

مقدمه‌ای بر نقش حسابداری بخش عمومی در پایداری مالی و اثر بخشی دولت

تاریخ دریافت: ۹۹/۴/۲۵
تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۵

محمد پیشدار^۱

مریم بهادری^۲

چکیده:

هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی و افزایش اثربخشی دولت به عنوان عنصر اصلی پایداری مالی بخش عمومی می‌باشد. با عنایت به نقش مبنای حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در تحقق این اهداف، این مقاله ضمن بررسی مبانی نظری و ادبیات تحقیق مرتبط با حسابداری بر مبنای تعهدی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تاثیر آن‌ها را بر اثر بخشی دولت و کیفیت نظارت و در نتیجه بهبود اثربخشی اجرای سیاست‌های عمومی مورد بررسی قرار خواهد داد. **کلید واژه‌ها:** حسابداری بر مبنای تعهدی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پایداری مالی، اثر بخشی دولت، کیفیت نظارت

۱. حسابرس ارشد دیوان محاسبات استان هرمزگان

۲. دکترای حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نویسنده مسئول):

۱. مقدمه

هدف این مطالعه، بررسی تاثیر پذیرش حسابداری تعهدی و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۱ (IPSAS) بر اثر بخشی دولت، به عنوان یکی از ارکان اصلی پایداری مالی بخش دولتی است. علیرغم تردید برخی محققان در مورد پذیرش حسابداری تعهدی (کپرچیون^۲، ۲۰۰۶؛ واین^۳، ۲۰۰۸؛ بارتن^۴، ۲۰۰۹) و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (بلنسا^۵، ۲۰۱۴؛ اولاسویرتا^۶، ۲۰۱۴؛ کریستینس و همکاران^۷، ۲۰۱۵)، بخش عظیمی از مطالعات در این حوزه که به کیفیت اطلاعات مالی، پاسخگویی و مقایسه‌پذیری مربوط می‌گردد، استفاده از مبنای تعهدی و یا استانداردهای بین‌المللی در حسابداری بخش دولتی را مورد تاکید و حمایت قرار می‌دهند (مانز روسی و همکاران^۸، ۲۰۱۶). همانطور که برگمن^۹ (۲۰۱۲) بیان می‌دارد، ماهیت رویکرد تولید اطلاعات حسابداری بر تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد. به طور مشخص، مبنای تعهدی پیش نیاز شاخص‌های کلیدی عملکرد مربوط است؛ بنابراین، انتظار می‌رود که مبنای حسابداری و استانداردهای حسابداری که دولت‌ها برای تولید اطلاعات مالی به کار می‌گیرند، بر اثر بخشی دولت تأثیر گذار باشد؛ یعنی در حدی که سیاست‌های عمومی، نیازهای شهروندان را از نظر خدمات مناسب عمومی برآورده نمایند (گارسیا-سانچز و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۳). به عقیده آزبورن^{۱۱} (۲۰۱۰) تحقیقات بیشتری باید در مورد اثر بخشی دولت صورت پذیرد؛ به بیان دیگر، اثر بخشی دولت در توانایی پوشش تعهدات مالی در ارائه خدمات مناسب عمومی می‌تواند به عنوان یکی از ابعاد اصلی پایداری مالی بخش عمومی مدنظر قرار گیرد (هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^{۱۲}، ۱۹۸۷). مطالعه حاضر اثر بخشی دولت، به عنوان یکی از ارکان پایداری مالی و مربوط بودن کیفیت اطلاعات مالی در فرآیند تصمیم‌گیری را به عنوان آنچه توسط سیستم حسابداری در حال استفاده است با لحاظ روند پذیرش حسابداری تعهدی و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، مورد بررسی قرار می‌دهد.

مبنای نظری و ادبیات تحقیق نشان می‌دهد استفاده از مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبتی بر بهبود اثر بخشی دولت و خدمات ارائه شده به عموم و در نتیجه بر پایداری مالی دولت دارد؛ به عبارت دیگر پذیرش حسابداری تعهدی در بخش دولتی، مسئولیت پاسخگویی عمومی را افزایش

1. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

2. Caperchione

3. Wynne

4. Barton

5. Bellanca

6. Oulasvirta

7. Christiaens et al

8. Manes Rossi et al

9. Bergmann

10. García-Sánchez et al

11. Osborne

12. Governmental Accounting Standards Board(GASB)

می‌دهد. این امر دولت را به سمت دستیابی به توسعه ظرفیت تدوین و اجرای موثر سیاست‌های عمومی سوق می‌دهد.

۲. پایداری مالی و اثر بخشی دولت

بحران مالی جهانی اخیر به طور گسترده‌ای وضعیت مالی بسیاری از سازمان‌های دولتی را تحت تاثیر قرار داده و اهمیت نظارت دائمی بر بخش دولتی برای جلوگیری از بحران مالی را آشکار نموده است. نظارت بر شرایط مالی می‌تواند به معنای ارائه اطلاعات مربوط به مدیران دولتی برای حمایت از فرآیند تصمیم‌گیری در خصوص ارائه خدمات عمومی باشد (گارسیا سانچز و همکاران^۱، ۲۰۱۴). این نظارت موجبات بهبود کارایی و اثربخشی در تخصیص منابع را فراهم می‌سازد. در راستای این خط فکری، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی (IPSASB) در سال ۲۰۱۲ بر تأثیر تصمیمات دولت بر پایداری مالی بلندمدت آتی تأکید نموده است. طی سال‌های گذشته، تعاریف مختلفی از وضعیت مالی ارائه شده است. یکی از پذیرفته شده‌ترین تعاریف در این ارتباط، تعریف سلامت مالی است که بر توانایی بخش دولتی برای پوشش تعهدات مالی خود در ارائه خدمات مناسب به عموم مبتنی است (انجمن حسابداران خبره کانادا^۲، ۱۹۹۷؛ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۳، ۱۹۸۷). این تعریف ضمن تأکید نظارت بر وضعیت مالی، اهمیت تضمین کیفیت خدمات عمومی را مورد توجه قرار می‌دهد که به نوبه خود به معنای تمرکز بر اثربخشی است. اثربخشی، زمانی تحقق می‌یابد که دستگاه اجرایی به چشم انداز، مأموریت و اهداف خود دست یابد (رینی و استینبر^۴، ۱۹۹۹)، یعنی زمانی که آنچه را که قرار است انجام دهد به خوبی انجام دهد، یعنی خدمات مناسب به شهروندان ارائه نماید (گارسیا سانچز و همکاران^۵، ۲۰۱۴). نکته حایز اهمیت آن است که در پی الگوی مدیریت دولتی نوین، محققان اصولاً کارایی دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی را به جای اثربخشی آن‌ها بررسی کرده‌اند (آزبورن و همکاران^۶، ۲۰۱۴)؛ اما به تازگی محققان در راستای الگوی حکمرانی دولتی نوین، خواستار تحقیقات بیشتر در حوزه اثر بخشی دولت هستند (آزبورن، ۲۰۱۰).

به منظور اندازه‌گیری اثربخشی بخش عمومی، کافمن و همکاران^۷ (۲۰۱۰) حکمرانی را در سه بعد تعریف نموده‌اند: (۱) فرآیندی که طی آن دولت انتخاب، نظارت و جایگزین می‌شود. (۲) ظرفیت دولت برای تدوین و اجرای موثر سیاست‌های عمومی و (۳) احترام مردم و دولت نسبت به نهادهایی که بر تعاملات اقتصادی و اجتماعی میان آن‌ها نظارت می‌کنند. بر این اساس کافمن و همکاران (۲۰۱۰) شاخص‌های حکمرانی جهانی^۷ (WGI) را که نمایانگر سه بعد سیاسی، اداری

1. García-Sánchez et al

2. Canadian Institute of chartered Accountant (CICA)

3. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

4. Rainey and Steinbauer

5. Osborne et al

6. Kaufmann et al

7. Worldwide Governance Indicators (WGIs)

و قضایی هستند، در شش زیر شاخص پاسخگویی و حق اظهار نظر، ثبات سیاسی، اثربخشی دولت، کیفیت نظارتی (قوانین و مقررات)، حاکمیت قانون و کنترل فساد معرفی نمودند. از آنجایی که این مطالعه اثربخشی دولت را مورد بررسی قرار می‌دهد، بنابراین تمرکز بر روی بعد دوم، یعنی بعد «ظرفیت دولت برای تدوین و اجرای موثر سیاست‌های عمومی» است (کافمن و همکاران، ۲۰۱۰) که با شاخص‌های زیر نشان داده می‌شود:

- اثربخشی دولت (GE)، آگاهی از کیفیت خدمات عمومی و تدوین و اجرای سیاست‌ها و همچنین اعتبار تعهدات دولتی به چنین سیاست‌هایی را اندازه‌گیری می‌کند. به عنوان مثال، اثربخشی دولت به کیفیت دیوان سالاری، رضایت از حمل و نقل عمومی، جاده‌ها یا سیستم آموزشی، پوشش خدمات بهداشتی اساسی، شبکه برق، آب آشامیدنی و بهداشت دفع زباله و غیره، اشاره دارد.

- کیفیت نظارتی^۲ (RQ)، به توانایی دولت در تدوین و اجرای سیاست‌ها و مقرراتی اشاره دارد که توسعه بخش خصوصی را ترویج می‌نمایند. به عنوان مثال می‌توان کنترل قیمت‌ها، تعرفه‌ها، مالیات‌های تبعیض آمیز و شیوه‌های رقابت ناعادلانه، بار مقررات دولتی، سهولت راه اندازی مشاغل جدید، اعتماد سیاسی، سرمایه گذاری و آزادی مالی و... را نام برد.

تعاریف ارائه شده از اثربخشی دولت و کیفیت نظارتی بر ضرورت اثر بخشی دولت در ارتقا مالیه عمومی پایدار تاکید دارند (برگمن و همکاران^۳، ۲۰۱۶). دولت‌های کارآمد به افزایش توانایی پرداخت بدهی مالی گرایش دارند (ماسکتلی و همکاران^۴، ۲۰۱۲). این در حالی است که کسری‌های زیاد می‌تواند نتیجه بوروکراسی‌های ناکارآمد باشد. وان هاگن و هاردن^۵ (۱۹۹۵) خاطر نشان کردند که کیفیت سازمانی می‌تواند اهمیت توهم مالی را محدود کند که به نوبه خود بر پایداری مالی تأثیر می‌گذارد.

۳. پذیرش حسابداری تعهدی و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی (IPSAS)

گزارشگری مالی بخش دولتی اطلاعاتی را در مورد وضعیت مالی، عملکرد، جریان وجوه نقد، استفاده از منابع عمومی و دستاوردهای ارائه خدمات ارائه می‌دهد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^۶، ۲۰۱۴). ویژگی‌های مزبور به اثربخشی دولت، یعنی کیفیت رضایت از خدمات عمومی و همچنین تدوین و اجرای سیاست‌های بخش عمومی اشاره دارند؛ بنابراین کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند به عنوان یکی از ویژگی‌های اساسی پایداری مالی بخش

1. Governmental Effectiveness (GE)

2. Regulatory quality (RQ)

3. Bergman et al

4. Muscatelli et al

5. Von Hagen and Harden

6. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

دولتی بر اثر بخشی دولت تأثیر بگذارد.

به طور سنتی حسابداری بر مبنای نقدی در بخش دولتی به کار برده می‌شود. در مبنای نقدی فعالیت‌های مالی تنها زمانی شناسایی می‌شود که وجه نقد مرتبط، صرف نظر از وقوع اقتصادی آن، دریافت یا پرداخت شود. با این وجود، در پی اصلاحات جدید مدیریت مالی دولتی (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۱، ۲۰۱۷)، تعدادی از کشورها روش حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش دولتی اتخاذ کردند. در مبنای تعهدی فعالیت‌های مالی هنگام وقوع رویداد اقتصادی، صرف نظر از زمان دریافت یا پرداخت، شناسایی می‌شوند. در نتیجه صورت‌های مالی نشان دهنده همه رویدادهای اقتصادی هستند و اطلاعات بهتری در مورد وضعیت مالی و هزینه خدمات عمومی ارائه می‌دهند (پینا و تورس^۲، ۲۰۰۳). با این حال برخی محققان نسبت به پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی اظهار تردید نموده‌اند و معتقدند که حسابداری بودجه‌ای یا نقدی با خصوصیات سازمان‌های دولتی همخوانی و سازگاری بیشتری دارد (کریستینس و رومل^۳، ۲۰۰۸؛ وین^۴، ۲۰۰۸). از منظر عملی، پذیرش حسابداری مبنای تعهدی ممکن است در اجرا با موانعی چون آموزش مدیران دولتی و تغییر فرهنگ سنتی بخش عمومی مواجه شود اما در نهایت می‌تواند منجر به نظارت بیشتر مدیریتی شود (بارتون^۵، ۲۰۰۹؛ بیوندی و لپسلی^۶، ۲۰۱۴). برخی مطالعات دیگر بر مزایای زیاد پذیرش حسابداری تعهدی تأکید کرده‌اند. از جمله این مزایا می‌توان به ارزیابی هزینه ارائه خدمات و برنامه‌های سیاسی، توجه به کارایی و بهره‌وری، بهبود پاسخگویی در استفاده از منابع، تمرکز بیشتر بر مدیریت دارایی‌ها، شناسایی بهتر تعهدات، ارزیابی دقیق استراتژی‌های برون سپاری، ارزیابی کامل‌تر پایداری مالی، دسترسی سریع‌تر به اطلاعات، سازگاری با سایر اطلاعات از قبیل بودجه‌ریزی یا مدیریت وجه نقد اشاره نمود (آنسی - پسینا و استکولینی^۷، ۲۰۰۷؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۸، ۲۰۱۱؛ برگمن، ۲۰۱۲). برخی مطالعات دیگر استفاده همزمان از سیستم حسابداری نقدی و تعهدی در بخش عمومی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد استفاده همزمان از این دو مبنا می‌تواند برای یک سیستم حسابداری کامل مفید باشد؛ اما هنگامی که مبنای تعهدی به عنوان مکمل مبنای نقدی در نظر گرفته می‌شود خطر تفسیر همزمان این دو مبنا وجود دارد (دابیکو^۹، ۲۰۱۵). لازم به ذکر است که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش دولتی اغلب با اصول مدیریت دولتی نوین (بیوندی

1. Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD)
2. Pina and Torres
3. Christiaens and Rommel
4. Wynne
5. Barton
6. Biondi and Lapsley
7. Anessi-Pessina and Steccolini
8. International Federation of Accountants (IFAC)
9. Dabbicco

و ساورچیا^۱، ۲۰۱۴؛ نیوبری^۲، ۲۰۱۴) و همچنین با اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مرتبط بوده است. در این راستا کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) ضمن استفاده از سیستم حسابداری تعهدی، استانداردهای بین‌المللی را به عنوان یک معیار ارزیابی در نظر گرفته اند.

اگرچه اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، دولت‌ها را به سمت حسابداری بر مبنای تعهدی سوق داده است اما هنوز هم مواردی وجود دارد که دولت‌ها از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی استفاده می‌کنند. اخیراً هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی گزارشی راجع به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی منتشر نموده است که به موانع اصلی تصویب این استاندارد پرداخته است. بعضاً استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و مبنای تعهدی به عنوان مترادف استفاده می‌شوند اما با در نظر گرفتن این مسئله که یک سازمان دولتی می‌تواند سیستم حسابداری تعهدی را براساس استانداردهای ملی حسابداری بدون اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی اتخاذ کند، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و مبنای تعهدی دو موضوع متفاوت هستند.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی گام اساسی در مدرن سازی سیستم‌های اطلاعات مالی (فورتز^۳، ۲۰۰۸) و از مهمترین تحولات حسابداری دولتی (چان^۴، ۲۰۰۳) به ویژه در بهبود مقایسه اطلاعات مالی (وانگ^۵، ۲۰۰۲) محسوب می‌شود. تأثیر مثبت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر کیفیت اطلاعات مالی و بودجه‌ای به طور گسترده‌ای مورد تأکید قرار گرفته است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۶، ۲۰۰۳؛ لاپسلی و همکاران^۷، ۲۰۰۹؛ بلانکا^۸، ۲۰۱۴).

اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان اساس فرایند تصمیم‌گیری مدیریت استراتژیک در نظر گرفته می‌شود (ساتکلیف^۹، ۲۰۰۳)، زیرا اجرای IPSAS، اطلاعات قابل اعتماد، جامع، به موقع، قابل فهم و قابل مقایسه تری را در دسترس قرار می‌دهد (وانگ، ۲۰۰۲؛ باستیدا و بنیتو^{۱۰}، ۲۰۰۷). به علاوه، از IPSAS به عنوان ابزاری برای بهبود کارایی، شفافیت و پاسخگویی (لاپسلی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۹) و در عین حال کاهش فرصت‌های ایجاد فساد، یاد

1. Biondi and Soverchia
2. Newberry
3. Fuertes
4. Chan
5. Wang
6. International Federation of Accountants (IFAC)
7. Lapsley et al
8. Bellanca
9. Sutcliffe
10. Bastida and Benito
11. Lapsley et al

می‌شود. علی‌رغم تأثیرات مثبت اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، برخی منتقد پذیرش آن هستند. بروسکا و مارتینز^۱ (۲۰۱۶) در خصوص موانع استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) به عنوان الگویی بسط یافته از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تلقی می‌شود و به طور خاص الزامات حسابداری بخش دولتی و ویژگی‌های بودجه را مدنظر قرار نمی‌دهد (اولوپرتا^۲، ۲۰۱۴). (۲) دولت‌ها ممکن است تمایل داشته باشند استانداردهای حسابداری را تحت کنترل خود قرار دهند تا بتوانند ارزش بدهی و کسری را تحت تأثیر قرار دهند و توهم مالی^۳ ایجاد کنند (ایروین^۴، ۲۰۱۲). (۳) نگرانی‌هایی از نحوه حکمرانی وجود دارد (کمیسسیون اروپا^۵، ۲۰۱۳). در این خصوص بروسکا و همکاران^۶ (۲۰۱۵) دانش محدود از حسابداری تعهدی، پذیرش سیستم‌های جدید فناوری اطلاعات، حمایت سیاسی، وضع قوانین، هزینه اجرا و پشتیبانی فنی را به عنوان چالش‌های اصلی هنگام پذیرش مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری مطرح کرده‌اند که می‌بایست مورد توجه قرار گیرند. به طور خلاصه، اگرچه پذیرش حسابداری بر مبنای تعهدی و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) می‌تواند برخی مشکلات تئوری و عملی ایجاد نمایند، اما مدیران بخش دولتی و شهروندان را در موقعیتی قرار می‌دهند تا عملکرد دولت و وضعیت مالی آن را بهتر ارزیابی کنند (برگمن، ۲۰۱۲) و با توجه به این که اطلاعات مالی نقش اصلی در تصمیم‌گیری مالی ایفا می‌کند، بنابراین انتظار می‌رود که اثر بخشی دولت نیز تحت تأثیر کیفیت اطلاعات مالی باشد.

در این راستا نتایج تحقیق محققانی چون لی و ویتفورد^۷ (۲۰۰۹) و وایتلی^۸ (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که روش حسابداری بر مبنای تعهدی می‌تواند راه حل خوبی برای بهبود اثربخشی دولت‌ها در تدوین و اجرای سیاست‌های عمومی باشد با این حال، اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به تنهایی کافی نیست و کشورهایی که مبنای تعهدی را برای حسابداری بخش دولتی لحاظ نموده‌اند، سطح بالاتری از اثر بخشی دولت را تجربه کرده‌اند.

گارسیا-سانچز و همکاران (۲۰۱۳)، در تحقیق خود به بررسی عوامل تعیین کننده اثربخشی دولت در ارتباط با محیط سازمانی و ویژگی‌های سیاسی و داخلی بخش عمومی پرداختند. برای این منظور نمونه‌ای شامل ۲۰۲ کشور طی سال‌های ۲۰۰۲-۲۰۰۸ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که اثر بخشی دولت در وهله اول تحت تأثیر محیط سازمانی، توسعه اقتصادی و وضعیت آموزشی است. در وهله بعد توزیع درآمد کشور، محدودیت‌های سیاسی و برخی

1. Brusca and Martínez
2. Oulasvirta
3. fiscal illusions
4. Irwin
5. European Commission (EC)
6. Brusca et al
7. Lee and Whitford
8. Whiteley

ویژگی‌های سازمانی از جمله تنوع جنسیتی و اندازه دولت می‌تواند کیفیت حکمرانی را بهبود بخشد.

در تحقیقی دیگر بیسوگنو و کوادرادو-بالسترز^۱ (۲۰۱۹) نقش حسابداری بخش عمومی در پایداری مالی و اثر بخشی دولت را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق تاثیر پذیرش حسابداری تعهدی و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در اثربخشی نهادهای بخش دولتی با استفاده از نمونه‌ای شامل ۳۳ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) طی سال‌های ۲۰۱۰-۲۰۱۴ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد علیرغم وجود تاثیر مثبت میان پذیرش حسابداری بر مبنای تعهدی و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر پایداری مالی، اثربخشی دولتی و کیفیت نظارت، تنها پذیرش حسابداری بر مبنای تعهدی رابطه معناداری بر پایداری مالی، اثربخشی دولتی و کیفیت نظارت دارد و اتخاذ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به تنهایی برای بهبود پایداری مالی و اثربخشی دولتی و افزایش کیفیت نظارت کافی نیست و استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی قدرت بیشتری برای هدایت دولت‌ها در تدوین و اجرای موثر سیاست‌های عمومی دارد. به بیانی دیگر یافته‌های تحقیق حاکی از ارتباط مثبت و معنادار حسابداری بر مبنای تعهدی در بهبود اثربخشی اجرای سیاست‌های عمومی و ارتقاء کیفیت نظارت است.

۴. بحث و نتیجه‌گیری

علیرغم انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، دولت‌ها ترجیح می‌دهند سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مالی و بودجه‌ای را به شکل سنتی تهیه کنند و با وجود انتقادات صورت گرفته به حسابداری بخش دولتی مبتنی بر حسابداری تعهدی، تحقیقات بر اهمیت حسابداری بر مبنای تعهدی در ارائه معیاری مناسب‌تر جهت بررسی اثرات سیاست‌های عمومی و اثربخشی مدیریت دولتی تاکید می‌کند. حسابداری بر مبنای تعهدی ارزیابی عملکرد دولت را از نظر هزینه خدمات، کارایی و موفقیت افزایش می‌دهد؛ بنابراین مدیران بخش دولتی خواهند توانست عواقب اجرای سیاست‌های عمومی، یعنی اثربخشی را پیش‌بینی کنند و همچنین به دلیل دسترسی به اطلاعات با کیفیت بالا، تصمیم‌گیری برای مدیران بخش دولتی آسان‌تر می‌گردد. همچنین تصمیمات دقیق در مبحث سیاست‌های عمومی کمک می‌کند تا دولت‌ها با اثربخشی بیشتر، خواسته‌های شهروندان را با منابع موجود برآورده نمایند و بهبود اثربخشی نیز به معنای افزایش پایداری مالی بخش دولتی است. در واقع، همانطور که قبلاً گفته شد، یکی از اصلی‌ترین تعاریف پذیرفته شده از پایداری مالی، مبتنی بر توانایی یک بخش دولتی برای پوشش تعهدات مالی خود است، به طوری که خدمات عمومی مناسب به شهروندان ارائه دهد. به طور کلی نتایج تحقیقات در حوزه حسابداری بخش عمومی بیانگر آن است که یک سیستم حسابداری مناسب می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند اطلاعات با کیفیت بالاتر و قابلیت اعتماد

1. Bisogno and Cuadrado-Ballesteros

بیشتری برای محاسبه شاخص‌های عملکرد مالی تهیه شود. به بیانی دیگر روش حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند ضمن بهبود شفافیت بخش عمومی، تسهیل قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و همچنین افزایش کیفیت چنین اطلاعاتی، اثر بخشی دولت را بهبود بخشد. بهبود اثربخشی تخصیص منابع نیز می‌تواند به ارتقاء پایداری مالی منجر شود زیرا اثربخشی دولت این امکان را برای مدیران بخش دولتی فراهم می‌سازد تا ضمن پوشش تعهدات مالی، به اطلاعات لازم برای اتخاذ تصمیم‌گیری مناسب و دقیق در خصوص ارائه خدمات عمومی دست یابند.

فهرست منابع

1. Anessi-Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), 113–131.
2. Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248.
3. Bastida, F., & Benito, B. (2007). Central Government Budget Practices and Transparency: An International Comparison. *Public Administration*, 85(3), 667–716.
4. Bellanca, S. (2014). Budgetary Transparency in the European Union: The Role of IP-SAS. *International Advances in Economic Research*, 20, 455–456.
5. Bergman, U. M., Hutchison, M. M., & Jensen, S. E. H. (2016). Promoting Sustainable Public Finances in the European Union: The Role of Fiscal Rules and Government Efficiency. *European Journal of Political Economy*, 44, 1–19.
6. Bergmann, A. (2012). The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1), 15–20.
7. Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146–164.
8. Biondi, Y., & Soverchia, M. (2014). Accounting rules for the European Communities: A Theoretical Analysis. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 179–214.
9. Bisogno, M., Cuadrado-Ballesteros, B., & García-Sánchez, I. M. (2017). Financial Sustainability in Local Governments: Definition, Measurement and Determinants. In M. P. Rodríguez Bolívar (Ed.), *Financial Sustainability in Public Administration* (pp. 57–83). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
10. Bisogno, M., and Cuadrado-Ballesteros, B. (2019). The Role of Public Sector Accounting on Financial Sustainability and Governmental Effectiveness, *Financial Sustainability of Public Sector Entities*, Part of the Public Sector Financial Management book series (PUSEFIMA), Pp:123-144.
11. Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744.
12. Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2015). Comparing Accounting Systems in Europe. In I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, & F. Manes-Rossi (Eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (pp. 235–251). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
13. Caperchione, E. (2006). *The New Public Management. A Perspective for Finance Practitioners*. Brussels: FEE.
14. Chan, J. L. (2003). *Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and*

- Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
15. Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59–75.
 16. CICA. (1997). *Indicators of Government Financial Condition*. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants.
 17. Dabbico, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38, 253–267.
 18. European Commission (EC). (2013). *Assessment of the Suitability of the IPSAS for the Member States*. Available at: http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/IP-SAS_stakeholders_consultation_paper.pdf. Accessed 14 Mar 2018.
 19. Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 10(4), 327–345.
 20. García-Sánchez, I. M., Cuadrado-Ballesteros, B., & Frias-Aceituno, J. (2013). Determinants of Government Effectiveness. *International Journal of Public Administration*, 36(8), 567–577.
 21. Garcia-Sánchez, I. M., Mordán, N., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2014). Do Electoral Cycles Affect Local Financial Health? *Policy Studies*, 35(6), 533–556.
 22. GASB. (1987). *Concepts Statement N° 1 of Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting*. Norwalk: Governmental Accounting Standards Board.
 23. International Federation of Accountants (IFAC). (2003). *Handbook on International Public Sector Accounting Standards*. New York: IFAC.
 24. International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (3rd ed.)*. New York: IFAC.
 25. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. New York: IPSASB.
 26. Irwin, T. (2012). *Accounting Devices and Fiscal Illusions*. IMF Discussion Note SDN/12/02. Washington, DC: International Monetary Fund.
 27. Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2010). *The Worldwide Governance Indicators. Methodology and Analytical Issues*. Policy Research Working Paper No. 5430, Development Research Group, The World Bank. Available at: <http://econ.worldbank.org>. Accessed 17 May 2017.
 28. Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
 29. Lee, S. Y., & Whitford, A. B. (2009). Government Effectiveness in Comparative Perspective. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 11(2), 249–281.
 30. Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing Public Sector Accounting in Europe: Thinking Out of the Box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196.
 31. Muscatelli, V. A., Natale, P., & Tirelli, P. (2012). A Simple and Flexible Alternative to Stability and Growth Pact Deficit Ceilings. Is It at Hand? *European Journal of Political Economy*, 28(1), 14–26.
 32. Newberry, S. (2014). The Use of Accrual Accounting in New Zealand's Central Government: Second Thoughts. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 283–297.
 33. OECD. (2017). *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en>Google Scholar.
 34. Osborne, S. (2010). *The New Public Governance?* London: Routledge.
 35. Osborne, S. P., Radnor, Z., Vidal, I., & Kinder, T. G. (2014). *A Sustainable Business Model*

- for Public Service Organizations? *Public Management Review*, 16(2), 165–172.
36. Oulasvirta, L. O. (2014). The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A Critical Case Study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285.
 37. Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334–350.
 38. Sutcliffe, P. (2003). The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29–36.
 39. Von Hagen, J., & Harden, I. J. (1995). Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline. *European Economic Review*, 39(3–4), 771–779.
 40. Wang, X. (2002). Assessing Administrative Accountability. *American Review of Public Administration*, 32(3), 350–370.
 41. Whiteley, P. (2009). Government Effectiveness and Political Participation in Britain. *Representation*, 45(3), 247–257.
 42. Wynne, A. (2008). Accrual Accounting for the Public Sector – A Fad That Has Had Its Day? *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(2), 117–132.