنین ارزیابی سنواتی آنها.
 - امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد ایشان در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی.
 - اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های جنسی و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری.
 - امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارائی‌های تحصیل شده اعم از خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان، براساس مبانی مربوطه.
 - امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده.
 - اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح تر و دقیقتری را جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد.
 - در مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت، تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی متعلق به دوره مالی و بکارگیری نتیجه صحیح فعالیت‌های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال، تنها با به کارگیری مبنای تعهدی امکان‌پذیر است.
- در اصل هشتم از اصول دوازده گانه GASB مقرر گردیده است:
- "مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، حسب مورد باید در اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات مورد استفاده قرار گیرد."
- در شرح جزئیات این اصل هیأت استانداردهای حسابداری دولتی مقرر نموده است که:
- "در حساب‌های مستقل وجوه دولتی که انجام فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای عمومی و مؤسسات تابعه به عهده آنان محول گردیده است از مبنای «تعهدی تعدیل شده» یا «تعهدی کامل» استفاده شود و در سایر حساب‌های مستقل که مسئولیت انجام فعالیت‌های بازرگانی را بر عهده دارند از مبنای تعهدی کامل استفاده گردد."

هیأت مذکور در بند سوم این اصل، در مورد استفاده از مبنای تعهدی و تعهدی تعدیل شده به شرح زیر استدلال می‌نماید:

"مبنای تعهدی یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمانی است. این مبنا به جای آنکه صرفاً بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد تأکید نماید، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی تأکید دارد و به همین دلیل، مربوط بودن، بی‌طرفی، بهنگام بودن، کامل و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد. بنابر این استفاده از مبنای تعهدی در کاملترین حد عملی آن در محیط بخش عمومی توصیه می‌شود. مبنای تعهدی در حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای و با اندکی تفاوت (تعهدی تعدیل شده) در حساب‌های مستقل وجوه دولتی مورد استفاده دارد. مبنای حسابداری نقدی مناسب نمی‌باشد."

GASB در بند ۱۰۵ بیانیه اصول، در مورد استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده مقرر می‌دارد: "تفاوت عمده در کاربرد مفهوم تعهدی در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی در مقایسه با حسابداری حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای و بازرگانی، به تفاوت‌های محیطی و اهداف اندازه‌گیری ارتباط دارد. این تغییر و تبدیل و تعدیلات به منظور اجرای عملی و کاربرد مناسب مفهوم تعهدی در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی، منسوب به «مبنای تعهدی تعدیل شده» است و باید در حسابداری و گزارشگری مالی حساب‌های مستقل مورد استفاده قرار گیرد."

بند ۱۹۷ بیانیه مفهومی FASAB نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولت فدرال تأکید و مقرر نموده است: "مبنای حسابداری تعهدی بطور کلی اطلاعات بهتری از بهای تمام شده‌ی مربوط به تولید کالاها و خدمات ارائه می‌دهد، لیکن استفاده و کاربرد آن برای هدف معین باید به دقت مورد ارزیابی قرار گیرد."

۲-۴- جایگاه مبنای تعهدی از نظر هیأت استانداردهای حسابداری

هیأت استانداردهای حسابداری در «بیانیه شماره شش مفاهیم حسابداری مالی» بر این موضوع تأکید می‌گذارد که تمام اجزای صورت‌های مالی و معیارهای شناخت و اندازه‌گیری اقلام مندرج در گزارش‌های مزبور با استفاده از روش‌های حسابداری تعهدی تهیه و در این صورت‌ها درج می‌شود.

بنابر تعریف FASB حسابداری تعهدی تلاش دارد تا مجموع معاملات و سایر رویدادها و مواردی را که دارای تبعات و نتایج نقدی برای بنگاه است در طول همان دوره‌ای که آن معاملات، رویدادها و موارد اتفاق افتاده‌اند (واقع شده‌اند) اثرشان را بر بنگاه ثبت کند، به جای آنکه این آثار را دوره‌ایی ثبت کند که وجه نقدی توسط مؤسسه دریافت یا پرداخت شده است.

Elements of Financial statement • "Statement of Financial Accounting Concept - No6: 1985

نکته قابل توجه در نظرات FASB آن است که علاقه استفاده کنندگان به جریانات نقدی آتی بنگاهو توانائی بنگاه در ایجاد جریانات نقدی دلخواه و مطلوب را قبل از هر چیز موجب علاقه و توجه به اطلاعاتی در مورد «سود» بنگاه (به عنوان ماحصل حسابداری تعهدی) می‌داند و نه توجه به اطلاعاتی که مستقیماً راجع به جریان نقدی است؛ یعنی بر این باور است که:

نظام تعهدی با ارائه اطلاعات عملکرد و سود بنگاه نیازهای اطلاعاتی مدل‌های پیش‌بینی جریانات نقدی آتی را برای استفاده کنندگان تأمین می‌کند.

FASB در همین بیانیه این نکته را به صراحت مطرح کرده است که اطلاعات مربوط به سود و اجزای سود یک مؤسسه که توسط روش‌های حسابداری تعهدی اندازه‌گیری می‌شود، عموماً شاخص بهتری از عملکرد بنگاه نسبت به اطلاعات مربوط به دریافت و پرداخت‌های جاری نقدی است.

۲-۵- فرآیند تحول و شفاف‌سازی حساب‌ها

- حسابداری تعهدی یعنی فراهم نمودن بستر لازم برای استفاده از امکانات مرتبط به تأمین مالی شهر و ضمانت انجام پروژه‌های بزرگ.

- حسابداری تعهدی یعنی زمینه تهیه و استقرار بودجه عملیاتی معنی‌دار برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها و فراهم نمودن ایجاد بستر لازم برای صرفه‌جویی و نیز کاهش قیمت تمام شده پروژه‌ها

- حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار.

- ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارائی‌ها می‌گردد.

- در حسابداری تعهدی با انعکاس کلیه عملیات مالی در دفاتر قانونی، کاهش شدید زمینه‌های فساد مالی امکانپذیر است.

- در حسابداری تعهدی، قیمت تمام شده خدمات در فرآیندهای خدمت‌رسانی مشخص و شفاف می‌گردد.

- امکان ارائه گزارش‌های مالی شفاف به سازمان حسابرسی ج. ا. ا. جهت اظهار نظر حسابرسی و بازرسی و اعضای شورای محترم اسلامی شهر در حسابداری تعهدی فراهم می‌گردد.

اما:

- در حسابداری نقدی صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد می‌باشند، در دفاتر منعکس می‌گردند بدون اینکه در طی دوره هیچگونه تلاشی برای ثبت صورتحساب‌ها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی‌ها صورت پذیرد. در این روش هدف اولیه از تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره دریافت‌ها و پرداخت‌های وجه نقد سازمان طی دوره مالی مورد نظر می‌باشد.

• حسابداری نقدی اغلب در سازمان‌های دولتی و واحدهایی که منابع ورودی آنها در قالب بودجه تخصیص یافته و عملاً تفاوتی بین درآمدهای نقدی و تعهدی وجود ندارد، مورد استفاده قرار می‌گیرد. تغییرات بنیادی در سیستم مالی کشورهای پیشرفته تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی تمامی کشورها از مبنای نقدی برای گزارشگری بخش عمومی استفاده می‌نمودند. در این زمان در سطح جهان نگرانی‌هایی در رابطه با عملکرد دولت‌ها ایجاد شد که از آن جمله می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- میزان رشد فعالیت‌های دولتی
- افزایش انبوه بدهی‌های دولت‌ها
- نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها
- پرسش درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک برای به اتخاذ تصمیم مناسب به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمد و نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته بوجود آمدند. برای مثال: ^۱ Governmental Accounting Standard Board در آمریکا و بخش عمومی ^۲ CICA در کانادا تأسیس شدند.

یکی از اقدامات اولیه این نهادها تغییر مدل گزارشگری مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائیکه در مسیر گذر دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنای وجود دارد، اصطلاحات و واژگانی توسط این نهادها طراحی گشته است. 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.



در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر بخش عمومی و به ویژه دولتی آن، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده بویژه در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی (غیر بازرگانی) دولت‌ها، جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص داده است اغلب هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نظیر هیأت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و حکومت‌های محلی آمریکا ^۳ GASB هیأت رازنی حسابداری دولت فدرال - ^۴ FASAB فدراسیون بین‌المللی حسابداران - ^۵ IFAC

^۱ - GASB.

^۲ - Canadian Institute of Chartered Accountants

^۳ - Governmental Accounting Standard Board.

^۴ - Federal Accounting Standards Advisory Board

^۵ - International Federation of Accountant.

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات استرالیا - PSASBAARF^۶ کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن حسابداران خبره کانادا - PSAACCICA^۷ و انجمن حسابداران زلاندنو - ZSA^۸ استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی نموده‌اند.

Chile اولین فردی است که در اوایل دهه ی ۱۹۷۰ میلادی به معرفی حسابداری تعهدی برای نهادهای بخش عمومی پرداخت و نیوزلند در سال ۱۹۹۰ میلادی از این مهم پیروی نمود؛ اما برخلاف نیوزلند که روش تغییر ناگهانی را اجرا نمود، سایر کشورها تغییرات تدریجی را ترجیح دادند. مثلاً در آمریکا اصول پذیرفته شده حسابداری (حسابداری تعهدی)، تنها برای برخی از ایالت‌ها پذیرفته شده است (Carpenter and Feroz, 2001).

در آمریکا و استرالیا تغییر مبنای حسابداری در سال ۱۹۹۷ انجام شده لیکن این تغییر تنها در سطح دولت‌های مرکزی رخ داده و اخیراً در سطح دولت‌های محلی نیز تغییراتی ایجاد گردیده است. کانادا نیز تغییر مبنای حسابداری عمومی به سمت تعهدی کامل را در سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ آغاز نمود (TUDOR, MULTI, 2007) و کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن حسابداران خبره کانادا هم پس از ۲۵ سال استقرار مبنای تعهدی تعدیل شده، از اول آوریل ۲۰۰۵ استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل را برای تهیه صورت‌های مالی دولتهای فدرال، ایالتی و محلی الزامی نموده است (BARRY NAIK, 2005). در اوایل دهه ۱۹۹۰ میلادی (۱۹۹۳)، Bourn تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در نیوزلند را به صورت مدلی برای انگلستان درآورد. انگلستان نیز حسابداری تعهدی را از سال ۲۰۰۰ میلادی در سطح واحدها پذیرفته و بر اساس یک برنامه‌ریزی زمانبندی شده، صورت‌های مالی در سطح دولت (مجموعه دولت به عنوان یک واحد گزارشگر) را در سال ۲۰۰۶ میلادی تهیه نموده است.

با ورود به هزاره جدید، نیوزلند به یکی از کشورهایی تبدیل شده که مجموعه‌ای وسیع از گزارش‌های حسابداری تعهدی را تهیه می‌نماید (Piana and Torres, 2003). به غیر از نیوزلند دولت‌های محدودی تصمیم به پیمودن این مسیر گرفته‌اند و همچنان تعداد کثیری از دولت‌ها سیاست انتظار و تماشا را برگزیده‌اند. با آغاز سال ۲۰۰۰ میلادی، از ۳۰ کشور توسعه یافته اقتصادی، تنها ۲۲ کشور حسابداری تعهدی در بخش عمومی را پذیرفتند. بعد از سال ۲۰۰۰ میلادی، مالزی و تانزانیا تنها کشورهای در حال توسعه‌ای بوده‌اند که برنامه تغییر مبنای حسابداری را پذیرفته‌اند، اما این دو کشور نیز پس از مدتی این فرآیند را متوقف نموده‌اند (TUDOR, MULTI, 2007). پس از آنکه در جولای ۲۰۰۲ میلادی مقرر گردید اتحادیه اروپا از سال ۲۰۰۵ میلادی مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر دهد، تنها ۳ کشور عضو اتحادیه اروپا موفق به انجام کامل این مهم شدند. در سطح دولت‌های ملی در شش کشور اسپانیا، انگلستان، فنلاند، سوئد، سوئیس و فرانسه، انقلاب در بخش عمومی آغاز گردیده است و در مجموع

^۶ - Public Sector Accounting Standard Boards Australian Accounting Research Foundation.

^۷ - Public Sector Accounting And Auditing Committee of Canadian Institute of Chartered Accountant.

^۸ - New Zealand Society of Accountant.

۳ کشور فنلاند، اسپانیا و سوئد فرآیند تغییر مبنا را کامل نموده‌اند. در سطح محلی، انقلاب در هر ۹ کشور آغاز گردیده است و در ۵ کشور فنلاند، فرانسه، هلند، انگلستان و سوئیس تکمیل گردیده است (TUDOR, MULTI, 2007). در مجموع اگر چه نیمی از کشورهای توسعه یافته اقتصادی از برخی از اشکال حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی استفاده می‌کنند، لیکن تنها تعداد محدودی از کشورهای توسعه یافته از اقلام تعهدی در فرآیند بودجه‌بندی خود استفاده می‌نمایند؛ بنابراین استفاده از مبنای تعهدی در بودجه‌بندی نهادهای عمومی موضوعی بحث بر انگیز است (Matheson, 2002).

با بررسی روند و چگونگی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و تحولاتی که در طول زمان در فرآیند وضع استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا بوقوع پیوسته است در می‌یابیم که حرکت ایالات متحده در جهت استفاده از مبنای تعهدی همزمان با آغاز فرآیند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در دهه ۱۹۳۰ میلادی می‌باشد. با این حال انتشار بیانیه GASB ۳۴ در سال ۱۹۹۹ میلادی را باید نقطه عطف این حرکت دانست. گزارش‌های مالی سالانه دولت‌های محلی و ایالتی آمریکا بر مبنای مفاد بیانیه GASB ۳۴ تهیه شده و مشتمل بر ۳ قسمت می‌باشد:

• تجزیه و تحلیل و تشریح مطالب توسط مدیریت A^۹ & MD

این گزارش که شکل خاصی از اطلاعات را ارائه می‌کند در ابتدای گزارش‌های مالی آورده می‌شود.

- صورتهای مالی اصلی بصورت تجمیعی (در سطح دولت) و صورتهای مالی حساب مستقل، مشتمل بر یادداشت‌های توضیحی.

- اطلاعات ضمیمه که معمولاً بصورت جداولی پس از صورتهای مالی اصلی آورده می‌شود. این بیانیه هدف عمومی (یا اصلی) صورتهای مالی را مورد بازبینی و بسط قرار داده است. بیانیه ۳۴ تهیه دو صورت مالی را با استفاده از مبنای تعهدی در سطح دولت و بهبود صورتهای مالی تهیه شده در سطح حساب‌های مستقل مورد توجه قرار داده و ارائه چندین اطلاعات جدید را بصورت یادداشت‌های توضیحی اضافه نموده است.

فرایند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها

بدون شک، دولتها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگوئی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگوئی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع‌کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگوئی عمومی دارند.

با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگوئی دولتها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، لذا روشهای شناسائی و اندازه‌گیری درآمدها و

⁹ - Management's Discussion and Analysis.

هزینه‌های دولتها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود. به همین جهت مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتها و واحدهای تابعه آنها تأکید داشته و نظامهای حسابداری اغلب دولتهای کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است.

با توجه به مطالب پیش گفته، مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگوئی نقش در خور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولتها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند. ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارشهای مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید. مقاله حاضر حاصل مطالعات میدانی است که محقق به منظور تغییر مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی در شهرداری‌ها انجام داده است. شایان ذکر است پیش از این، مطالعاتی در قالب پایان نامه کارشناسی ارشد در خصوص استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها توسط محقق انجام گرفته است.

ویژگی‌های روش تعهدی:

در مبنای تعهدی، درآمدها در حساب سال مالی که در آن خدمات انجام یا کالا فروخته شده منظور می‌گردند. اگر چه وجوه نقد حاصل از خدمات فروش کالاهای مذکور در سالهای مالی قبل یا بعد دریافت شود و هزینه‌ها در حساب دوره مالی که در آن تعهد ایجاد می‌شود منظور می‌گردد. صرف‌نظر از آنکه وجه آنها به جای سال مالی مربوط، در سالهای مالی قبل یا بعد از آن پرداخت شود. حسابداری تعهدی بر اصل تحقق یا اصل شناخت درآمد مبتنی است که طبق آن درآمد باید به محض احراز اعم از اینکه نقداً وصول شده یا نشده باشد، ثبت و در صورتهای مالی دوره‌ای که در آن تحقق یافته است، منعکس گردد.

بعد از شناسایی و ثبت درآمد هر دوره، هزینه‌های هر دوره تعیین و با درآمد آن مقابله می‌شود تا سود خالص برای آن دوره بدست آید، بنابراین آنچه که بیشتر در حسابداری تعهدی مورد توجه است. اندازه‌گیری سود می‌باشد که با بکارگیری این مبنا نتیجه عملیات را بهتر منعکس نماید. انجام اصلاحات و تعدیلات لازم در حسابهای پایان سال و افتتاح حسابهای نظیر پیش پرداخت، هزینه‌های تعلق گرفته و پرداخت نشده، پیش دریافت و موجودی کالای پایان دوره مالی، از نتایج بکارگیری مبنای تعهدی است.

مزایا و ارجحیت‌های روش حسابداری و تعهدی بر روش نقدی:

۱. صورتهای مالی تهیه شده براساس مبنای تعهدی از کارائی و کیفیت مناسبترین برخوردار است و قابلیت فهم بهتری دارد.
۲. صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی از قابلیت اعتماد مطلوب‌تری برخوردار است و اطلاعات مرتبط و مناسب‌تر برای تصمیم‌گیریهای زمانی منعکس می‌نماید.
۳. صورتهای مالی تهیه شده در سیستم تعهدی قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولین روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید.
۴. دستیابی سریع و به موقع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان.
۵. مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها.
۶. فراهم نمودن بستر مناسب جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی.
۷. امکان تهیه صورتهای مالی و گزارشات مالی شفاف و قابل اتکا.
۸. ایجاد زمینه مناسب جهت محاسبه و تعیین قیمت تمام شده خدمات در شهرداری.
۹. ثبت کلیه رویدادهای مالی به منظور شفاف‌سازی و مشخص نمودن درآمدها - هزینه‌ها - اموال و دارایی‌های شهرداری.
۱۰. امکان محاسبه و ثبت استهلاکات به عنوان هزینه‌های هر دوره.

فرایند استقرار سیستم تعهدی در شهرداری‌ها

بمنظور استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها و بمنظور ارائه تصویری مطلوب از وضعیت عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی و تهیه و تنظیم صورتهای مالی مبتنی بر اصول و مفروضات پذیرفته شده حسابداری و همچنین در راستای تحقق اهداف برنامه چهارم توسعه بمنظور فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تنظیم بودجه به شکل عملیاتی اقدامات اساسی به شرح ذیل صورت گرفت.

۱-۱۸-۲- گام اول: تدوین فهرست حساب‌های شهرداری (کدینگ)

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. اعضای شورای شهر و مدیران شهرداری‌ها در تصمیم‌های مالی مختلف در سطح اقتصاد خرد و کلان شهر به اطلاعات مالی نیاز دارند. این تصمیمات سرنوشت اداره منابع کمیاب اقتصادی شهر را رقم می‌زند و بنابراین در صورتی که تصمیمات آگاهانه و مبتنی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد شهر آسیب می‌بیند.

شهرداری‌ها و سازمان‌های تابعه آن از جمله مؤسساتی هستند که با مجوز وزارت کشور و با توجه به قوانین شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران و نیز قانون شهرداری اداره می‌شوند. سیستم حسابداری شهرداری‌ها برگرفته از نظام

مالی و آئین نامه مالی شهرداری‌ها به صورت نقدی (بعضاً نقدی تعدیل شده) می‌باشد و آنچه از عملکرد فعلی شهرداری‌ها استنتاج می‌گردد، روش‌های مورد عمل به همان بیان تئوریک در دستورالعمل فوق الذکر در مورد حسابها به خصوص درآمد و هزینه‌ها بکار گرفته نمی‌شوند.

لذا کدینگ مزبور منطبق با اصول مورد قبول حسابداری (مبنای تعهدی) نمی‌باشد و تهیه و ارائه فهرست حساب‌ها براساس سرفصل‌های استاندارد و منطبق با اصول مورد قبول حسابداری اولین قدم در استقرار مبنای تعهدی حسابداری در شهرداری‌ها می‌باشد. همچنین تهیه فهرست حساب‌ها در سطوح کل معین و تفصیل بایستی به شکلی صورت گیرد که ضمن رعایت استانداردهای حسابداری، نیازها و الزامات قانونی شهرداری‌ها را هم فراهم آورد.

اهداف و اصول کلی از سرفصل‌های حساب

بطور کلی هدف از سرفصل‌های حساب، ایجاد امکان طبقه‌بندی و تفکیک حسابها به منظور جمع‌آوری و کنترل اطلاعات و ارقام مالی و تهیه و ارائه گزارشات و اعمال کنترل‌های داخلی و تبیین نتایج فعالیتهای شهرداری و سازمان تابعه آن می‌باشد.

در طرح حسابها کوشش به عمل آمده است تا نظام پیشنهادی دارای خصوصیات زیر باشد:

الف- سادگی و سهولت استفاده

ب- جامعیت (برای همه فعالیتها و اقلام مهم، حساب در نظر گرفته شده است).

پ- انعطاف‌پذیری

ت- امکان ثبت و نگهداری حسابها به روش نقدی به طور همزمان

ثبت کلیه عملیات با استفاده از سیستم مکانیزه مالی انجام گیرد.

اصول و ضوابط طرح حسابهای شهرداری

حسابهای شهرداری براساس شناخت انجام یافته و مطالب مطرح شده در اصول و مبانی طرح حسابهای قیمت تمام شده خدمات و همچنین بر مبنای پیش‌بینی نیازهای آتی و گسترده‌گی فعالیت‌های شهرداری، تهیه و تنظیم گردیده‌اند.

حسابهای شهرداری بنحوی طراحی گردیده‌اند که کلیه اطلاعات مورد نیاز مدیریت در رابطه با سودآوری فعالیتها و پروژه‌ها و حسابداری مالی از آنها قابل استخراج می‌باشد و کلیه عملیات صدور اسناد حسابداری به صورت متمرکز در دوائر مربوطه صورت می‌پذیرد. ضمناً طراحی حسابها به شکلی صورت گرفته که نهایتاً طبقه‌بندی حسابهای سود و زیان (درآمد و هزینه) بنحوی باشد که صورت تفریغ بودجه شهرداری‌ها قابل استخراج باشد.

در طرح و طبقه‌بندی حسابهای شهرداری اهداف زیر مدنظر قرار گرفته است:

الف) ایجاد مبانی لازم جهت طبقه‌بندی، ثبت و استخراج اطلاعات

ب) تفکیک و کنترل هزینه‌ها به منظور نیل به اهداف پیش‌بینی شده

جمع بندی و نتیجه گیری

در حالی که شهرداری‌ها خود را آماده می‌بینند تا ۲۳ وظیفه دیگر از وظایف دولتی را بعهده گرفته و بر مجموعه گسترده عملکرد خود بیافزایند مدیریت مالی شهرداری‌ها شامل سیستم حسابداری و نظام بودجه‌ریزی با چالشهای فراوان همراه است.

به واقع میتوان اینگونه ادعا نمود که بدون وجوه سیستم حسابداری و بودجه‌ای کارآمد که قابلیت ارائه به هنگام و به موقع اطلاعات را داشته باشد مدیریت شهری با مشکلات فراوان همراه خواهد بود.

در این پژوهش محقق با توجه به ارتباط نزدیک با مشکلات پدید آمده در نظام مدیریت مالی در شهرداریها که بخش عمده و اصلی آن را می‌توان از ضعف در روش بودجه‌ریزی مبنای نقدی حسابداری دانست. به مطالعات لازم جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها اقدام نمود که یکی از مهمترین نتایج آن را می‌توان اینگونه عنوان کرد، که مبنای نقدی مورد استفاده و سیستم حسابداری موجود شهرداری‌ها به هیچ عنوان پاسخگوی اطلاعات مورد نیاز جهت تهیه و تدوین بودجه به شکل عملیاتی نمی‌باشد. لذا فرایند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها با تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی به عنوان یکی از مهمترین و حیاتی‌ترین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. حرکت به سمت حسابداری تعهدی، در شهرداری‌ها، دستیابی به کلیه هزینه‌های ارائه خدمات را در هر سال ممکن می‌سازد. استقرار حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها عایدات زیر را به دنبال دارد.

- مشخص شدن بهای تمام شده ارائه خدمات در شهرداری‌ها، شورای اسلامی شهر و سایر دستگاههای نظارتی را قادر می‌سازد تا بین هزینه هر واحد محصول در دو بخش خصوصی و دولتی مقایسه‌هایی دقیق و معتبر انجام دهند.

- استقرار سیستم حسابداری یا تمرکز به (قیمت خروجی‌ها) موجب رهایی شهرداری‌ها از ذهنیت افزایش هزینه‌ها به منظور انعکاس عملکرد و در نتیجه ایجاد صرفه‌جویی‌های مالی خواهد شد.

- شهرداری‌ها نسبت به مسئولیت‌هایشان برای مدیریت مستمر و فعالانه دارایی‌های فیزیکی خود آماده ترمی گردند.

- توجه جدی به ترازنامه در شهرداری‌ها و واحدهای آن، آنان را به تولید و ارائه حداکثر خدمات بمنظور خلق حداکثر ارزش از بکارگیری دارایی‌های خود تهییج می‌سازد.

- ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد شهرداری فراهم می‌گردد.

- محاسبه و تعیین قیمت تمام شده هر پروژه یا خدمات شهرداری ممکن می‌گردد.

- محاسبه میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های شهرداری ممکن می‌گردد.

- امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب. تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع دارایی‌ها و خدمات ارائه شده

منابع و مآخذ

- آنتونی، دیردین، برنورد، نظامهای کنترل مدیریت، ضیایی بیگدلی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۲.
- ابطحی سید حسین، مهره‌زان آرمن، اصول برنامه ریزی و کنترل پروژه، تهران، نشر قومس، ۱۳۷۲.
- استونروفیمن، مدیریت ج ۲ (برنامه‌ریزی و سازماندهی)، اعرابی و پارسائیان، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، ۱۳۷۹.
- ایکاف، راسل، برنامه‌ریزی تعاملی، سهراب خلیلی شورینی، تهران، کتاب ماد، ۱۳۷۵.
- بل، سیمون و مورس، استفان، سنجش پایداری، شاهنوشی، دهقانیان و آذری‌فر، مشهد، دانشگاه فردوسی، ۱۳۸۶.
- بینا، تحلیل وضع موجود دستگاهها و نظام فرهنگی کشور، طرح ساماندهی امور فرهنگی کشور، پروژه پنجم، تهران، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، معاونت امور فرهنگی، آموزشی و پژوهشی، ۱۳۸۰.
- رئیس سرکندیز، ابراهیم، بودجه‌بندی عملیاتی، ماهنامه تدبیر، ش ۱۴۰، سال چهاردهم، دی ۱۳۸۲.
- سازمان برنامه و بودجه (مدیریت امور عمومی و دفاعی)، نظام طرح‌ریزی استراتژیکی، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی دفاعی، تهران، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۸.
- سعیدی، پرویز، مزیدی، علیرضا، بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، نگاه دانش، ۱۳۸۵.
- صراف، فریدون، بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران، تهران، مدرسه عالی بازرگانی، ۱۳۵۳.
- فرزب، علیرضا، بودجه‌ریزی دولتی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۰.
- محمدی، مجید، درآمدی بر جامعه‌شناسی و اقتصاد فرهنگ در ایران امروز، تهران، نشر قطره، ۱۳۷۷.
- محقق معین، محمدحسن، ارزشیابی توانمندساز، تهران، مؤسسه بین‌المللی توسعه مفاهیم مدنی، ۱۳۸۳.
- موریسی، جورج، مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه در بخش دولتی، فریده معتمدی و مهدی الوانی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۵.