

حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ابزاری مناسب جهت افزایش پاسخگویی و نظارت مالی دولت

غریبه اسماعیلی کیا، استادیار دانشگاه ایلام،

Gh.esmailikia@ilam.ac.ir

حمید سلیمانی

حسابدار رسمی - دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

Hsoleymanis4@yahoo.com

چکیده

از اوایل دهه ۱۹۹۰، استرالیا و نیوزلند در به‌کارگیری فعالیت‌های حسابداری با الگوی بازرگانی در فعالیت‌های دولتی پیشرو بودند. امروزه این فعالیت‌های با الگوی بازرگانی از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مشابه، مورد حمایت دولت‌ها در سراسر دنیا هستند. هرچند ممکن است که حسابداری صرفاً فعالیتی تکنیکی و فنی به نظر برسد، اما فعالیت‌های آن می‌تواند با خود مفاهیم قانونی و سیاسی (اجتماعی) حائز اهمیتی به همراه داشته باشد. حسابداری با الگوی بازرگانی برای دولت‌ها ابداع نشده و برای تأمین کنترل‌های قانونی ضروری یا ایفای تعهدات پاسخگویی عمومی دولت مناسب نیستند. نکات مذکور با استفاده از شواهد حاصل از تجربه نیوزلند تبیین و تشریح می‌شود، با این هدف که پیش از گسترش بیشتر این تحولات در سایر دولت‌ها و به‌طور ویژه در کشور ما، مفاهیم قانونی و سیاسی مرتبط با آن مورد توجه قرار گیرد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری بخش عمومی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تحولات بخش عمومی.

مقدمه

به دلیل فشار اقتصادی جهانی، دولت‌های سراسر دنیا در جستجوی ارائه کارا تر و اثربخش تر خدمات عمومی هستند. اصول مدیریت نوین عمومی توسط دولت‌ها استفاده شده تا به نوسازی نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی کمک نماید. فن‌های مبتنی بر حسابداری به‌عنوان جریان حیاتی، مدیریت عمومی نوین و مجموعه کلیدی از فناوری‌ها برای پشتیبانی از تحولات در مدیریت بخش عمومی و کنترل آن در نظر گرفته می‌شود (فتفارین و جودی، ۲۰۱۲). محرک‌های متعدد و تقریباً مشابهی عامل وقوع تحولات در کشورهای مختلف بوده است. یکی از چالش‌های این تحولات این است که رویه‌ها و فعالیت‌های بخش خصوصی، بدون بررسی عمیق اهداف و ویژگی‌های آن در بخش عمومی، نسخه‌برداری و معرفی شده است (کریستنسن، ۲۰۰۲). بر اساس دیدگاه‌های کریستنسن، معرفی غیر نقادانه روش‌های حسابداری بخش خصوصی و فقدان واضح چارچوب مفهومی حسابداری دولتی، بیش از حل مشکلات منجر به ایجاد آن‌ها شده است. به‌هرحال گذار از گزارشگری نقدی به گزارشگری تعهدی، پیشرفت قابل توجهی در گزارشگری مالی بخش عمومی تلقی می‌شود. محققین این تغییر در پارادایم را به‌عنوان حسابداری نوین توصیف می‌نمایند و آن را با حرکت بخش عمومی به سمت مدیریت گرایی ارتباط دادند (گراسی و تاگیسون، ۲۰۰۷).

در طی دهه ۱۹۸۰، نیوزلند در ایجاد بسیاری از آرمان‌های بازار آزاد و فعالیت‌های نئولیبرالیسم به‌عنوان نمونه و الگوی اولیه شناخته شد. بانک جهانی، اقتصاددانان و سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۱، مدل شناخته شده به‌عنوان تجربه نیوزلند^۲ را به‌عنوان الگویی که کشورهای سراسر دنیا می‌توانند از آن پیروی کنند، موردستایش قرار دادند (کلسی، ۱۹۹۷). پیشرو بودن نیوزلند در جنبه‌های از تحولات اقتصاد نئولیبرال برای همه شناخته شده است، وزارت خزانه‌داری طراح اصلی و هدایت‌کننده تحولات در این کشور بوده است (پالوت، ۱۹۹۸). حرکت نهایی و سریع این کشور به سوی تحولات، پیرو تغییر در دولت در جولای ۱۹۸۴ رخ داد. وزارت خزانه‌داری تبدیل مدیریت مالی دولتی و گزارشگری دولتی را به حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی به‌عنوان هسته مرکزی این تحولات نئولیبرال شناسایی نموده است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

پیش از این تحولات، مدیریت مالی عملیات دولت نیوزلند، مبتنی بر چرخه نقدی کنترل مخارج و گزارشگری بود. در سال ۱۹۸۹، نیوزلند قانون تهیه بودجه بر مبنای تعهدی و حسابداری با الگوی بازرگانی در کل بخش عمومی را با شروع از سال مالی اول جولای ۱۹۹۱ تصویب نمود. اولین صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی برای دولت مرکزی برای سال مالی منتهی به ۳۰ ژوئن ۱۹۹۲ بود. این‌ها صورت‌های کل دولت با استفاده از فعالیت‌های تلفیق بود تا گزارش‌های مالی

^۱ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

بخش‌های مختلف دولت را ترکیب کنند. اصلاح‌طلبان حسابداری بخش عمومی نیوزلند اقدام به ترویج پذیرش تغییرات با الگوی بازرگانی مشابه با آنچه در سطح بین‌المللی رخ می‌داد، نمودند. پذیرش این تحولات مستقیماً با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای بخش بازرگانی ایجاد شده و یا غیرمستقیم با به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی که توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران تدوین شده، انجام می‌شد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند، در نتیجه احتمال ادغام آن‌ها را در یک دوره زمانی را افزایش می‌دهد (سیمپکین، ۲۰۰۰).

علیرغم ماهیت به‌ظاهر فنی حسابداری، پذیرش و انتشار حسابداری با الگوی بازرگانی برای همه دولت‌ها، هم به لحاظ قانونی و هم سیاسی (اجتماعی) حائز اهمیت است و از این‌رو نیازمند توجه بیشتری است. همچنین حرفه حسابداری نوعاً فن‌های حسابداری و گزارشگری مالی را به‌صورت بی‌طرفانه ارائه می‌نماید و متمایل به ارائه بی‌طرفانه و منصفانه گزارش‌های مالی است (لیهمان، ۱۹۹۲). صورت‌های مالی ممکن است ادعا کند که واقعیت‌های اقتصادی را ارائه می‌کند، اما آن‌ها گزینشی هستند و آشکار است که در رابطه با مواردی که در این صورت‌های مالی گزارش می‌شود، اثرات ترکیبی دارند. اثرات قانونی پذیرش فعالیت‌های با الگوی بازرگانی باعث می‌شود دولت‌ها بازرگانی به نظر برسند و نهایتاً طرز تفکر این باشد که باید با آن‌ها به‌عنوان واحدهای بازرگانی رفتار کنند. ریاست کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران، رولف ورمیولن در رابطه با تحولات نیوزلند به این شکل اظهار نظر نموده که گزارش‌های مالی دولت باید به شکل بازرگانی ارائه شود به این دلیل که دولت یک تجارت (کسب‌وکار) است:

حسابداری، حسابداری است و حسابرسی، حسابرسی است و فن‌ها، زمانی که در بخش خصوصی و یا بخش عمومی به کار روند، یکسان هستند. نمی‌توانم ببینم که چرا حساب‌های دولت که چیزی بیش از یک تجارت بزرگ و عمده نیست، باید از حساب‌های شرکت‌ها متفاوت باشد»

ورمیولن نتوانست شالوده قانون اساسی دولت ویست مینستر که جدای از سایر قوانین نیست را تشخیص دهد (پالوت، ۱۹۹۱). علاوه بر این، در سال ۲۰۰۴، عضو ارشد دفتر حسابرس کل بیان کرد، کسانی که تحولات مالی اخیر را ترویج نموده‌اند، میثاق‌های قانونی و مفاهیم قانون اساسی نیوزیلند را درک نکرده‌اند (نیوبری و پالوت، ۲۰۰۶).

دولت تفاوت عمده‌ای با بخش بازرگانی دارد و هدف حسابداری بخش عمومی به‌طور قابل توجهی متفاوت است. در سیستم وست‌مینستر، اصل پیش‌زمینه حسابداری دولتی، کنترل دموکراتیک بر استفاده از وجوه نقد و توانایی دولت‌ها برای تأمین مالی از طریق وضع مالیات است. تأمین مالی کشور نهایتاً با آزادی و اختیارات کشور مرتبط است. ابزار قدرتمندی است که از طریق آن آزادی به تدریج قابل تحصیل است. فعالیت‌های حسابداری با الگوی بازرگانی هرگز به دنبال توجه به تبعات سوء مدیریت مالی نیستند لذا استدلال مقاله حاضر این است که گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی برای کاربرد در دولت مناسب نیست.

تمرکز بخش بعدی بر مرور مختصر رویدادهایی است که منجر به حمایت سراسر دنیا از حسابداری با الگوی بازرگانی برای دولت‌ها شد. ابتدا توضیح مختصری راجع به حسابداری تعهدی با الگوی بازرگانی و مفاهیم آن ارائه خواهد شد و سه مثال از گزارشگری مالی دولتی در نیوزلند که بیانگر نگرانی‌ها را در مورد نامناسب بودن حسابداری با الگوی بازرگانی است ارائه می‌شود، سپس ارتباط بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بررسی خواهد شد و نهایتاً با این استدلال که امروزه تلاش‌ها برای پیاده‌سازی تحولات نظام حسابداری بخش عمومی دولت‌های سراسر دنیا و از جمله کشور ما در حال انجام است که آغازگر آن نیوزلند و استرالیا بوده‌اند و به نظر می‌رسد همچنان این تحولات ادامه خواهد یافت، از مقاله نتیجه‌گیری خواهد شد. هرچند که در رابطه با نیاز به تحول و تغییر در فعالیت‌های مدیریت مالی بخش عمومی، بحثی وجود ندارد، شکل تحول مورد پذیرش، نیازمند تجدیدنظر است و باید به گونه‌ای باشد که مفاد قانونی مرتبط با توانایی اعمال کنترل بر وجوه عمومی رعایت شده و دستیابی به اهداف عمومی و منافع عمومی در فعالیت‌های دولتی را امکان‌پذیر نماید.

حسابداری بخش عمومی و به‌کارگیری حسابداری با الگوی بازرگانی

تدوین هر سیستم حسابداری مستلزم در نظر گرفتن ملاحظات راجع به اهداف پیش‌زمینه آن سیستم است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷). بیشتر مراجع تدوین استانداردهای حسابداری نهادها را عمومی در مورد ویژگی‌های محیط فعالیت به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی مؤثر در تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی، اتفاق‌نظر دارند. از آنجا که ویژگی‌های حاکم بر محیط فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی متفاوت است، نمی‌توان انتظار داشت که چارچوب نظری گزارشگری مالی این دو نوع فعالیت، از وجوه تشابه فراوانی برخوردار باشند. به‌بیان‌دیگر، ویژگی‌های محیطی باعث می‌شود که برای نهادها بزرگ بخش عمومی که علاوه بر فعالیت‌های حاکمیتی به‌عنوان فعالیت اصلی، برخی امور را به طریق بازرگانی اداره می‌کنند، چارچوب نظری جداگانه تدوین می‌کنند و در مواردی که به تدوین چارچوب نظری واحد می‌پردازند، به‌ناچار وجوه تفاوت این دو نوع فعالیت را در نظر می‌گیرند (باباجانی، ۱۳۸۹).

اگرچه همواره تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی با چالش‌هایی همراه بوده است، لیکن از دهه هشتاد قرن بیستم، رویکردهای متفاوتی در مورد تدوین این چارچوب برای نهادها بزرگ بخش عمومی مطرح شده است (کاظمی، ۱۳۹۵). یک دیدگاه معتقد است که چارچوب نظری باید بر مبنای تصمیم‌گیری تدوین گردد. این نوع چارچوب نظری بر تصمیم‌گیرندگان که همان استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری هستند، تأکید داشته لذا یک‌سویه بوده و فقط علایق ایشان را در نظر می‌گیرد. هدف حسابداری در این چارچوب نظری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است و هر چه اطلاعات بیشتر باشد بهتر است، مشروط بر آنکه هزینه جمع‌آوری و ارائه اطلاعات از منفعت آن کمتر باشد (باباجانی، ۱۳۹۴). ویژگی اصلی استانداردهای مبتنی بر رویکرد تصمیم‌گیری، در درجه اول تولید اطلاعات

برای سرمایه‌گذاران است. پیامد منفی آن این است که تمرکز اصلی و نیازهای ویژه بخش عمومی به اندازه کافی مدنظر قرار نمی‌گیرد (واکر، ۲۰۰۹). رویکرد جایگزین به‌جای تمرکز بر اطلاعات حسابداری آینده‌گرا، بر اطلاعات حسابداری سودمند برای ایفای مسئولیت پاسخگویی در استفاده از منابع و تعهدات تمرکز می‌نماید. یوجی ایجیری (۱۹۸۳) با طرح چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، رویکرد نوینی را برای تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی ارائه کرد. وی ادعا کرد که این چارچوب بر چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم که تا آن زمان تنها رویکرد حاکم بر چارچوب نظری موجود بود، برتری دارد. کشورهایی که مدیریت عمومی نوین را به‌صورت 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. این مدل گزارشگری مالی که بر اساس چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مشترک نهادهای بخش خصوصی و عمومی طراحی می‌شود، به مدل گزارشگری مالی شبه بازرگانی موسوم شده است. نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورهای انگلستان، استرالیا، نیوزلند، آفریقای جنوبی و تا حدودی کانادا، از این مدل گزارشگری استفاده می‌کنند و چارچوب نظری و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری مالی مرسوم واحدهای انتفاعی را به کار می‌برند (باباجانی، ۱۳۸۹).

بر اساس میثاق‌های دولت وست مینستر، هدف حسابداری دولتی تفکر دموکراتیک (برای مثال مجلس) و کنترل بر نحوه استفاده مدیران دولتی از منابع است (پالوت، ۱۹۹۲). سیستم پارلمانی وست مینستر بر تفکیک و توازن قدرت بین مجلس (قوه مقننه)، قوه مجریه و قوه قضائیه مبتنی است. نظام حسابداری نقدی که سابقاً برای اهداف حسابداری بخش عمومی در نیوزلند استفاده می‌شد، شامل تمرکز سالیانه بر سهم نقدی است که مجلس مجوز بررسی و کنترل بر مخارج در سال جاری را داشته باشد. زمانی که فعالیت‌های دولت گسترش پیدا کرد و به‌طور فزاینده‌ای پیچیده شد، ضعف‌های حسابداری نقدی مسئله‌ساز شد. سیستم مذکور کمکی به برنامه‌ریزی بلندمدت‌تر نمی‌کرد، یا در ردیابی کالاهای نگه‌داشته شده برای دوره‌ای طولانی‌تر از یک سال نظیر موجودی کالا مربوط به تسلیحات نظامی و تجهیزاتی همانند وسایط نقلیه و ساختمان‌ها کمک‌کننده نبود و کمکی به نظارت بر عملکرد در رابطه با موارد بلندمدت‌تر نمی‌کرد.

حسابداری تعهدی با شمول رویدادهای مالی و وقایع اقتصادی که در سال جاری رخ داده در گزارش‌های مالی، حتی اگر این رویدادها ضرورتاً مشتمل بر دریافت و پرداخت وجه نقد نباشند، دامنه تمرکز حسابداری نقدی را گسترش داد. حسابداری تعهدی تمرکز را از کنترل وجه نقد و سایر محدودیت‌ها تغییر داد. حسابداری با الگوی بازرگانی، دغدغه‌های بلندمدت‌تری را مدنظر قرار می‌دهد، اما برای شرایط و وضعیت‌های بازرگانی ابداع و ایجاد شده است.

ساختار گزارش‌های تهیه‌شده بر مبنای تعهدی برای فعالیت‌های بازرگانی مناسب است، با توجه به اهداف بازرگانی که عملکرد سودآور و افزایش سرمایه است، این اقلام در تمرکز توجه گزارشگری مالی هستند. روند تغییر این اقلام در

طی سال، به‌طور یکسان توجه نمی‌شود. معمولاً به اجزای صورت سود و زیان که از طریق آن‌ها سود تعیین می‌شود، توجه بیشتری می‌شود، اما به تغییرات ترازنامه توجه نسبتاً کمی می‌شود. مدیریت به عملکرد شرکت توجه می‌نماید و کنترلر مالی شرکت توجه زیادی به مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها و بدهی‌ها می‌نماید. از این‌رو برای کنترل مالی بر سطح مدیریت واحد تجاری تمرکز می‌شود، به‌رحال نمی‌توان گفت که ساختار، تمرکز و رویکرد کنترلی مشابهی برای به‌کارگیری در دولت‌ها مناسب است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

همان‌گونه که پیش این نیز ذکر شد، در این مقاله استدلال می‌شود که حسابداری تعهدی الگوی بازرگانی از دیدگاه قانونی برای کاربرد در دولت‌ها نامناسب است. نکته مذکور بر اساس دلایل زیر در رابطه با تجربه نیوزلند تبیین می‌شود: نخست آنکه حسابداری تعهدی با الگوی بازرگانی، به دلیل نقش کنترل مالی متمرکزی که ایجاد می‌نماید، اصل قانونی اساسی کنترل دموکراتیک را تضعیف می‌کند. ثانیاً، استدلال می‌شود که اگر فعالیت‌های حسابداری با الگوی بازرگانی که در تهیه گزارش‌های مالی برای گروهی از شرکت‌ها (برای مثال گزارش‌های مالی تلفیقی) استفاده می‌شود، جهت ترکیب گزارش‌های بخش‌های مختلف دولت و ایجاد «گزارش مالی کل دولت» بکار رود، تفکیک قدرت قانونی را از بین می‌برد. سوم اینکه، بیان می‌شود که استفاده از فعالیت‌های حسابداری با الگوی بازرگانی شامل به‌کارگیری رویه‌های ارزش منصفانه برای ارزیابی مجدد دارایی‌ها و بدهی‌ها، در اختیار گرفتن دارایی‌های عمومی را بدون اطلاع مجلس یا آگاهی عمومی تسهیل می‌کند.

الف- حسابداری تعهدی با الگوی بازرگانی، اصول قانون اساسی کنترل دموکراتیک را تضعیف می‌کند

مدل پارلمانی وست منیستر مبتنی بر تفکیک و توازن قدرت، مجلس (قوه مقننه)، قوه مجریه و قضائیه است و بررسی و کنترل مجلس بر وجوه عمومی آنچنان اساسی است که گلاستون (۱۹۸۱) مالیه کشور را با آزادی کشور ارتباط می‌دهد. کنترل‌های قانونی پایه به این شکل است که هیچ‌وجهی گردآوری یا خرج نمی‌شود، مگر به شیوه‌ها یا ابزارهایی که توسط مجلس تأیید شود. مدل بازرگانی زیربنای تحولات مدیریت مالی نیوزلند، تحت این اصل قانون‌گذاری قرار می‌گیرد. یکپارچگی تفکیک و توازن قدرت، وظیفه حسابرس عمومی و خزانه‌دار است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

مدل بازرگانی که تحولات مدیریت مالی و حسابداری نیوزلند بر آن مبتنی بود، خزانه‌داری را به‌عنوان کنترلر مالی الگوی شرکتی چندملیتی در نظر می‌گرفت، به‌عبارت‌دیگر کنترل مالی به‌عنوان نقش مدیریتی فرض می‌شود که قوه مجریه این نقش را از طریق نماینده خود، یعنی خزانه‌اعمال می‌نماید. بر اساس این مدل بازرگانی، وظیفه کنترلر قانونی حسابرس عمومی اضافی در نظر گرفته می‌شود، از این‌رو حداقل بر اساس مفهوم، کنترل قانونی اساسی را کنار می‌گذارد. قانون مالیه ۱۹۸۹ و اصلاحیه بعدی آن به تدریج نقش کنترلر حسابرس عمومی را تضعیف و حذف نمود. نقش

حسابرس عمومی که در حوزه کنترل قانونی قرار می‌گیرد، برای اطمینان از آن است که قبل از اینکه هر وجه عمومی (از طریق خزانه‌داری) در دسترس مقامات اجرایی قرار گیرد، نظارت قانونی بر آن وجود دارد (نیوبری و پالوت، ۲۰۰۶). این تحولات قدرت قانونی مجلس را کاهش داد.

بودجه‌بندی خروجی بر مبنای تعهدی و ساختار تخصیص پذیرفته‌شده در نیوزلند، به گونه‌ای است که این دیدگاه ایجاد می‌شود، اگر کلیه خدمات دولتی از تهیه‌کنندگان غیردولتی خریداری شود، کاملاً مورد حمایت سیستم مدیریت مالی نوین است (ساواس، ۲۰۰۰) منشی پیشین خزانه‌داری نیوزلند و خزانه‌دار پیشین، اسکات (۲۰۰۱) در زمان تشریح دستورالعمل‌های پیاده‌سازی سیستم نوین به بخش‌های دولتی، آن‌ها را تشویق می‌نمود که فرض کنند بخش آن‌ها وجود ندارد و آن‌ها بودجه‌ای برای تحصیل خدمات مشابهی از طریق قراردادهای تخصیص داده‌اند، در حالی خدمات هنوز هم توسط بخش‌های دولتی ارائه می‌شود. مدل، مبتنی بر این دیدگاه است که تمرکز بودجه باید بر خروجی‌ها بیشتر از ورودی‌ها باشد. بودجه‌ها به شکلی ارائه می‌شوند که در آن‌ها دولت مشتری، خدمات تولیدشده به شکل خروجی‌های تولیدشده توسط بخش‌های دولتی مختلف است و از این رو این نوع بودجه‌ها، انعقاد قرارداد را تسهیل می‌کند. بودجه‌های مبتنی بر مبنای تعهدی بر اساس بهای تمام‌شده کامل خروجی‌ها آغاز گردید، یعنی با تخصیص کلیه هزینه‌ها تعیین می‌شود که برخی از آن‌ها، هزینه‌های نقدی نیستند؛ بنابراین بودجه‌های حسابداری تعهدی، در فرآیند تخصیص، اقلامی را وارد می‌کند که مستلزم انجام مخارج واقعی نیست، استهلاک صرفاً مثالی از مقادیر ساختگی است. سایر اقلام تعهدی واردشده تنها برای بیان این نکته‌اند که هزینه‌های اضافه‌شده مشابه با هزینه‌هایی تحقق‌یافته، توسط واحدهای بازرگانی هستند (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

بنابراین استفاده از تخصیص بر مبنای تعهدی، کنترل‌های قانونی را تضعیف نموده به این دلیل که مجوز مجلس برای این بودجه‌ها، به معنی مجوز مجلس به قوه مجریه برای خرج نمودن مقادیر هزینه کامل خروجی‌هایی است که شامل مقادیر ساختگی است. نه تنها این اقدام، اختیارات قوه مجریه را افزایش می‌دهد به این خاطر که مقادیر کل وجوه در دسترس بیشتر از مقدار موردنیاز برای مخارج نقدی در رابطه با خروجی‌هاست، با احتمال بیشتر شمول اقلام تعهدی فرضی اختیاری، خوانندگان گزارش‌های مالی را گیج کند، بیش از آنکه شفافیت و پاسخگویی را بهبود بخشد (گاتریه، ۱۹۹۸). قدرت تفویض شده به وزیر مالیه (و وزارت خزانه‌داری) برای مدیریت اقلام ترازنامه، زمینه بالقوه برای انحراف وجوه عمومی به سوی اهدافی را افزایش می‌دهد که توسط مجلس پذیرش نشده یا در نظر گرفته نشده است. در حالی که بودجه‌بندی بر مبنای خروجی بدان معناست که مجلس به‌طور گسترده‌ای کنترل‌های نقدی بر قوه مجریه را نادیده گرفته، یک تناقض ایجاد می‌شود، به این دلیل که خزانه‌داری کنترل‌های نقدی دقیقی اعمال می‌کند (نیوبری، ۲۰۰۲).

ب- فعالیت‌های حسابداری گروهی مورد استفاده برای گزارشگری کل دولت

موضوع بسیار حائز اهمیتی که از به کارگیری فعالیت های حسابداری بازرگانی ناشی می شود، چگونگی تصمیم گیری در رابطه با آن است که کدام نهادها بخشی از دولت هستند تا در گزارش مالی کل دولت وارد شوند و کدام یک نیستند. تحولات مدیریت مالی نیوزلند، فعالیت های دولتی را بخش بندی نمودند و ملزم نمودند که هر بخشی به صورت جداگانه گزارش شود. به طور کلی سه نوع سازمان (نهاد دولتی) ایجاد شد. نخست، شرکت های دولتی که فعالیت های بازرگانی انجام می دهند، نوع دوم از نهادهای دولتی، واحدهای کراون هستند که شامل بیمارستان ها، دانشگاه ها و مدارس اند. نوع سوم نهادهای مالی، شامل نهادهای مرکزی دولت، خزانه و کمیسیون خدمات ایالتی و وزیر کابینه اصلی همچنین بخش - هایی که مشاوره و یا خدماتی ارائه می دهند و بخش آمارهاست. کلیه این نهادها باید گزارش های مالی جداگانه برای تسلیم به مجلس تهیه کنند. همراه با این بخش بندی فعالیت های دولت، دیدگاه آن بود که گزارش های مالی بخش های متعدد دولت باید ترکیب شوند و گزارش مالی واحدی برای کل دولت تهیه شود. برای اجرای این ایده، فعالیت های حسابداری با الگوی بازرگانی مدل مناسبی برای گزارشگری دولتی ارائه می کند. در الگوی بازرگانی گزارش های مالی گروه شرکت ها (تلفیق، حسابداری گروه) تهیه می شود. ایده اصلی این کار، حاکمیت و کنترل یک نهاد واحد بر سایر اعضای گروه است. این تسلط و حاکمیت با میثاق های قانونی در تضاد است که تفکیک و توازن قدرت میان مجلس، قوه مجریه و قوه قضائیه را الزام می کند (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

گزارش های مالی کل دولت تهیه شده با استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بخش بازرگانی، مستلزم شناسایی یک نهاد کنترل کننده واحد است. حسابداری گروه، برای شمول اثراتی که در آن یک شرکت اکثریت (عمده) سهام شرکت دیگر را در مالکیت خود دارد، ایجاد شده است. از این رو می تواند از طریق حق رأی سهامداران و از طریق تسلط و حاکمیت هیئت مدیره، فعالیت های آن را کنترل نماید. این حالت به نام شکل کنترل مالکین نامیده می شود. کنترل سایر نهادها ممکن است از طریق سایر ابزارها قابل دستیابی باشد برای مثال، انحصار خریدار می تواند فعالیت تأمین کنندگان (تهیه کنندگان) را کنترل کند، اما حسابداری گروه این شکل از کنترل را نادیده گرفته است. به کارگیری الزامات حسابداری گروه در محیط حسابداری بخش عمومی، بر اساس نهاد کنترل کننده واحد و آنچه کنترل می کنند، سؤالاتی در رابطه با نهادی که به عنوان تنها نهاد کنترل کننده برای اهداف گزارشگری مالی کل دولت تلقی شود، ایجاد می کند. این موضوع به ویژه به دلیل ماهیت قانونی حسابداری، مفاهیم قانونی به دنبال دارد. اگر یک نهاد برای اهداف گزارشگری مالی، به عنوان کنترل کننده فرض شود، قدرتی به دست می آورد که برای سایر اهداف آن سودمند است. به عنوان مثال آن نهاد قادر است قوانین مالی و عملیاتی بیشتر اعمال کند که می تواند بر توانایی اجرایی نهادهایی که در معرض این تقاضای اطلاعاتی و قوانین مالی هستند، تأثیر بگذارد.

با الزام به شمول کل گزارش‌های مالی دولت و نهادهای مجلس، همچنین شرکت‌های دولتی، واحدهای کراون و سایر بخش‌ها، مفهوم آن است که قوه مجریه مالک همه آن‌هاست و آن‌ها را کنترل می‌کند. این بیانگر آن است که قوه قضائیه و نهادهای زیر نظر مجلس که دیری است در توازن با قدرت قوه مجریه قرار دارند، باید به‌عنوان وابسته (تابعه) قوه مجریه تلقی شده که ممکن است با اقدامات قوه مجریه تضعیف شوند. دیدگاه و حتی ایده قدرت کنترل واحد، مفاهیم قانونی عمده و بااهمیتی با خود به همراه دارد. گزارش‌های مالی کل دولت با الگوی بازرگانی، همچنین تلاش‌ها برای نظارت بر سطح بدهی را به چالش کشید (نیویری و پالوت، ۲۰۰۵). سطح بدهی‌های گزارش‌شده دولتی تحت تأثیر رویه‌های پذیرفته حسابداری قرار می‌گیرد. مدت طولانی است که روش‌های حسابداری گروه، به دلیل گمراه‌کننده بودن مورد انتقاد بوده‌اند و همان‌گونه که اخیراً توسط انرون و پارمالات نشان داده شد ممکن است بیشتر از گزارشگری سطح بدهی، پنهان‌کاری را تسهیل کند. تنها یکی از مثال‌های متعدد از گمراه‌کننده بودن گزارش‌های مالی کل دولت همانند سطح بدهی عمومی، به‌کارگیری روش حسابداری ارزش ویژه تعدیل‌شده، برای شمول گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی در کل گزارش‌های مالی دولت بین سال‌های ۱۹۹۲ و ۲۰۰۲ است (کلارک و هم‌پژوهان، ۲۰۰۳).

ج- فعالیت‌های حسابداری ارزش منصفانه، ارزش جایگزینی دارایی‌های عمومی را پنهان نموده است

همه از نواقص روش بهای تمام‌شده تاریخی آگاه‌اند، از جمله اینکه در طی زمان ترازنامه فاقد معنی می‌شود، زیرا ارزش دارایی‌ها می‌تواند به میزان قابل‌توجهی افزایش یا کاهش یابد. در یک دیدگاه، برای تخصیص بهای تمام‌شده دارایی‌های خریداری‌شده در طی دوره زمانی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، استهلاک بکار گرفته می‌شود؛ اما این رویه ضرورتاً تغییرات در ارزش دارایی را منعکس نمی‌کند. در برخی کشورها به‌ویژه انگلیس و استرالیا و نیوزلند، استانداردهای گزارشگری مالی به شرکت‌ها اجازه دادند که تغییرات در ارزش برخی دارایی‌ها را ثبت نمایند. سایر کشورها نظیر ایالات متحده این ارزشیابی را رد می‌کنند. بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این گزینه یعنی ثبت تغییرات در برخی از ارزش‌های دارایی، حسابداری ارزش منصفانه نامیده می‌شود.

تأسیس شرکت‌های دولتی در مراحل اولیه (۱۹۸۶-۱۹۸۵) تحولات بخش عمومی نیوزلند رخ داد. به دنبال آن برنامه خصوصی‌سازی گسترده انجام پذیرفت. در انتخابات سال ۱۹۹۹، ائتلاف حزب کارگر روی کار آمد، در این دوره خصوصی‌سازی بیشتری رخ نداد. همه شرکت‌های دولتی در آن دوره در مالکیت ایالت باقی ماندند، اما رویدادهای مالی که برخی از این شرکت‌ها درگیر آن بودند، به‌ویژه آن‌هایی که مسئول دارایی‌های زیرساختی حیاتی هستند، زیر سؤال رفتند. به دلیل ماهیت ویژه این رویدادهای مالی، از گزارش مالی حسابرسی شده قابل تشخیص نیستند. لذا قابلیت

پذیرش فعالیت‌های حسابداری و حسابرسی با الگوی بازرگانی شامل به‌کارگیری حسابداری ارزش منصفانه مستلزم تفکر و تعمق است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

در طی دهه ۱۹۹۰، فعالیت‌های تولید و انتقال انرژی برق از هم جدا شد و قانون‌گذاری آن به‌سوی فعالیت‌های بازار شامل توسعه بازار تولید و انتقال انرژی متمایل شد. در نیوزلند غالب انرژی برق به شکل آبی در نقاط دوردست ایسلند جنوبی تولید می‌شود و از طریق یک شبکه انتقال با ولتاژ بالا به مناطق پرجمعیت‌تر جنوب ایسلند و همچنین از طریق کابل‌های زیرآبی به جزیره شمالی که بیشتر از جمعیت کشور زندگی می‌کند، انتقال می‌یابد. در صورت نبود این شبکه انتقال، بیشتر کشور بدون انرژی برق خواهد بود. از این‌رو دارایی کلیدی در نیوزلند به شمار می‌رود. در میان شرکت‌های دولتی که خصوصی نشدند، شرکت ترانس‌پاور نیوزلند بود که مسئولیت یکتایی برای مالکیت و فعالیت شبکه‌های انتقال بر عهده داشت. در سال ۲۰۰۳، از طریق لیزینگ فرامرزی با بانک و اچ‌ویا در کارولینا (ایالات متحده)، شرکت ترانس-پاور کل شبکه انتقال انرژی با ولتاژ بالا را به بانک و اچ‌ویا به مبلغ ۷۰۱ میلیون دلار فروخت. سپس عملیات شبکه را از طریق لیزینگ مجدد از بانک و اچ‌ویا در اختیار گرفت (نیوبری و راب، ۲۰۰۵). این اجاره مجدد از و اچ‌ویا برای سال ۱۰۰ بود، اما اجاره شامل گزینه‌ای خرید مجدد شبکه انتقال بعد از حدوداً ۲۵ سال، برای ترانس‌پاور بود. قیمت خرید مجدد و شرایط آن افشا نشد. اثرات منفی رویدادهای مالی نظیر این موارد، در مبنای مالیاتی ایالات متحده عمده و بااهمیت است. در زمان رویداد مالی برای ترانس‌پاور، قرارداد اجاره به خدمت در دست بررسی ایالات متحده بود و از آن دوره به بعد، تحت عنوان استفاده نادرست از مالیات ممنوع شد. تاریخ رویداد مالی برای ترانس‌پاور یک روز پیش از تاریخی که قرارداد اجاره به خدمت ممنوع شود، بود. ماهیت استفاده نادرست مالیات این رویدادهای مالی مورد حساسیت سیاسی بود هم در نیوزلند و هم ایالات متحده. در نیوزلند حساسیت‌های سیاسی تا حدی با رویه اعلام‌شده دولت که اعلام خصوصی‌سازی منفور بود، مرتبط بود. این حساسیت همچنین باشهرت بین‌المللی نیوزلند ارتباط داشت، اگر سهام یک شرکت دولتی به‌طور کامل در مالکیت باشد و در گزارش‌های مالی تلفیقی در سطح کل دولت وارد - شود، به‌عنوان بخشی از دولت محسوب می‌شود، لذا این نوع معاملات بیانگر این است که آن دولت، مبنای مالیاتی کشور دیگر را موردحمله قرار داده است. موضوع در کابینه مطرح شد و هیئت‌ها توصیه نمودند که این حساسیت‌ها را موردتوجه قرار داده و ملزم نمود که هرگونه ریسک ارتباطی را مدیریت کند. رویداد مالی در دسامبر ۲۰۰۴ رخ داد، اما به دلیل بررسی مالیات ایالات متحده، گزارشگری آن یکسال با تأخیر انجام شد. این قرارداد برای ترانس‌پاور عمده و بسیار بااهمیت بود، اما تقریباً هیچ اطلاعاتی در گزارش‌های مالی آن‌ها ارائه نشده بود. شفاف‌ترین اطلاعات ۳۴٫۶ میلیون دلار سود گزارش شده بود که ارائه‌کننده تقریباً نصف سود گزارش شده برای نیمه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۵ بود (نیوبری و راب، ۲۰۰۵). یادداشت‌های همراه گزارش‌های مالی ترانس‌پاور اندک اطلاعات دیگری ارائه دادند و آن

شامل این حقیقت که این اولین قرارداد این چنینی ترانس پاور نبوده است. ترانس پاور وارد سه لیزینگ دیگر هم شده بود. در این رویداد افشا نشده بود که این قرارداد شامل فروش شبکه انتقال است، میزان مبالغ پولی درگیر (۷۰۱ میلیون دلار نیوزلند) و یا اینکه این شبکه از مالکان جدید مجدداً برای ۱۰۰ سال اجاره شده، اما محتوی گزینه خرید مجدد بعد از مدت تقریبی ۲۵ سال است. ملاحظات ذاتی مالی در گزارشگری مالی الگوی بازرگانی پیشنهاد می نماید که این اطلاعات باید تهیه شود. ترانس پاور استدلال نمود که تعهدات پاسخگویی از طریق شرایط گزارش های مالی حسابرسی شده انجام شده و با ادعای محرمانه بودن قرارداد، اطلاعات بیشتری ارائه نکرد (جویمان، ۲۰۰۵a). از این رو به نظر می رسد که ترانس پاور ریسک ارتباطات را از طریق ابهام گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی مدیریت نمود. بررسی گزارش های مالی ترانس پاور نشان داد که به کارگیری رویه های حسابداری ارزش منصفانه به نبود اطلاعات در رابطه با این معامله در گزارش های مالی کمک نمود. در سال مالی بلافاصله بعد از این رویداد مالی، ترانس پاور دارایی های انتقالی را مجدداً به آخرین ارزش منصفانه ارزش گذاری نمود و رویه حسابداری خود را به بهای تمام شده تاریخی تغییر داد، با این ادعا که ارزش دفتری همه دارایی ها فوراً بر اساس بهای تمام شده ثبت می شود. در سال بعدی، زمانی که مبلغ ۷۰۱ میلیون دلار نیوزلند تحقق پیدا کرد، ترانس پاور دارایی های انتقال را فروخت و سپس اجاره مجدد نمود (راب و نیوبری، ۲۰۰۷).

فعالیت های حسابداری تعهدی بدان معناست که رویدادهای مالی عمده با اشکال فراوان در گزارش های مالی ترانس پاور روبرو است. زمانی که دارایی ها به فروش روند و از ترانزنامه حذف شوند، سود یا زیان فروش در صورت سود و زیان گزارش می شود. ارائه مجدد به ارزش منصفانه به این مفهوم بود که ترانس پاور سود یا زیانی گزارش نمی کند، به این دلیل که بهای تمام شده تقریباً معادل قیمت فروش است. تغییر فراوانی در کل دارایی های گزارش شده در ترانزنامه ترانس پاور ایجاد نشد، زیرا که بخش اجاره مجدد این قرارداد منتج به مبلغ کوچک تر اما مشابه خواهد بود که به عنوان دارایی های اجاره شده نشان داده می شود. کل مبلغ فروش ثبت نمی شود، مگر اینکه دلیل خاصی وجود داشته باشد که این کار صورت پذیرد. ترانس پاور سعی کرد که انکار کند که مبلغ قرارداد در رابطه با فروش شبکه است، با این استدلال که گزینه خرید مجدد شبکه انتقال را در ۲۵ سال آینده حفظ نموده است؛ اما حقیقت این بود که اگر شبکه به فروش نرفته بود، ترانس پاور نیاز به گزینه خرید مجدد آن نداشت. کمیته منتخب بازرگانی مجلس، گزارش های مالی ترانس پاور را بازبینی نمود و از جانب حسابرس عمومی، توصیه هایی برای کمک در این فرآیند بازبینی دریافت نمود. این توصیه راجع به ماهیت ۷۰۱ میلیون دلار نیوزلند رویداد مالی شبکه انتقال به کمیته هشدار نداد و گزارش کمیته منتخب به مجلس اظهار نمود که مورد نادرستی نبوده است. وقتی که ماهیت مرتبط با آن برای توجه عموم منتشر شد، روشن شد که نه مجلس و نه کمیته منتخب از آن مطلع نبوده اند (جویمان، ۲۰۰۵ a).

به طور خلاصه در این سه مثال، استفاده از فعالیت‌های حسابداری تعهدی با الگوی بازرگانی نباید به همان شکل برای به کارگیری در دولت پذیرش شود. این سیستم برای شرایط بازرگانی ایجاد شده که به طور عمده‌ای با شرایط فعالیت‌های دولتی متفاوت است.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

در طی سال‌های گذشته و تا هم‌اکنون نیز، نهادهای بین‌المللی مختلف شامل فدراسیون بین‌المللی حسابداران، بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، به کارگیری حسابداری با الگوی بازرگانی در دولت‌های سراسر دنیا را مورد تشویق قرار داده‌اند. افرادی که درگیر پیاده‌سازی حسابداری با الگوی بازرگانی در دولت‌های نیوزلند و استرالیا بودند، بازیگران کلیدی در این توسعه بین‌المللی بودند. در سال ۱۹۹۶، ایان بال (مدیر مالی خزانه نیوزلند) رئیس کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران شد، از این رو تأثیر کمیته بخش عمومی هم از درون و هم از بیرون بر فدراسیون بین‌المللی حسابداران افزایش داد (پریاد، ۱۹۹۶). در آوریل مک‌کینز مشاور فنی کمیته بخش عمومی شد، در حالی به نقش خود به عنوان مدیر استانداردهای حسابداری و حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی نیوزلند، همچنان ادامه می‌داد.

نوآوری جالب توجه کمیته بخش عمومی، پروژه استانداردهای آن بود. پروژه چندساله‌ای که در آن در رابطه با انواع مبنای حسابداری‌های مورد استفاده توسط دولت‌ها (از طیف نقدی تا تعهدی کامل)، توصیه‌هایی ارائه نمود. این توصیه‌ها در مورد چگونگی اجرایی نمودن این مبنای و سپس مطالعه عمیقی در رابطه با چگونگی امکان‌پذیری یکپارچگی استانداردهای حسابداری بین‌المللی با سامانه‌های بخش عمومی بود. پروژه در دو مرحله انجام شد و انتظار می‌رفت تا سال ۲۰۰۰ تکمیل شود. در سال ۱۹۹۷، پروژه به عنوان ابزاری برای بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی از طریق استاندارد نمودن قوانین در هر مبنای حسابداری و تشویق به استفاده فزاینده دولت‌ها از استاندارد بین‌المللی حسابداری ارائه شد، نامی که بعدها به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تغییر داده شد. ایده تدوین استانداردهای خاص برای راهبری حسابداری بخش عمومی مورد پذیرش قرار نگرفت، به این دلیل که بی‌نهایت هزینه‌بر بوده و بسیاری از کارهای که در حال حاضر برای بخش خصوصی انجام می‌شود را تکرار می‌کند. در طول فرآیند پروژه، موضوعات بسیاری مورد بحث قرار گرفت، نظیر نحوه برخورد مناسب با دارایی‌های نظامی یا دارایی‌های مربوط به بناها و آثار تاریخی؛ اما کمیته پروژه ثابت کرد که قادر به حل و فصل بسیاری از موضوعات از طریق اتفاق نظر یا از راهی نزدیک به آن است (راب و نیوبری، ۲۰۰۷). هوپر و کرینز (۲۰۰۵) در رابطه با پژوهش انجام شده توسط موزه نیوزلند گزارشی ارائه نمودند که بیانگر مخالفت و حتی رد انطباق است. کارکنان موزه از جمله حسابداران، اندازه‌گیری دارایی‌های موزه با مترمربع برای پارچه پرده‌های آثار تاریخی یا استهلاک دارایی‌هایی با عمر میلیون‌ها سال را بهبود و پوچ دانسته‌اند.

علیرغم چالش‌هایی نظیر مواردی که در بالا مطرح شد و سایر نگرانی‌های موجود، رئیس کمیته بین‌المللی بخش عمومی معتقد بود که استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی منافع عمده‌ای ایجاد خواهد کرد. مؤسسات مالی بین‌المللی نقش کیفیت گزارشگری مالی در کمک به عملکرد اقتصادی را تشخیص داده‌اند، آن‌هایی که سامانه‌های راهبری مناسب دارند، متمایل به داشتن اقتصاد با عملکرد مناسب هستند. حسابداری مناسب، بخشی از راهبری مناسب و خوب است. چگونگی این الزامات حسابداری به منافع ادعا شده توسط بال ارتباط می‌یابد، واضح و روشن نیست. ادعا و پیشنهاد وی در این رابطه اینکه حسابداری راهکار کلیدی برای توسعه اجتماعی و اقتصادی فراهم می‌کند، مورد چالش قرار گرفت به این عنوان که ارائه صادقانه‌ای است، بدون شواهد پشتیبان. در سال ۲۰۰۰، پیاده‌سازی یافته‌های حاصل از مرحله دوم پروژه کمیته بخش عمومی، مطالعه عمیق در رابطه با اینکه چگونه استانداردهای بین‌المللی حسابداری با سامانه‌های بخش عمومی یکپارچه شود، نیز در دست اقدام بود (راب و نیوبری، ۲۰۰۷). سیمپکین که عضو کمیته بخش عمومی بود با تجربه طولانی مدت در این پروژه به‌عنوان مشاور فنی ریاست کمیته، وضعیت موجود و انتظارات آتی را تشریح نمود: البته هم‌اکنون ما دو مجموعه استاندارد بین‌المللی در حوزه حسابداری داریم، یکی را ترجیح خواهیم داد. باین وجود، پایه‌گذاری استانداردهای بخش عمومی بر استانداردهای حسابداری بین‌المللی احتمال اینکه در یک‌زمان ادغام شوند را افزایش می‌دهد. تنها نیاز به زمان داریم تا به این نقطه برسیم، بنابراین نیاز به زمان داریم تا این وضعیت در محیط بین‌المللی رخ دهد»

از زمان تأسیس هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، همگرایی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌طور مستمر بوده است. در سال ۲۰۰۶، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی پیشنهاد داد که تمرکز استاندارد گذاری آن‌ها باید محدود به گزارشگری مالی برای مشارکت‌کنندگان بازار مالی باشد، بنابراین همچنان استدلال‌ها در رابطه با اینکه گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی قابل‌استفاده و اعمال در بخش عمومی است، ضعیف است. باین حال، هیئت استانداردهای حسابداری از جانب کسانی که به دنبال یک مجموعه واحد استانداردهای گزارشگری حسابداری مالی یکسان برای بخش بازرگانی و بخش عمومی به‌طور یکسان هستند به‌وضوح تحت فشار است (سیمپکین، ۲۰۰۰).

برای مثال انجمن حسابداران رسمی نیوزلند از هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی خواست که به‌کارگیری و استفاده از رویکرد خنثی از بخش «تا آنجایی که امکان دارد در نظر بگیرد تا تغییراتی که بعدها در پروژه موردنیاز است و توصیه‌هایی که به‌طور منظم رابط بین هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران است را حداقل نماید (NZICA, ۲۰۰۶). انجمن حسابداران رسمی استرالیا هم به دنبال تغییراتی از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بودند. باوجود شواهد در حال رشد از کاستی‌ها در نیوزلند و استرالیا، تلاش‌ها برای حفظ و گسترش رویکرد خنثی از بخش ادامه یافت. لذا هیئت تدوین

استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی کوشیده است تا حد امکان متن اصلی استانداردهای بخش بازرگانی را حفظ کند، مگر آنکه موضوع خاصی در بخش عمومی، نیازمند انحراف از این اصل باشد (زارعی و غلامی، ۱۳۹۰).

کسانی که توسعه حسابداری بخش عمومی را دنبال می‌کنند ادعا می‌کنند که تحولات با الگوی بازرگانی در حسابداری بخش عمومی با راهبری مناسب و خوب (حاکمیت خوب) ارتباط دارد. این ادعاها نباید در حالت ظاهری و اسمی پذیرفته شود. پذیرش فعالیت‌های با الگوی بازرگانی در مفاهیم دولتی، مستلزم ملاحظات محتاطانه است. برخی از کشورهای توسعه‌یافته از جمله ایالات متحده و بریتانیا، از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی امتناع و همچنان از استانداردهای ملی خود استفاده می‌کنند. در این زمینه، دلایل مختلفی از سوی پژوهشگران در راستای نپذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شده است که بیشتر دلایل ارائه شده بر شباهت استانداردهای تدوین شده بخش عمومی با استانداردهای بخش بازرگانی تمرکز دارد. در مورد کشورهای درحال توسعه، شرایط تا حدودی متفاوت است. سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، فشارهای مضاعفی را برای پذیرش و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به کشورهای درحال توسعه وارد می‌کنند (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴). با توجه به پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی در سراسر دنیا، هدف تدوین اولیه و قصد نهایی ادغام استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید مورد توجه قرار گیرد.

نتیجه‌گیری

سیاست‌گذاران نیوزلند و استرالیا برای به‌کارگیری حسابداری با الگوی بازرگانی در کلیه دولت‌ها، تلاش‌های گسترده‌ای انجام دادند. این ایده و دیدگاه که راهبری مناسب و خوب در کلیه دولت‌ها از طریق پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی قابل‌دستیابی و امکان‌پذیر است، این پرسش را مطرح نموده که با به‌کارگیری این استانداردها، دقیقاً چه چیزی قابل‌دستیابی خواهد بود. نیاز به نگاه دقیق به استاندارد و آنچه از طریق آن قابل‌دستیابی خواهد بود، بیشتر از پذیرش ادعاهای لفظی در رابطه با ارزش آن، مورد توجه اقتصاددان‌هایی که بنیان‌گذار و مشوقین تحولات نئولیبرال بوده‌اند (بوشمان و هم‌پژوهان، ۱۹۸۷) و حسابداران قرار گرفته است.

زمانی که گزارش‌های مالی دولت، با تلقی بازرگانی بودن دولت ارائه می‌شوند، ماهیت ترکیب حسابداری الزام می‌نماید که دولت‌ها به‌عنوان واحدهای بازرگانی تلقی شوند. علیرغم ادعاها و اظهارات راجع به اینکه پذیرش حسابداری با الگوی بازرگانی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، راهبری و حاکمیت را بهبود می‌بخشد، اما واقعیت این است که این استانداردها برای بدهی‌های محدود شرکت‌ها ایجاد شده‌اند تا ریسک سهامداران را محدود نماید. این

استانداردها با تفکر و تعمق در رابطه با بدهی‌های نامحدود دولت تدوین نشده‌اند. این بدهی‌های نامحدود، حفظ کنترل-های قانونی بر قوه مجریه و بر دسترسی آن به وجوه عمومی ضروری ساخته است. کنترل بر مخارج نقدی، ویژگی حسابداری با الگوی بازرگانی نیست (بایوندی، ۲۰۰۶). علاوه بر این، بدهی نامحدود باعث شده که الزامات پاسخگویی مرتبط با صحت و درستی حائز اهمیت ویژه‌ای شوند.

همان‌گونه که در مثال‌های مرتبط با نیوزلند مستند شده، گزارش‌های مالی با الگوی بازرگانی شامل کاربرد منطق بازرگانی است که باهدف و زمینه فعالیت‌های مالی دولت ناهماهنگ بوده و برای این هدف مناسب نیست. در نیوزلند که پیشگام نوآوری حسابداری با الگوی بازرگانی است، مفاهیم قانونی متضادی ظهور پیدا کرد. گذار به سوی گزارشگری مالی و مدیریت مالی با الگوی بازرگانی به معنای ناتوانی و حذف کنترل‌ها و میثاق‌های کلیدی مجلس با الگوی وست منستر شده و از این رو قدرت مجلس برای بررسی و اعمال کنترل مالی دولت در آن دوره را کاهش داد. بر اساس شواهد مستند، این تحولات، قدرت را به قوه مجریه انتقال داد. حتی قدرت مجلس برای قانون‌گذاری گزارشگری مالی دولتی به نهادهای دیگر محول شد، از این رو قدرت مجلس برای تقاضای بهبود در گزارشگری محدود شد. پیرو تصمیم در رابطه با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، قدرت مجلس برای قانون‌گذاری گزارشگری مالی دولتی به قدرتی خارج از کشور انتقال یافت، از این رو نگرانی‌های حاکمیتی بیشتری پدیدار شد.

حرکت به سوی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در حال حاضر به‌طور گسترده‌ای مورد دفاع و حمایت است، به نظر می‌رسد نسبت به پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی گزینه بهتری برای حسابداری بخش عمومی ارائه می‌نماید. درحالی‌که عنوان می‌شود که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌طور خاص برای دولت‌ها ایجاد شده است، اما این استانداردها مبتنی بر حسابداری با الگوی بازرگانی‌اند که نیوزلند و استرالیا پیشگام در به‌کارگیری آن‌ها هستند و نهایتاً تمایل به ادغام آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی وجود دارد (سیمپکین، ۲۰۰۰). همان‌گونه که جهانی‌شدن گسترش می‌یابد، توسعه حسابداری بخش عمومی با الگوی بازرگانی نیز ادامه خواهد یافت؛ اما این نکته باید مورد توجه قرار گیرد که مناسب فرض نمودن الگوی بازرگانی برای فعالیت‌های بخش عمومی، برای هر کشوری که دولتی با انتخابات دموکراسی دارد، مفاهیمی در بردارد.

در مراحل نخست توسعه حسابداری دولتی بازرگانی با الگوی بازرگانی که منتج از نیوزلند بوده، به نظر می‌رسد در ابتدا تنها توسط کشورهای اندکی مورد استفاده قرار گرفته است، این احتمال وجود دارد که مفاهیم قانونی آن به‌طور کامل مورد توجه قرار نگرفته باشد. پیش از آنکه دولت‌های سایر کشورها حسابداری و گزارشگری مالی با الگوی بازرگانی را چه از طریق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی و یا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بپذیرند، صرفاً به خاطر اینکه در این تحولات پیشرو باشند، عقیده بر این است که در نظر گرفتن آن به‌عنوان ابزاری برای راهبری

مناسب، نیازمند بحث و بررسی عمومی است. نیوزلند به‌عنوان پیشرو مناسبی در دنیا در زمینه این تحولات حسابداری و گزارشگری شناخته شد، اما این بدان معنا نیست که سایر کشورها باید بدون هیچ‌گونه پرسش و سؤالی از آن پیروی کنند. علاوه بر این نیاز به تعمق و مطالعه بیشتر در رابطه با تلاش‌های نیوزلند به‌عنوان پیشرو دنیا وجود دارد.

منابع

باباجانی، جعفر، (۱۳۸۹)، ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن، حسابرس، شماره ۴۹، ۶۸-۸۳.

باباجانی، جعفر، (۱۳۹۴)، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، (دهم)، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی.

باغومیان، رافیک، نقدی، سجاد (۱۳۹۴)، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه، حسابرس، شماره ۷۷، ۱۱۴-۱۲۲.

زارعی، بتول، رضا، غلامی (۱۳۹۰)، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابرس، شماره ۵۵، ۱-۱۸.

کاظمی، مریم، (۱۳۹۵)، چالش‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و پیاده‌سازی آن، اولین همایش ملی فرصت‌های پژوهشی در حسابداری دولتی، تهران.

Biondi, Y. (۲۰۰۶) 'Keeping the Entity Concept in Public Sector Accounting: an Assessment of the New French Government Accounting Standards'. Working Paper Presented to the

Buchanan, J., Rowley, C. and Tollison, R. (eds) (۱۹۸۷) *Deficits*, New York, Basil Blackwell Inc.

Christensen, M. (۲۰۰۲). Accrual accounting in the public sector: the case of new South Wales government. *Accounting history*, p. ۹۳-۱۲۴.

Clarke, F., Dean, G. and Oliver, K. (۲۰۰۳) *Corporate Collapse: Accounting, Regulatory and Ethical Failure*, Cambridge, Cambridge University Press.

Gorman, P. (۲۰۰۵a) 'MPs in Dark on Grid Lease', Christchurch, The Press, p. A۲.

Grossi, G. & Tagesson, T. (۲۰۰۷). Consolidated financial reports in local government: a comparative analysis of IPSASB and SCMA, Kristianstad University College, Working Paper Series, ۱-۱۷.

Kelsey, J. (1997) *The New Zealand Experiment: A World Model for Structural Adjustment?*, Auckland: Auckland University Press.

Lehman, C. (1992) *Accounting's Changing Roles in Social Conflict*, New York, Markus Wiener Publishing Inc.

Newberry, S. and Pallot, J. (2005) 'A wolf in sheep's clothing: wider consequences of the financial management system of the New Zealand central government', *Financial Accountability and Management*, 21, 263-277.

Newberry, S. and Pallot, J. (2006) 'New Zealand's financial management system: implications for democracy', *Public Money and Management*, 26, 221-228.

NZICA (2006) 'Discussion paper – preliminary views on an improved conceptual framework for financial reporting: the objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information', accessed at http://www.charteredaccountants.com.au/files/document/s/6_10_17aasbConceptFrameworkFinal.pdf on December 6, 2006.

Pallot, J. (1991) 'Accounting, Auditing and Accountability'. In Boston, J., Martin, J., Pallot, J. and Walsh, P. (eds) *Reshaping the state: New Zealand's Bureaucratic Revolution*, Auckland, Oxford University Press, pp. 198-232.

Pallot, J. (1998) 'The New Zealand Revolution'. In Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. (eds) *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo, Capellen Akademisk Forlag As, pp. 106-118.

Phetphairin Upping, Judy Oliver (2002), Thai public universities: modernisation of accounting practices, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, pp. 403-430.

Pryde, D. (1996) *Annual CEO's Report*, Institute of Chartered Accountants, p. 8.

Robb, Alan, Newberry, Susan (2007), Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards, *Socio-Economic Review* (2007) 5, 720-724.

Savas, E. (2000) *Privatization and Public-Private Partnerships*, New York, Chatham House.

Simpkins, K. (2000) 'Dreams can become reality', *Chartered Accountants Journal*, 74, 39.

Walker, R. G., (2009) , Public Sector Consolidated Statements—an Assessment, *Abacus* 45(2), p. 171-220.