

تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگوئی عمومی

احمد ناصری^۱، مسعود نیک اندیش^۲

چکیده

در جوامع دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌نمایند، لیکن حق پاسخ خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. مردم سالاری ایجاب می‌کند دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آنها تفویض کرده‌اند، پاسخگو باشند. مردم حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ خواهی از نحوه تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی و کارایی و اثربخشی برنامه های مقامات منتخب و میزان تاثیر اجرای برنامه های یاد شده در ارتقای سطح رفاه خویش آگاه شوند. سیستم اطلاعاتی و گزارشگری مالی مناسب نقش عمده ای در اجرای مسئولیت پاسخگویی در یک جامعه مردم سالار ایفا می‌کند بطوریکه پاسخگویی بدون بهره گیری از آن، امکان پذیر نمی باشد. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به عنوان پاسخگو و مردم و نمایندگان ایشان به عنوان پاسخ خواه، برقرار کند و به پاسخ خواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می گیرد به نحوی مناسب و در جهت هدفهای مصوب نمایندگان ایشان مصرف می کند.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران از ابتدای سال ۱۳۹۴ دچار تحول اساسی شده است و مقرر گردیده نظام جدید ظرف سه سال اجرایی و گزارشگری مالی بخش عمومی بر طبق این نظام انجام و به شهروندان و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی ارائه گردد. هدف این نوشتار، ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگوئی نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می باشد. در این راستا، ابتدا نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگوئی در تدوین نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مورد بحث قرار می گیرد نتایج بررسی های به عمل آمده حاکیست؛ در طراحی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگوئی مالی به طرز صحیح و مبتنی بر مبانی نظری مربوطه مدنظر قرار نگرفته است و عدم توجه به این مهم موجب شده که اطلاعات مربوط به منابع مالی که طبق قانون برای هدف های مشخصی اختصاص یافته، گزارش نشود و اساساً تعداد حساب های مستقل مشخص نیست. لذا بررسی نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگوئی

1_ دکتری حسابداری، استادیار دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

2_ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان، حسابررس ارشد دیوان محاسبات خراسان جنوبی، ایران (نویسنده مسئول)

در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران به ویژه در شرایطی که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در سالهای اولیه تولد خود بسر می برد، ضمن ساده سازی یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی، می تواند در جهت شناسایی چالش ها و موارد ضعف آن به منظور اصلاح رویه مورد استفاده قرار گیرد.

کلمات کلیدی: گزارشگری مالی بخش عمومی، مدل گزارشگری مالی، حساب های مستقل، مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی.

۱- مقدمه

مطالعات تطبیقی انجام شده نشان می دهد که در زمان حاضر، نهادهای بخش عمومی از دو سیستم حسابداری حساب های مستقل و شبه بازرگانی استفاده می کنند. اما نظر به شرایط و ویژگی های محیطی و نیازهای اطلاعاتی، در کشورهای مختلف تعدیلاتی در هر یک از این دو سیستم ملحوظ شده است. با این حال، سیستم حسابداری حساب های مستقل در نهادهای بزرگ بخش عمومی، کاربرد و سازگاری بیشتری دارد. دلیل اصلی کاربرد گسترده سیستم حسابداری حساب های مستقل به اشکال گوناگون، علاوه بر سابقه طولانی، قابلیت های این سیستم در فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی است. زیرا، این گونه نهادها علاوه بر الزام به گزارشگری وضعیت و عملکرد مالی خود به عنوان یک مجموعه پیوسته، مکلفند اطلاعات مورد نیاز برای ایفای مسئولیت پاسخگویی نسبت به تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مختلف را تهیه و ارائه کنند. (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۱۸).

نظر به این که دستگاه های اجرایی در ایران برای انجام فعالیت های حاکمیتی و بازرگانی خود از منابع گوناگونی استفاده می کنند که تحصیل، مصرف و بکارگیری هر یک تابع قوانین و مقررات و ویژگی های خاص خود می باشد، از این رو، بکارگیری سیستم حسابداری حساب های مستقل برای آنها مناسب و کارساز خواهد بود براساس مطالعات تطبیقی انجام شده، اگرچه در سه دهه اخیر نسخه تعدیل شده ای از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی در نهادهای بخش عمومی در برخی از کشورها بکار گرفته شده است، اما سیستم حسابداری حساب های مستقل به لحاظ قابلیت ها و سازگاری با ویژگی های محیطی فعالیت های نهادهای بزرگ بخش عمومی، از جایگاه ویژه ای برخوردار گردیده است (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

هدف این نوشتار، ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می باشد. در این راستا، ابتدا نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگویی در تدوین نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مورد بحث قرار می گیرد سپس دیدگاه های حاکم بر نحوه گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها واکاوی می گردد. نتایج بررسی های به عمل آمده حاکمیت؛ در طراحی و استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی به طرز صحیح و

مبتنی بر مبانی نظری مربوطه مدنظر قرار نگرفته است و عدم توجه به این مهم موجب شده که اطلاعات مربوط به منابع مالی که طبق قانون برای هدف های مشخصی اختصاص یافته، گزارش نشود و اساساً تعداد حساب های مستقل مشخص نیست.

۲- بیان مساله

مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظام های سیاسی مردم سالاری است، ریشه در فلسفه سیاسی داشته و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ خواهی» برای مردم، استوار است. در جوامع دارای نظام های سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می نمایند، لیکن حق پاسخ خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولین و بر مبنای حق طبیعی «دانستن و پاسخ خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی گیری و مطالبه می نمایند. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف «پاسخگو» و «پاسخ خواه» با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می کنند (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

مردم سالاری ایجاب می کند دولتها در برابر مردم که قدرت را به آنها تفویض کرده اند، پاسخگو باشند. پاسخگویی بدون بهره گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکان پذیر نمی نماید. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه و صحیح اطلاعاتی را بین دولت به عنوان پاسخگو و مردم و نمایندگان ایشان به عنوان پاسخ خواه، برقرار کند و به پاسخ خواه این اطمینان را بدهد که دولت منابعی را که در اختیار می گیرد به نحوی مناسب و در جهت هدفهای مصوب نمایندگان ایشان مصرف می کند. (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸ ص ۱۴)

گزارشگری مالی دولتی در واقع مرکز ثقل پاسخگویی دولت و پاسخ خواهی مردم از دولت است و مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد، قادر خواهند بود که از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی ها، آگاه گردند و عملکرد مسئولین را مورد ارزیابی قرار دهند (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری، از اوایل دهه ۹۰ اقدام به زمینه سازی تدوین استانداردهای بخش عمومی نموده و تاکنون مجمع عمومی سازمان حسابرسی چهار بیانیه مفهومی و نه استاندارد حسابداری را به تصویب رسانده است که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم الاجرا شده است. هدف این نوشتار، ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می باشد. در این راستا، ابتدا نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگویی در تدوین نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مورد بحث قرار می گیرد سپس دیدگاه های حاکم بر نحوه گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها و اکاوی می گردد. نتایج بررسی های به عمل آمده حاکیست؛ در طراحی و استقرار نظام حسابداری

و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی به طرز صحیح و مبتنی بر مبانی نظری مربوطه مدنظر قرار نگرفته است و عدم توجه به این مهم موجب شده که اطلاعات مربوط به منابع مالی که طبق قانون برای هدف های مشخصی اختصاص یافته، گزارش نشود و اساساً تعداد حساب های مستقل مشخص نیست. لذا بررسی نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران به ویژه در شرایطی که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در سالهای اولیه تولد خود بسر می برد، ضمن ساده سازی یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی، می تواند در جهت شناسایی چالش ها و موارد ضعف آن به منظور اصلاح رویه مورد استفاده قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۸ ص ۶۵).

۳- نقش و جایگاه نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در ایفای مسئولیت

پاسخگویی عمومی

مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری ها به صورت معمول دو نوع فعالیت تحت عناوین فعالیت های انواع غیر بازرگانی و فعالیت های از نوع بازرگانی انجام می دهند. ویژگی های محیط فعالیت های از نوع دولتی (غیر بازرگانی) با ویژگی های محیط فعالیت های از نوع بازرگانی (اعم از آنکه توسط بخش عمومی انجام می شود یا بخش خصوصی) متفاوت می باشد. تفاوت های بنیادی ویژگی های محیط فعالیت های از نوع غیر بازرگانی با فعالیت های از نوع بازرگانی، موجب شکل گیری یک نظام خاص حسابداری و گزارشگری مالی برای فعالیت های از نوع غیر بازرگانی می شود که اهداف آن در مقایسه با اهداف حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت های از نوع بازرگانی تفاوت در خور ملاحظه ای خواهد داشت (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

ویژگی های محیط فعالیت های از نوع غیر بازرگانی بر پایه مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به سه دسته شامل ویژگی های اولیه (اصلی)، ویژگی های کنترلی و سایر ویژگی ها، تقسیم شده است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت های از نوع غیر بازرگانی به صورت عمده تحت تأثیر ویژگی های اصلی و ویژگی های کنترلی قرار می گیرد و به همین دلیل تفاوت های بنیادی با حسابداری فعالیت های از نوع بازرگانی خواهد داشت. ویژگی های محیط فعالیت های از نوع غیر بازرگانی که در جای مناسب به تشریح آنها خواهیم پرداخت، موجب شده است تا اهداف حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات عمومی بر اساس یک مفهوم بنیادی تحت عنوان «مسئولیت پاسخگویی» که ریشه آن را باید در حوزه فلسفه سیاسی جستجو نمود، تدوین گردد. این مفهوم که جزء لاینفک کلیه اهداف حسابداری و گزارشگری مالی است، محور و مرکز ثقل حسابداری بخش عمومی به عنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی می باشد.

نگاهی اجمالی به ویژگی های محیط فعالیت های غیر انتفاعی دولت و سازمان های بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگی ها را در پیدایش مفهوم «مسئولیت پاسخگویی عمومی» در سیستم های حکومتی مبتنی بر مردم سالاری، روشن می نماید. در این نوع حکومت ها که اساس آن بر پایه تکثیر قطب های قدرت شکل می گیرد،

کانون یکپارچه و متمرکز قدرت به حوضچه‌های متعددی تقسیم و به هر یک از آنان سهمی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات و مسئولیت‌های قوای مقننه، مجریه و قضائیه و تأکید بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم نماید، از مصادیق تکثیر قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

شراکت در قدرت سیاسی، معادل و مساوی با «پاسخگو بودن» است. به همین دلیل هیچ نهادی را در گردونه سیاسی قدرت نمی‌توان به بازی گرفت، مگر آنکه متناسب با سهمی که از قدرت به او تفویض می‌شود، در قبال صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی داشته باشد. بنابراین قدرت در اینگونه نظام‌های سیاسی از خصیصه دو سویه برخوردار است، بدین معنی که از یک سو به نظارت بر نهاد یا نهادهای دیگر می‌پردازد و از سوی دیگر خود نظارت‌پذیر بوده و تحت نگاه و نظر نهادی هم‌عرض و یا مردم به عنوان صاحبان اصلی قدرت، در معرض داوری است. مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظام‌های سیاسی مردم سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی داشته و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم، استوار است. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف «پاسخگو» و «پاسخ‌خواه» با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۲ ص ۲۵).

۴- ویژگی‌های محیط فعالیت بخش عمومی و مسئولیت پاسخگویی

ویژگی‌های ساختاری و خدماتی محیط فعالیت‌های از نوع دولتی یا غیر انتفاعی، از دلایل برجسته شدن نقش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و سایر اجزای سیستم کنترل داخلی بخش عمومی می‌باشد. یکی از این ویژگی‌ها، شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوا است. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، رابطه پرداخت کنندگان مالیات و خدمات دریافتی آنان را به عنوان یکی دیگر از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی محیط فعالیت‌های غیر بازرگانی، در پیدایش مفهوم مسئولیت پاسخگویی و نقش با اهمیت آن، در سیستم حسابداری و کنترل‌های داخلی به دلایل مشروحه زیر، مؤثر دانسته است.

الف- پرداخت کنندگان مالیات به صورت داوطلبانه در تأمین منابع مالی مشارکت نمی‌کنند.

ب- مبلغ مالیات پرداختی، به میزان درآمد و ارزش داری‌های افراد بستگی دارد، بنابراین مالیات بر اساس میل مالیات‌دهنده و در قبال خدمات خاص دولت پرداخت نمی‌شود.

ج- هیچ‌گونه رابطه مبادله‌ای بین منابع مالی فراهم شده و خدماتی که ارائه شده است، وجود ندارد. رابطه تطابق که به صورت معمول بین منابع مالی تأمین شده و خدمات ارائه شده وجود دارد، صرفاً یک رابطه زمانی است (هر دو در یک سال مالی اتفاق می‌افتد)، به جای آنکه یک رابطه مبادله‌ای باشد.

د- دولت در اغلب موارد، خدمات را به صورت انحصاری ارائه می‌دهد.

هـ- تعیین مقدار و کیفیت مطلوب اغلب خدماتی که دولت ارائه می‌دهد، بسیار مشکل است. از این رو شهروندان در مورد انتخاب میزان و کیفیت خدمات عمومی، اختیار کمی دارند. (باباجانی، ۱۳۹۱ ص ۸۷).

تجزیه و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیر انتفاعی سازمان‌های بزرگ عمومی، مؤید این مطلب است که برای ارزیابی عملکرد مدیران در این بخش از فعالیت‌ها، از شاخص دیگری غیر از سود باید استفاده نمود. در فعالیت‌های غیر انتفاعی بخش عمومی برخلاف فعالیت‌های انتفاعی بخش خصوصی، یک شاخص کلی برای اندازه‌گیری عملکرد وجود ندارد و به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأثیرپذیری از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی، مورد توجه قرار گرفته و به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است.

استفاده صحیح و مناسب از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مستلزم سازوکارهای خاصی است که بتواند بستری مناسب را برای ارائه قضاوتی آگاهانه فراهم نماید. بدین معنی که ابتدا باید مبنائی برای ارزیابی عملکرد فراهم شود تا مقامات منتخب و مسئول بر اساس آن اقدام نموده و نسبت به نتایج و پی‌آمدهای آن پاسخگو باشند. در این صورت امکان استفاده از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخصی جهت ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول فراهم خواهد آمد. برای این منظور برنامه‌ای هدفمند تدوین می‌شود که در آن علاوه بر مشخص شدن اهداف، راه‌های رسیدن به این اهداف تعیین و هزینه‌های اجرای برنامه‌ها و چگونگی تأمین منابع مالی و محل مصرف این منابع نیز برآورد و پیش‌بینی خواهد گردید. نتیجه آنکه، به تبع ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیر انتفاعی سازمانهای بزرگ عمومی، دو ویژگی دیگر تحت عنوان «ویژگی‌های کنترلی» در این بخش از فعالیت‌های مورد توجه و تأکید قرار می‌گیرد. به بیان دیگر ویژگی‌های کنترلی که شرح مختصری از آن ارائه می‌شود، پی‌آمد طبیعی ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیر انتفاعی است. همانطور که قبلاً بیان گردید، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در پاراگراف ۱۱۳ بیانیه مفهومی شماره یک خود، بودجه بندی و استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل را از ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های غیر انتفاعی به شمار آورده و در پاراگراف‌های ۱۱۹ تا ۱۲۲ همان بیانیه، دلایل آن‌را به شرح زیر بیان نموده است:

بودجه یکی از مهمترین اسنادی است که توسط دولت تهیه می‌شود. بودجه، برنامه‌ای برای هماهنگ نمودن درآمد و هزینه و یا منابعی قابل دسترس و ضروری برای تحقق اهداف مشخص است. طبع و ماهیت بودجه دارای کاربردهای مالی مهمی به شرح زیر می‌باشد:

الف- بیان سیاست‌های عمومی است:

ب- برنامه مالی و بیان مقاصد مالی است.

ج- نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است.

د- می تواند به عنوان مبنائی جهت ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد.

استفاده از سیستم حساب های مستقل نیز به دلایل زیر به عنوان ویژگی کنترلی مورد توجه قرار گرفته است.

الف- از یک مکانیزم کنترلی خاص برای حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل تعیین شده، باید استفاده شود.

ب- استفاده از حسابداری حساب های مستقل، به عنوان یک مکانیزم کنترلی باید در تدوین اهداف گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد. ضرورت ها و محدودیت های قانونی موجب شده است تا حسابداری حساب های مستقل به عنوان جزء لاینفک مسئولیت پاسخگویی دولت، مورد توجه قرار گیرد.

۵- پاسخگویی مالی و عملیاتی

دو نوع پاسخگویی تحت عناوین «پاسخگویی مالی» و «پاسخگویی عملیاتی» در مورد دولت و سازمان های بزرگ بخش عمومی قابل طرح است. مسئولیت پاسخگویی مالی، این قبیل سازمان ها را به ارائه دلایل و گزارش هایی ملزم می نماید تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت هایی که دولت در دوره جاری (به عنوان مثال یکسال مالی یا بودجه ای) در خصوص تحصیل و مصارف منابع مالی عمومی انجام داده است، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبقین یا تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ نموده اند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و سازمان های بزرگ عمومی به ارائه گزارش هایی ملزم می نماید تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارائی و اثر بخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقیق اهداف مربوط، متقاعد نموده و اطلاعاتی در مورد اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، ارائه نماید.

۶- جایگاه تئوری وجوه و حسابهای مستقل در ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی

تا قبل از طرح تئوری وجوه توسط ویلیام واتر، دو مکتب فکری بر حسابداری حاکم بوده و هر دو نیز مبنای عمل حسابداری قرار گرفته است تاریخچه تئوری مالکیت انفرادی به اوایل قرن ۱۹ میرسد و اولین مکتب فکری است که مبنای متدلوژی حسابداری قرار گرفت. تئوری بنگاه اقتصادی نیز در اوایل قرن ۲۰ مطرح و به اقتضای زمان و به تدریج جایگزین تئوری مالکیت انفرادی گردید. در تئوری مالکیت انفرادی همانند تئوری بنگاه اقتصادی، واحد بازرگانی به عنوان مرکز و کانون توجه حسابداری معرفی و دفاتر حسابداری برای آن نگهداری و گزارشهای مالی نیز برای واحد بازرگانی تهیه می شود.

ویلیام واتر معروف به پدر تئوری وجوه، ضمن انتقاد از دو تئوری شخصیت قبلی و ارائه دلایل کافی در مورد نارسائی های آنها، تئوری وجوه را در اواخر نیمه اول قرن ۲۰ مطرح و ضمن حذف شخصیت از محوریت تئوری

حسابداری ، واحد یا منطقه ای از عملیات بنگاه یا سازمان را به عنوان کانون و مرکز توجه فرایند حسابداری قرار داده و دفاتر و گزارشهای مالی برای آن واحد یا عملیات تهیه می گردد.

معادله حسابداری بر اساس تئوری وجوه به شرح زیر است:

دارایی ها = محدودیت ها در دارایی ها

هر وجه مستقل اجرای برخی اهداف را مورد توجه قرار می دهد. و اثر باتفسیر عمومی حقوق صاحبان سهام مخالف است اما به آن ها به عنوان محدودیت های دارایی نگاه می کند حتی رهن کنندگان بر روی دارایی خاص ادعایی ندارند. بدهی ها پرداخت های آتی را ارائه می کنند و ادعاهای مربوط به دارایی را نشان نمی دهند بنابراین بدهی ها محدودیت هایی است که آن ها بر روی وجوه دارایی ها اعمال می کنند. حقوق باقی مانده یا حقوق مالکان محدودیت نهایی دارایی هارانشان می دهد واژه محدودیت های دارایی اصطلاح عمومی را برای تمام سازمان ها ایجاد می کند.

همچنین درآمد افزایشی را در دارایی ها نشان می دهند که در آن وجوه مستقل کاملاً عاری از محدودیت های حقوق صاحبان سهام می باشند دیگر معاملات ممکن است کل دارایی ها را افزایش دهند اما همیشه محدودیت همزمان وجود دارد.

هزینه ها کاهش خدمات را برای اهداف تعیین شده نشان می دهند که به عنوان هدف وجوه مستقل مشخص شده اند این تعریف نظر هزینه درآمد تولید را در بر می گیرد و بدین معناست که گسترده تر بوده و در سازمان های غیرانتفاعی قابل اجرا باشد.

در حال حاضر ، در گزارشهای مالی دولتها و حکومتهای محلی و نهادهای بزرگ بخش عمومی ، تئوری وجوه نقش برجسته ای در ایجاد شفافیت مالی و کنترل و هدایت منابع مالی به سوی اهداف مصوب ایفا می نماید.

نقش انکار ناپذیر تئوری وجوه در گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع حاکمیتی دولت و شهرداری ها ، در آخرین تحولات حسابداری دولتهای ایالتی و محلی آمریکا که در انتشار بیانیه ۳۴ مصوب ۱۹۹۹ ، *GASB* متبلور شده ، مورد توجه و تاکید قرار گرفته است.

در تئوری وجوه به جای آن که شخصیت (حقیقی یا حقوقی) محور حسابداری قرار گیرد ، حوزه ای از عملیات یا فعالیت ، کانون توجه است و دفاتر حسابداری و گزارشهای مالی حول این محور گردش می کند . این حوزه عمل را حساب مستقل نام دارد و هر حساب مستقل به منظور نیل به هدف یا هدف های معین ایجاد می شود و به همین دلیل ، خدمات بالقوه متصور در دارایی های آن ، برای دستیابی به همان هدف های مشخص تخصیص می یابد .

حساب مستقل ، شخصیت مالی و حسابداری جداگانه با مجموعه ای از حساب های متوازن است که در آن اطلاعات مالی مربوط به معاملات، رویدادها، دارایی ها، بدهی ها، اندوخته ها و خالص دارایی های هر منبع مالی یا

اقتصادی که به اجرای برنامه ها و فعالیت ها و یا نیل به هدف های معینی تخصیص می یابد، براساس الزامات حاکم، ثبت، نگهداری و گزارش می شود.

۱-هدف های گزارشگری مالی، موضوع بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین شده است. از این رو، گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در زمینه مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، بکارگیری و مصرف منابع فراهم کند. تحقق این هدفها مستلزم استفاده از حساب های مستقل با وظایف مشخصی است که رویدادها و معاملات مربوط به حوزه مأموریت تعیین شده را ثبت، طبقه بندی و وضعیت و عملکرد الی آن را جداگانه گزارش کند بنابراین، واحد گزارشگر، می باید از حسابهای مستقل متفاوت و متمایز از یکدیگر تشکیل شود.

۲-منابع فعالیت های حاکمیتی دولت از محل مالیات و عوارض عمومی و اختصاصی و سایر منابع تامین می شود. منابع مالی مذکور برای اجرای برنامه ها، فعالیت ها، طرح ها و پروژه ها و در جهت تحقق هدف هایی مصرف می شوند که در بودجه سالانه و برنامه میان و بلند مدت دولت منظور می گردد. اگرچه فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی از نوع غیرمبادله ای و غیربازرگانی است و در جهت تحقق هدف های تعیین شده انجام می شود، اما مصرف منابع مالی تخصیص یافته به فعالیت ها، مشمول قوانین و مقررات و محدودیت های خاصی است که توسط شورای اسلامی شهر و سایر مراجع ذیصلاح وضع می شود. علاوه براین، منابعی که برای اجرای فعالیت های حاکمیتی تخصیص می یابد باید در محل تعیین شده و در جهت تحقق هدف هایی مصرف شود که در بودجه سالانه و برنامه های مصوب پیش بینی شده است.

بنابراین سیستم حسابداری بخش عمومی باید براساس حساب های مستقل، طراحی و به مورد اجرا گذاشته شود تا بتواند اطلاعات مالی مربوط به هر منبع مالی یا اقتصادی، براساس قوانین، مقررات و محدودیت های حاکم، درحساب مستقل مربوط، ثبت و نگهداری شود تا براساس آن صورت های مالی جداگانه برای هر حساب مستقل تهیه و ارائه گردد و صورت های مالی حسابهای مستقل در جهت ارائه اطلاعات تفصیلی واحد گزارشگر اصلی مورد استفاده قرار گیرد.

۲- رویکردهای حاکم بر انتخاب مدل گزارشگری مالی بخش عمومی

در حال حاضر دو رویکرد بر انتخاب مدل گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. رویکرد اول به این نکته تاکید دارد که مدل گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی می تواند برای نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد و این انتخاب بر اساس تفکری موسوم به دولت بازار شکل گرفته و حامیان آن معتقدند که دولتها به کسب و کار مشغولند و تنها تفاوت آنها در این است که کسب و کار بسیار بزرگی دارند و باید از سازوکارهای بازار پیروی کنند. رویکرد دیگر در مقابل تفکر دولت بازار

تفکری موسوم به " دولت ملت " بر این نکته تأکید می کند که امور حاکمیتی دولت تابع سازوکار بازار نیست و دولت مسئولیت رفاه عمومی شهروندان را بر عهده دارد (حصارزاده، ۱۳۹۴ ص ۲۵).

۱-۲- رویکرد دولت- ملت (مدل آمریکایی)

صاحب نظران این رویکرد معتقدند امور حاکمیتی دولت تابع سازوکار بازار نیست و دولت مسئولیت رفاه عمومی شهروندان را بر عهده دارد. بنابراین دولت باید از مدل‌های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیتهای از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کند. مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا هر یک از واحدهای فعال در بخش عمومی باید دو مجموعه صورت مالی تهیه نمایند. مجموعه اول، که مشابه با بخش خصوصی است، برای کل واحد؛ که اصطلاحاً صورتهای مالی سطح جامع نامیده می‌شود. صورتهای مالی سطح جامع، پاسخگویی عملیاتی را هدف گیری می‌کند مجموعه دوم برای هر یک از منابع مالی دارای حسابهای خود تراز؛ که اصطلاحاً صورتهای مالی سطح حسابهای مستقل نامیده می‌شود. صورتهای مالی سطح حساب مستقل، پاسخ گویی مالی را نشانه می‌رود. به عبارت دیگر، شهروندان به عنوان مهمترین ذینفع این صورتهای مالی، با بررسی صورتهای سطح جامع قادر خواهند بودند، توانایی واحد گزارشگر را در بکارگیری بهینه منابع ارزیابی نمایند و با بررسی صورتهای مالی سطح حساب مستقل قادر خواهند بود میزان مطابقت تحصیل و مصرف شدن منابع با الزامات را ارزیابی نمایند.

جدول ۱- نگاره مدل آمریکایی

نوع فعالیتها	نوع صورتهای مالی	مبنای مورد عمل	معیار مورد عمل	نوع پاسخگویی
فعالیتها	سطح جامع	تعهدی کامل	جریان منابع اقتصادی	عملیاتی
حاکمیتی	سطح حسابهای مستقل	تعهدی تعدیل شده	جریان منابع مالی	مالی
فعالیتها	سطح جامع	تعهدی کامل	جریان منابع اقتصادی	عملیاتی
بازرگانی	سطح حسابهای مستقل	تعهدی کامل	جریان منابع اقتصادی	مالی

همانگونه که ملاحظه می‌گردد در این مدل علاوه بر صورتهای مالی سطح جامع تهیه صورتهای مالی سطح حساب های مستقل الزامی شده است که در ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کاربرد دارد.

۲-۲- رویکرد دولت- بازار (مدل شبه بازرگانی)

حامیان این رویکرد معتقدند که دولتها به کسب و کار مشغولند و تنها تفاوت آنها در این است که کسب و کار بسیار بزرگی دارند بنابراین باید از سازوکارهای بازار پیروی کنند. کشورهایی که مدیریت عمومی نوین را به صورت کامل پذیرفتند و به دنبال آن از سازوکارهای مدیریتی نهادهای بخش خصوصی پیروی کردند، مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی را با اندک تعدیلهایی در نهادهای بخش عمومی به اجرا درآوردند. مدل

گزارشگری مالی مورد استفاده در این رویکرد که براساس چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مشترک نهادهای بخش خصوصی و عمومی طراحی می‌شود، به مدل گزارشگری مالی شبه بازرگانی و یا مدل بین المللی موسوم شده است.

در مدل بین المللی از بین پاسخگویی عملیاتی و مالی، پاسخگویی عملیاتی مورد توجه قرار گرفته و صرفاً تهیه صورتهای مالی سطح جامع، الزامی است. در مدل بین المللی مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی تنها مبنا و معیاری است که بکار گرفته شده است. در این مدل تهیه صورتهای مالی سطح حساب های مستقل و در نتیجه مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری آن (مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع مالی) مسکوت مانده است [۳].

جدول ۲- نگاره مدل بین المللی

نوع پاسخگویی	معیار مورد عمل	مبنای مورد عمل	نوع صورتهای مالی	نوع فعالیتها
عملیاتی	جریان منابع اقتصادی	تعهدی کامل	سطح جامع	فعالیتهاى حاکمیتی
عملیاتی	جریان منابع اقتصادی	تعهدی کامل	سطح جامع	فعالیتهاى بازرگانی

همانگونه که ملاحظه می گردد تهیه صورتهای مالی سطح حساب های مستقل در مدل بین المللی مسکوت مانده است که برخی از دلایل آن به شرح زیر قابل ذکر می باشد:

اول- با توجه به هدف استانداردهای بین المللی مبنی بر جهان شمول شدن و تجویز رویه هایی که برای همه کشورها قابل استفاده باشد، این استدلال وجود دارد که تحت هر شرایطی و برای هر کشوری بحث پاسخگویی عملیاتی و تهیه صورت های مالی در سطح جامع ضروری است. از این رو استانداردهای بین المللی بخش عمومی، صرفاً پاسخگویی عملیاتی و تهیه صورتهای مالی در سطح جامع را الزامی می نماید.

دوم - اصولاً مبنای تدوین استانداردهای بین المللی بخش عمومی، استانداردهای بین المللی بخش خصوصی می باشد. مقایسه استانداردهای بین المللی بخش عمومی و خصوصی حاکی از آن است که از بین ۳۱ استاندارد مصوب هیئت تدوین، استانداردهای بین المللی بخش عمومی تنها سه استاندارد ۲۳، ۲۲ و ۲۴ و تحت عنوان "افشای اطلاعات پیرامون بخش عمومی دولت"، "درآمدهای حاصل از معاملات غیرمبادله ای" و " نحوه ارایه اطلاعات بودجهای در صورتهای مالی"، معادلی در بین استانداردهای بین المللی بخش خصوصی ندارد. همچنین مطابق با گزارش انجمن مدیران دولتی نیوزلند، علی رقم اینکه بین دو استاندارد حدود ۱۸۲ مورد تفاوت های بسیار جزئی وجود دارد لکن تفاوتهای عمده محدود به کمتر از ده مورد بوده و بیش از نیمی از این تعداد، تفاوت در موارد مرتبط با افشا (و نه اندازه گیری) می باشد. از آنجا که استانداردهای بین المللی بخش خصوصی صرفاً بر سطح جامع متمرکز است، متعاقباً استانداردهای بین المللی بخش عمومی نیز تنها همین سطح را مورد توجه قرار داده است.

سوم - این استدلال مطرح می‌شود که با گسترش موضوع مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی، انتظار می‌رود به تدریج نوع نگاه به بخش عمومی شباهت بیشتری به بخش خصوصی یابد و نوع مدیریت و استفاده از منابع و در نهایت نوع پاسخگویی مرتبط، معطوف مسایل عملیاتی گردد. به عبارت دیگر، با گسترش مفهوم یادشده، این انتظار وجود دارد که به تدریج پاسخ خواهی شهروندان و پاسخگویی مدیران واحدهای بخش عمومی بر چگونگی استفاده از منابع یا مسایل عملیاتی متمرکز گردد (حصارزاده، ۱۳۹۴ ص ۲۵).

۸- نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی ایران

سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری، از اوایل دهه ۹۰ اقدام به زمینه سازی تدوین استانداردهای بخش عمومی نموده و تاکنون مجمع عمومی سازمان حسابرسی چهار بیانیه مفهومی و نه استاندارد حسابداری را به تصویب رسانده است که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم‌الاجرا شده است. بر اساس استاندارد شماره یک با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی واحد گزارشگر باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند ضمن اینکه مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:

الف. صورت وضعیت مالی؛

ب. صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

پ. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص؛

ت. صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و

ث. یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است. شایان ذکر است ارائه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اختیاری است.

الف. صورت وضعیت مالی

هر واحد گزارشگر باید داراییهای جاری و غیرجاری، و بدهیهای جاری و غیرجاری را به صورت طبقات جداگانه در متن صورت وضعیت مالی ارائه کند، به استثنای زمانی که ارائه اطلاعات بر مبنای نقدشوندگی، قابل اتکاتر و مربوطتر باشد. صورت وضعیت مالی باید حداقل حاوی داراییهای ثابت مشهود، سرمایه‌گذارها، داراییهای نامشهود، موجودی مواد و کالا، پیش‌پرداختها، حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای، حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، موجودی نقد، حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای، حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، پیش‌دریافتها، ذخایر، بدهیهای غیرجاری، و ارزش خالص باشد.

ب. صورت تغییرات در وضعیت مالی

کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده در یک دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی آن دوره گنجانده شود، مگر اینکه الزام دیگری توسط یک استاندارد حسابداری بخش عمومی مقرر شده باشد. صورت تغییرات در وضعیت مالی باید حداقل حاوی درآمدهای عمومی، واریزی به خزانه از محل درآمد عمومی، دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته، دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی، کمکهای بلاعوض، سایر درآمدها، هزینه‌ها به تفکیک فصول هزینه (شامل هزینه استهلاک و کاهش ارزش داراییها) و خالص تغییر در وضعیت مالی دوره باشد.

پ. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص باید خالص تغییر در وضعیت مالی دوره، درآمدها و هزینه‌هایی که شناسایی آنها به طور مستقیم در ارزش خالص به موجب قانون یا سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده باشد، و اثرات ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات را ارائه نماید. همچنین، واحد گزارشگر باید مانده ارزش خالص در ابتدا و پایان دوره و تغییرات آن طی دوره، و تغییرات مبلغ دفتری اجزای گردش حساب تغییرات در ارزش خالص (اجزایی که به صورت جداگانه افشا می‌شوند) طی دوره را در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص افشا نماید.

ت. صورت مقایسه بودجه و عملکرد

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ با عنوان نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی واحد گزارشگر را ملزم می‌کند تا مقایسه بودجه و عملکرد را ارائه کند. مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل مقایسه بودجه اولیه و نهایی، مقایسه بودجه نهایی و عملکرد براساس یک مبنای قابل مقایسه، و افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشتهای توضیحی را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد.

ث. یادداشتهای توضیحی

یادداشتهای توضیحی باید اطلاعاتی در خصوص موارد زیر افشا کند:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده است؛

ب. مبنای ارائه صورتهای مالی و خلاصه اهم رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در تهیه آنها؛

پ. مواردی که افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده و در صورتهای مالی

اساسی ارائه نشده است؛ و

ت. موارد دیگری که در صورتهای مالی اساسی ارائه نشده است، لیکن افشای آنها برای ارائه مطلوب ضرورت دارد.

همچنین بر اساس این استاندارد هر قلم مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، صورت مقایسه بودجه و عملکرد، و صورت جریان وجوه نقد باید به یادداشتهای توضیحی مربوط عطف داده شود.

شایان ذکر است از آنجاییکه ثبت، نگهداری و کنترل هزینه های هر یک از مراکز هزینه اهمیت ویژه ای دارد لذا ضروری است هر یک از عوامل هزینه به هنگام تحقق و ثبت در حساب ها به مراکز هزینه مربوط ردیابی شده و در حساب ها شناسایی شوند. تجمع هزینه ها در مراکز هزینه به عنوان ورودی سیستم حسابداری بهای تمام شده مورد استفاده قرار می گیرد. به عبارت دیگر اطلاعات مالی حاصل از سیستم حسابداری دولتی از طریق این مراکز وارد سیستم حسابداری بهای تمام شده می شود تا با استفاده از اطلاعات عملکردی موجود در این سیستم، بهای تمام شده فعالیت ها، خدمات و محصولات محاسبه گردد.

به طور کلی در ایران، مشابه با رویکرد تدوین استانداردهای بخش خصوصی، تدوین استانداردهای بخش عمومی بر مبنای همتای بین المللی آن انجام می شود. مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، مشابه با همتای بین المللی صرفاً پاسخگویی عملیاتی و تهیه صورتهای مالی سطح جامع را مورد توجه قرار داده باشد و پاسخگویی مالی و تهیه صورتهای مالی سطح حسابهای مستقل مسکوت مانده است. مطابق با استانداردهای بخش عمومی ایران، مبنای حسابداری و معیار مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی می باشد و به طور کلی استفاده از سایر مبانی و معیارها در تهیه صورتهای مالی مجاز نخواهد بود [۱۱].

جدول ۳- نگاره مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری

نوع فعاليتها	نوع صورتهای مالی	مبنای مورد عمل	معیار مورد عمل	نوع پاسخگویی
فعاليتهای حاکمیتی	سطح جامع	تعهدی کامل	جریان منابع اقتصادی	عملیاتی
فعاليتهای بازرگانی	سطح جامع	تعهدی کامل	جریان منابع اقتصادی	عملیاتی

همانگونه که ملاحظه می گردد تهیه صورتهای مالی سطح حساب های مستقل در مدل ایرانی مشابه مدل بین المللی مسکوت مانده است.

۹- بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی در سده گذشته

نگاهی گذرا به سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در صد سال اخیر، بیانگر این واقعیت است که بر اساس قوانین محاسبات عمومی مورد اجرا در این سالها، قابلیتهای حسابداری و گزارشگری مالی از یکسو و الزام مقامات اجرایی به گزارشگری مالی از سوی دیگر، کاهش یافته است. اگر چه مقررات مالی دیگری نظیر قانون مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش

عالی و تحقیقاتی و قوانین عمرانی پنج ساله قبل از انقلاب اسلامی، بر سیستم حسابداری نهادهای مشمول آن تأثیر گذار بوده است، اما دامنه آن به نهادهای ذریع محدود شده است. از این رو، می توان نتیجه گیری کرد که ویژگیهای کلی سیستمهای حسابداری موضوع قوانین محاسبات صد سال گذشته بیانگر این حقیقت انکارناپذیر است که ظرفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی این سیستمها از جنبه احکام قانونی و الزام آور و مؤثر بر ساختار حسابداری و گزارشگری مالی، سیر نزولی داشته است. به بیان دیگر، قطع نظر از اثبات اجرا یا عدم اجرا، احکام پیش بینی شده در قوانین اول و دوم درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی، نسبت به احکام مشابه در قوانین سوم و چهارم، از ظرفیت بالاتری برخوردار بوده است.

آنچه که به راحتی می توان دریافت این است که در مواردی که سیستمهای حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت مناسبی برخوردار بوده و در زمان اجرای آنها در نوع خود مترقی و پیشرفته بوده است، کم و بیش در عمل اجرا نشده و احکام مترقی این قوانین در قوانین بعدی حذف شده است. در موارد دیگر، سیستمهای حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت کافی برای تحقق اهداف پاسخگویی برخوردار نبوده است که این امر نیز کیفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بر منابع عمومی را کاهش داده است. از اینرو، دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی و نهادهای مستقل نظارتی نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کشور، باید به این امر مهم توجه کنند که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی علاوه بر تحول در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم ایجاد تحول اساسی در سایر خرده نظامهایی نظیر بودجه بندی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و استقرار جریان آزاد اطلاعات است. تدوین مقررات مناسب و سازگار با ویژگیهای محیطی و نیازهای اطلاعاتی برای ایجاد تحول و استقرار این خرده نظامها، قطعاً در پیاده سازی موفق نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی به امری ضروری و اجتناب ناپذیر مبدل شده است (باباجانی، ۱۳۹۱ ص ۸).

۱۰- چالش های ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی در نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران :

نتایج بررسی های به عمل آمده حاکیست در طراحی و استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه و تأکید بر مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده، با توجه به موارد زیر، محقق نخواهد شد (نیک اندیش، ۱۳۹۴ ص ۱۴).

۱-۱۰- عدم به کارگیری صحیح تئوری وجوه و عدم استفاده از حساب های مستقل:

در طراحی و استقرار نظام حسابداری بخش عمومی ایران، تئوری وجوه به طرز صحیح و مبتنی بر مبانی نظری مربوطه به کار گرفته نشده است و عدم توجه به این مهم موجب شده که منابع مالی که طبق قانون برای هدف های مشخصی اختصاص یافته تعریف و شناسایی نشود و اساساً تعداد حساب های مستقل مشخص نیست (باباجانی، ۱۳۹۴

ص ۴). فلذا یکی از مهمترین انتقادهای وارد شده به نظام حسابداری بخش عمومی ایران عدم به کارگیری صحیح حسابهای مستقل می باشد.

۲-۱۰- عدم توجه به تفاوت اساسی ویژگیهای محیطی امور حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با ویژگیهای محیطی فعالیتهای بازرگانی بخش خصوصی

از آنجائیکه ویژگیهای فعالیتهای حاکمیتی، (از قبیل نحوه تامین منابع مالی، ساختار قدرت و فقدان رابطه مالیات پرداختی و خدمات قابل ارائه) نظام حسابداری و گزارشگری مالی خاص خود را طلب می کند و گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای بازرگانی و انتفاعی، از اساس با گزارشگری مالی منطبق با ویژگیهای محیطی نهادهای بخش عمومی تفاوت دارد و قادر به تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان نیست.

۳-۱۰- استفاده از مبنای تعهدی موجب شناسایی درآمدهایی می شود که نمی توان برای انجام پرداختها و ایفای تعهدات جاری استفاده نمود

استفاده از مبنای تعهدی برای شناسایی کلیه درآمدها موجب شناسایی منابع مالی می شود که نمی توان برای انجام پرداختها و ایفای تعهدات جاری که در سند بودجه بر عهده واحدهای بخش عمومی است، صرف نمود. بنابراین چنانچه از مبنای تعهدی برای شناسایی درآمدهای مزبور استفاده شود، ممکن است استفاده کننده گان، با این ابهام مواجه شوند که چرا علیرغم وجود منابع مالی عمده شناسایی شده، انجام پرداختها و ایفای تعهدات جاری مقرر در سند بودجه، صورت نپذیرفته است (باباجانی، ۱۳۹۴ ص ۷).

۴-۱۰- استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی موجب شناسایی داراییها و بدهیهای می شود که مصداقی در سند بودجه ندارد

تحت معیار جریان منابع مالی، به طور کلی، تنها اقلامی که یک منبع مالی (وجه نقد یا سریع التبدیل به وجه نقد به همراه پیش پرداختها و موجودی مواد و کالا) هستند، دارایی محسوب می شوند. همچنین به طور کلی، تعهد فعلی به خروج این منابع کوتاه مدت یا جلوگیری از ورود این منابع کوتاه مدت، بدهی محسوب میشود. این امر نیز با نوع منابع مالی که در حسابهای مستقل فعالیتهای حاکمیتی مورد استفاده قرار می گیرد هماهنگ است. چرا که منابع مالی مزبور، اغلب منابع مالی بودجه ای (منابع مالی که از طریق تخصیص بودجه در دسترس قرار می گیرد) می باشد و منابع مالی بودجه ای هر دوره برای انجام پرداختها و ایفای تعهدات همان دوره صرف می شود.

چنانچه از معیار جریان منابع اقتصادی برای شناسایی داراییها و بدهیها استفاده گردد، دارایی و بدهیهای شناسایی می شود که نمونه ای در سند بودجه ندارد و لذا قابلیت مقایسه از بین می رود و ممکن است استفاده کننده صورتهای مالی سطح حساب مستقل، با ابهام مواجه شود که چرا علیرغم وجود منابع اقتصادی عمده شناسایی شده، انجام پرداختها و ایفای تعهدات جاری مقرر در سند بودجه، صورت نپذیرفته است. همچنین به دلیل شناسایی

مخارجی همچون هزینه استهلاک دارایی ممکن است با این ابهام مواجه شود که چرا مخارج بیش از مخارج مجاز در سند بودجه است (باباجانی، ۱۳۹۴ ص ۱۰).

۵-۱۰- عدم انطباق قانون محاسبات عمومی کشور با استانداردهای بخش عمومی ایران

قانون محاسبات عمومی فعلی صرفنظر از اصلاحات صورت گرفته از سال ۱۳۶۶ با گذشت بیش از چهار دهه ترتیبات قانونی حاکم بر نظام مالی کلان دولت را به خود اختصاص داده و از زمان تصویب آن تا کنون مبنای و محور اصلی نظام مالی و معاملاتی حاکم بر نظام های حسابداری، حسابرسی و محاسباتی بخش عمومی کشور بوده و یکی از مهمترین مقررات قانونی برای هدایت و هماهنگی امور اقتصادی و اجرایی کشور است. این موضوع از این نظر حائز اهمیت است که کلمه به کلمه و حرف به حرف این گونه قوانین منشاء اثر و فعل و انفعالات مالی است و چه بسا عدم لحاظ یک ویرگول باب بحث ها و چالشهای بزرگی را برای اشخاص حقیقی درگیر و یا نهادهای نظارتی مرتبط را فراهم نماید. قانون محاسبات فعلی در موارد با اهمیتی (از جمله مبنای حسابداری مورد نظر و تاکید بر پاسخگویی مالی و عدم توجه کافی به پاسخگویی عملیاتی) با استانداردهای حسابداری بخش عمومی در تعارض می باشد با توجه به لزوم تغییر در نظام بودجه ریزی و مبنای حسابداری حاکم بر دستگاههای اجرایی به منظور شفافیت در عملکرد مالی دولت و اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور بازنگری و اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور در تحقق اهداف یادشده را ضروری نموده است.

۱۱- نتیجه گیری و پیشنهاد

نتایج بررسیهای به عمل آمده حاکیست؛ پیاده سازی نظام حسابداری بخش عمومی ایران، اگر چه موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی عملیاتی می شود ولیکن با توجه به عواملی از قبیل عدم به کارگیری صحیح تئوری وجوه و حساب های مستقل، عدم توجه به تفاوت اساسی ویژگیهای محیطی امور حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با ویژگیهای محیطی فعالیتهای بازرگانی بخش خصوصی، استفاده از مبنای تعهدی برای درآمدهایی که نمی توان برای انجام پرداخت ها و ایفای تعهدات جاری از آن استفاده نمود و عدم انطباق قانون محاسبات عمومی کشور با استانداردهای بخش عمومی ایران و همچنین از آنجائیکه استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی موجب شناسایی داراییها و بدهیهای می شود که مصداقی در سند بودجه ندارد، فلذا با طراحی و استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه و تاکید بر مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده همچنان با چالش جدی مواجه خواهد بود.

در راستای انجام اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی در ایران و با توجه به شرایط کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته و تجارب آنها در انجام اصلاحات و همچنین پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، می توان پیشنهادهای زیر را ارائه داد:

الف- استفاده از تئوری وجوه به طرز صحیح و مبتنی بر مبانی نظری مربوطه و تاکید بر تعریف و شناسایی حساب های مستقل با توجه به منابع مالی که طبق قانون برای هدف های مشخصی اختصاص یافته است .

ب- تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی علاوه بر تحول در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم ایجاد تحول اساسی در سایر خرده نظامهایی نظیر بودجه بندی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و استقرار جریان آزاد اطلاعات است. ضمن اینکه تدوین مقررات مناسب و سازگار با ویژگیهای محیطی و نیازهای اطلاعاتی برای ایجاد تحول و استقرار این خرده نظامها، قطعاً در پیاده سازی موفق نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی امری ضروری و اجتناب ناپذیر می باشد.

ضمناً صرف منابعی جهت انجام مطالعات پژوهشی و نگارش و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی در ایران ضروری به نظر می رسد؛ چراکه وضعیت اقتصادی و اجتماعی ایران به طور کلی با وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشورهای توسعه یافته تفاوت دارد، لذا اگر قرار است استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی در ایران لازم الاجرا شود، بهتر است این استانداردها همراه با تعدیل هایی متناسب با شرایط بخش عمومی کشور انجام پذیرفته و اجرا شود.

منابع:

- ۱- اکرمی، سید رحمت اله (۱۳۹۳). "بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت" مجله اقتصادی شماره های ۱ و ۲، فروردین و اردیبهشت
- ۲- باباجانی، جعفر (۱۳۹۴). "بازنگری رهنمودهای حسابداری دولتی با رویکرد تعهدی" سامانه وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ۳- باباجانی، جعفر (۱۳۷۸). "ارزیابی ظرفیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، دانشگاه علامه طباطبایی تهران
- ۴- باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). "ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی". فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۲
- ۵- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). "تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه های اجرایی کشور". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی شماره ۳۱
- ۶- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل های داخلی در بخش عمومی". مجله دانشکده علوم اقتصاد، سال پانزدهم، شماره ۴
- ۷- باباجانی، جعفر (۱۳۹۱). "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی در سده گذشته"، فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۲

- ۸- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالشهای فراروی آن" فصلنامه حسابرس
- ۹- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). "نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی". فصلنامه دانش حسابرسی
- ۱۰- باباجانی، جعفر (۱۳۹۱). "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها". مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران
- ۱۱- حصارزاده، رضا (۱۳۹۴). "یکپارچه سازی نظام مند مفاهیم و مدل سازی بصری گزارشگری مالی در بخش عمومی"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
- ۱۲- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۳). مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی تهران: سازمان حسابرسی
- ۱۳- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۴). نحوه ارایه صورتهای مالی. استاندارد حسابداری شماره ۲ تهران: سازمان حسابرسی
- ۱۴- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۳). پیوست استانداردهای حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی تهران: سازمان حسابرسی
- ۱۵- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری ها، جلد اول، مفاهیم بنیادی...، مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران
- ۱۶- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری ها، جلد دوم، حوزه های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری (در جریان انتشار)، مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران (۱۳۹۰)
- ۱۷- نیک اندیش، مسعود (۱۳۹۴). "واکاوی مدل بین المللی گزارشگری مالی در بخش عمومی (مدل شبه بازرگانی)"
- ۱۸- نیک اندیش، مسعود (۱۳۹۵). "نقش و جایگاه تئوری وجوه در تدوین نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران"

19- New Zealand society of local government managers. (2012). "Much Ado About Very Little:

Differences Between IFRS and IPSAS". Retrieved from: <http://www.solgm.org.nz>

20-Deloitte. (2014). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) . Retrieved from IASPIUS: <http://www.iasplus.com/>

21- Government Accounting Standard Board - GASB (2010), Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards: Statement of Principles of Fund Accounting Systems.