

## توسعه حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی

### مجتبی پورمظاهری ۱ و پرویز سعیدی ۲

۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد، گرگان، ایران  
۲ گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

#### چکیده

فعالیت‌های حسابداری در بخش عمومی و شیوه‌های گزارشگری مالی در این بخش در سالهای اخیر بدون توجه به آثار به جای گذاشته از خود به در حال نهادینه شدن هستند. پیشرفت‌های اخیر و تحقیقات انجام گرفته بیانگر این موضوع می باشد که در توسعه حسابداری و گزارشگری مالی در ایران شیوه‌هایی خاص نقش غالب را ایفا می‌کنند و روش‌های نوین حسابداری در ارائه گزارشگری مالی مناسب در نهادهای دولتی ضعیف بنظر می‌رسند همچنین ایران از معدود کشورهایی می باشد که اصلاح ساختار در بخش عمومی به کندی در حال اجرا می باشد. و این امر نیازمند حمایت ویژه بخش دولتی و مدیریتی در جهت توسعه و تکامل برای ایفای نقش و وظیفه اصلی خود بوده و هنوز هم جای بحث و تحقیق دارد. هدف این مقاله بررسی ابعاد توسعه بخش عمومی است. مقاله ضمن پرداختن به مفهوم گزارشگری مالی به پیشینه تحقیق پرداخته و در پایان به بحث و نتیجه گیری می پردازد.

**واژه‌های کلیدی:** توسعه حسابداری، گزارشگری مالی، حسابداری بخش عمومی

حسابداری به عنوان بخشی از سیستم اطلاعاتی، یک منبع قابل اطمینان داده ها برای اهداف سازماندهی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است. براساس دیدگاه (الیوت ۱۹۹۳ و همکاران)، حسابداری هنر برقراری ارتباط اطلاعات مالی درباره واحد تجاری برای استفاده کنندگان است. منظور توسعه استانداردها، گزارشها و اطلاعات حسابداری، تعداد دانش آموختگان و تعداد شاغلین، قوانین و مقررات مربوط و جایگاه اجتماعی حرفه حسابداری است. (بلکوئی، ۱۹۹۵)

بر مبنای تغییرات اجتماعی در حال رشد، حسابداری نیز از اساس سنتی و رویه ای خود خارج می شود، دفتری و کارهای ناشی از آن مثل بودجه نویسی و گزارش دهی را به سوی یک اساس وظیفه ای پویا که بر نقش اجتماعی آن تاکید دارد، پشت سر می گذارد. محیط همیشه در حال تغییر حرفه حسابداری، توجه و علاقه مندی به تئوری سود را به تئوری تصمیم گیری تبدیل کرده است و در نتیجه امروزه حسابداری یک وظیفه اندازه گیری ارتباطی در فراگرد تصمیم به حساب می آید (روایی رمضانعلی، ۱۳۳۱).

ایزامل در سال ۲۰۱۱ اصول کیفی را پیشنهاد می کند که اعضای سازمان در برابر تغییرات حسابداری چالش داشته اند و تصور نموده اند هدف حداکثر سازی سود را آشکار می کند و مبتنی بر فهم و اعتماد ناشی از مسئولیت ها و فعالیت های جدید حسابداری در جامعه است. اما اثرات مبهم و نمادین اعمال حسابداری هنوز باقی است. با این وجود نیاز است که حسابداری به عنوان یک عمل، با یادگیری و گسترش اهداف و ارزش های اجتماعی از طریق فعالیت های عمومی به توانایی های ساختار اجتماعی بشر و جامعه یاری می رساند (تینکر ۲۰۰۵، ۱۰۰).

## ۲- ادبیات تحقیق

در سالهای اخیر با افزایش بحث مسئولیت پاسخگویی و تقاضای پاسخ خواهان که در حقیقت همان عموم مردم شامل پرداخت کنندگان مالیات، عوارض... هستند) نیاز به ارائه اطلاعات جدید را ایجاد کردند؛ این تقاضای منطقی ذینفعان به همراه مشکلات اقتصادی کشور، روند تحول در گزارشگری مالی بخش عمومی را افزایش داده است. گزارشگری مالی در بخش عمومی در ایران رویکردی سنتی داشته برای تدوین روشها و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، روند تحول بر اساس ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عموم ی کشور، بند (ز) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، ماده ۵۶ آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها بوده است. اما سازمان حسابرسی با ایجاد کمیته های، تحت عنوان کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از مرداد ماه سال ۱۳۸۸ شروع به کار کرده و پس از انجام مطالعاتی پیشنویس هایی را در اردیبهشت سال ۱۳۸۹ ارائه کرد. (باباجانی، ۱۳۹۲، ۳۴۹)

پس از بررسی های به عمل آمده، اکنون مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی شامل چهار بخش منفک ویژگیهای کیفی اطلاعات گزار شهای مالی با مقاصد عمومی، عناصر صورتهای مالی، واحد گزارشگر و اهداف گزارشگری مالی در ایران وجود دارد. در مفاهیم نظری در بخش عمومی ایران پایه و اساس، چارچوب مبتنی بر پاسخگویی قرار داده شده است و به صورت ضمنی به چارچوب مبتنی بر تصمیم نیز تأکید شده است. هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، کمک به ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت بیان شده است. گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولان بخش عمومی کمک میکند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت رسانی به گونه ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهند. تمرکز اصلی مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی بر گزار شهای مالی با مقاصد عمومی است. بر اساس این چارچوب نظری شهروندان دارای حق پاسخ خواهی از دولت در قبال منابع در اختیار آنها هستند. دولت منابع عمده ای در اختیار دارد و باید در مورد نحوه مصرف این منابع، اطلاعات در اختیار استفاده کنندگان خویش قرار دهد؛ استفاده کنندگان شامل پنج طبقه شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبری و مقامات اجرایی هستند و نیازهای اطلاعاتی این استفاده کنندگان عبارت اند از ارزیابی رعایت بودجه که هیچ هزینه ای از اعتبارات تجاوز نکند، وضعیت مالی و عملکرد مالی که ارزیابی نتایج عملیاتی دوره جاری و مقایسه آن با دوره

های قبل را مدنظر قرار داده است، رعایت سایر قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی مدنظر قرار گرفته است.

کمیته مذکور پس از ارائه مفاهیم نظری، در زمینه نحوه ارائه صورتهای مالی، نحوه ارائه اطلاعات بودجه ای در صورتهای مالی و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات) را به تصویب رسانیده، با عناوین درآمدهای حاصل از عملیات مبادله ای، دارای یهای ثابت مشهود و موجودیها در دست بررسی هستند. با این حال وضعیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران به این صورت است که در سطح دولت گزارشگری مالی صرفاً به تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور محدود شده است. دستگایهای اجرایی که سیستم حسابداری مبتنی بر جریان منابع مالی و مبنای نقدی تعدیل شده را به کار میگیرند؛ صورتهای مالی اساسی با مفهوم پذیرفته شده آن تنظیم و ارائه نمیگردد بر اساس شواهد موجود میتوان نقاط ضعف گزارشگری مالی بخش عمومی را فقدان چارچوب نظری و اصول و استاندارد پشتوانه نظری کافی، عدم گزارشگری مالی در سطح دولت، عدم انتشار عمومی گزارشهای مالی دستگایهای اجرایی، به کارگیری روکردهای گوناگون اندازه گیری و مبنای مختلف حسابداری، به لحاظ فقدان پشتوانه نظری، اعمال سیستم حسابداری حسابهای مستقل بدون پشتوانه نظری، به کارگیری شکل سنتی سیستم کنترل بودجه ای و عدم ارتباط مناسب با سیستم حسابداری موجود و عدم انتخاب سرفصلهای حسابداری بر مبنای تئوری وجوه و با هدف مسئولیت پاسخگویی، بیان کرد با این حال، پیشرفت های اخیر در زمینه حسابداری نشان میدهد که حرفه حسابداری، که به عنوان یک کل و در خدمت جامعه عمل می کند، دریافته است که حسابداری دولتی حوزه ای است که مهم، معنی دار و حیاتی برای رشد مداوم یک کشور است. همه اصلاحات بخش دولتی و گزارش مالی موفق نخواهند شد مگر این که دولت های مرکزی، استانی و محلی منابع خود را در فعالیت های مالی و گزارش های مالی بهتر سرمایه گذاری کنند. آنها باید درک کنند و تشخیص دهند که اصول حسابداری مناسب تنها ابزاری برای افشای حقیقی و منصفانه هستند. پایبندی به اصول حسابداری معنادار نظم مالی را افزایش می دهد و اطلاعات مناسب تری را برای تصمیم گیری بهتر فراهم می کند و در ضمن بازده سیستم را پرورش می دهد و احتمال اتلاف منابع را بدلیل کنترل های ضعیف کاهش می دهد. با توجه به نیاز به تحقیق در حسابداری بخش دولتی، دین (۱۹۸۹) بیان می کند که این حوزه در بسیاری از کشورها نادیده گرفته می شود. بنابراین، چندین تغییر باید در سیستم حسابداری دولت ایجاد شوند تا سازمان های بخش دولتی را برای عملکرد خود جوابگو باشند

### ۳- پیشینه تحقیق

انجمن حسابداری آمریکا حسابداری را به عنوان فرآیند شناسایی، اندازه گیری و ارتباط اطلاعات اقتصادی تعریف می کند تا به قضاوت آگاهانه و دستور کاربران اطلاعات (ریموند، ۱۹۹۱) بپردازد. بنابراین، داده های حسابداری، معاملات و یا وقایع ابتدایی را از طریق سیاست ها و استانداردهای حسابداری با هدف حفظ اطلاعات مربوط به ارزش در شرکت خلاصه می کند (اولسون، ۱۹۹۹). بر همین اساس، چان (۲۰۰۲) ادعا می کند که حسابداری دولتی سه هدف دارد: هدف اصلی آن حفظ و جلوگیری از فساد و اختلاس است، علاوه بر این حسابداری دیدگاهی وسیع تر را در نظر می گیرد، همچنین ورودی هایی را برای تدوین و تصمیم گیری سیاست بودجه فراهم می کند. مطالعات بسیاری به کمبود در سیستم های حسابداری به عنوان ضعف مهم در مدیریت بخش عمومی بیشتر و به خصوص کشورهای در حال توسعه اشاره می کند (جونز، ۱۹۹۰؛ دین ۱۹۸۸؛ ۱۹۸۹، ۱۹۸۵). کمبود بیشتر در سیستم های حسابداری دلیل اصلی ارتباط نادرست، و به تاخیر انداختن ارتباط اطلاعات مالی است. نظارت بر عملکرد نهادهای بخش دولتی به عنوان یک مشکل در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه (دین، ۱۹۸۹) به خاطر سیاست های داخلی و خارجی و تاثیرات اجتماعی - فرهنگی در نظر گرفته شده است: کاستی در حسابداری بخش دولتی و گزارشگری مالی به عنوان ویژگی عقب ماندگی اجتماعی - اقتصادی شناخته شده است (انزوون، ۱۹۸۸؛ کرانر & جونز، ۱۹۹۰). اظهار و ارائه کشورهای فقیر معمولاً سیستم های مدیریت مالی و حسابداری مالی ضعیفی دارند (دین، ۱۹۸۹).

اطلاعاتی کامل می باشد که تامین کامل و کارآمد عملکرد پاسخگویی نهادهای دولت در بخش دولتی باید نه تنها به کمیته، بلکه به کیفیت اطلاعات ارائه شده برای کاربران نیز توجه شود. استفاده بهینه از منابع مالی به دلیل تاثیر قابل توجه آنها بر

زندگی اجتماعی و اقتصادی کل کشور اهمیت ویژه‌ای دارد. بنابراین، قردانی حرفه حسابداری عمومی از نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی جداگانه برای بخش عمومی به دلیل محیط عملیاتی منحصر به فرد آن‌ها به خوبی توسط جهان پذیرفته شده‌است. علاوه بر این، فشار قابل توجهی از سوی اتباع خارجی نظیر بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول برای پذیرش شیوه‌های گزارشگری مالی براساس IFRS در کشورهای در حال توسعه اعمال شده‌است؛ چرا که آن‌ها همیشه وابسته به سرمایه‌گذاری با اتباع کشورهای در حال توسعه هستند. این فشارها از طریق استانداردهای گزارش مالی بین‌المللی (IFRS) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی (IPSASs) اعمال می‌شوند و بحث می‌شود که معرفی حسابداری نظری صحیح و عادلانه، مانند IFRS، که بر اطلاعات دشوار نظارت می‌کند، ممکن است برای بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری در زمینه سیستم ضعیف حاکمیت شرکتی مناسب نباشد (کلینگر، ۲۰۰۸). علاوه بر این، بحث می‌شود که سیستم راهبری شرکتی کشورهای توسعه‌یافته و کم‌تر توسعه‌یافته ضعیف است و IPSAS توسط IFRS پشتیبانی می‌شود. در نتیجه، کاربرد آن در کشورهای ضعیف حاکمیت شرکتی همیشه سوال برانگیز است. پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ممکن است ثقل و فساد در، به اعتقاد یونوسا (Yunusa, 2014) دستگاه‌های دولتی را کاهش دهد با این حال، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و لازم الاجرا کردن آن به آسانی میسر نیست و کشورها باید پیش از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، هزینه و منفعت ناشی از پیاده‌سازی آن را ارزیابی کنند

#### ۴- چارچوب و استانداردهای ادراکی برای PSAFR

فدراسیون استانداردهای حسابداری یک چارچوب مفهومی برای حسابداری به عنوان یک قانون اساسی تعریف می‌کند، یک سیستم منسجم از اهداف و مبانی مرتبط که می‌تواند منجر به استانداردهای سازگار شده و ماهیت، عملکرد و محدودیت‌های صورت‌های مالی و صورت‌های مالی را تعیین کند. هرچند بررسی هر دو چارچوب مفهومی و اجرایی در بخش عمومی مشهود است، اما بحث در مورد اینکه آیا رویکردهای عمومی، به ویژه بخش خصوصی، مربوط و امکان پذیر هستند و در نتیجه چگونه تنظیم گزارشگری مالی در خدمات عمومی بدون پاسخ باقی می‌ماند. استانداردهای حسابداری اصولی هستند که رویه‌های حسابداری را هدایت و استاندارد می‌کنند و بخش قابل توجهی از رویه‌های حسابداری محسوب می‌شوند، زیرا صورت‌های مالی تنها زمانی هماهنگ می‌شوند که در طیف گسترده‌ای از سازمان‌ها اعمال می‌شوند. گذشته اخیر شاهد حرکت جهانی به سوی توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی برای گزارشگری مالی توسط شرکت‌های خصوصی و سازمان‌های غیر تجاری است. بر همین اساس، یک حرکت جدید برای استاندارد سازی در سطح بین‌المللی شروع به کار کرد. کمیته ویژه این کمیته استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای همه نهادهای بخش عمومی منتشر کرده‌است، چه دولت‌ها چه محققان حسابداری طرفدار این موضوع هستند که افزایش هماهنگ‌سازی حسابداری تنها زمانی موثر خواهد بود که تمام کشورها استانداردها را به همان شیوه تفسیر کنند.

در حقیقت، IFAC در سال‌های اخیر به یک بازیگر اصلی در حاکمیت مالی جهانی تبدیل شده‌است (Oulasvirta, ۲۰۱۰). IFAC اظهار می‌دارد که هدف آن خدمت به منافع عمومی و کمک به بهره‌وری اقتصاد جهانی است (Oulasvirta, ۲۰۱۰). هدف آن خدمت به منافع عمومی با توسعه استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای استفاده توسط نهادهای بخش عمومی در سراسر جهان در آماده‌سازی صورت‌های مالی برای اهداف عمومی است (Oulasvirta, ۲۰۱۰). پذیرش گسترده رویه‌های حسابداری بخش دولتی اگرچه اخیراً صداهای زیادی در مورد اثرات آن مطرح شده‌است (بارتن، ۲۰۰۵؛ کارلین، ۲۰۰۵)، این اثرات تا حد زیادی ناشناخته هستند (کریستنسن، ۲۰۱۰). تنها برخی ارزیابی‌های اولیه از تاثیر آن تا کنون صورت گرفته است (بارتون، ۲۰۰۵؛ کونولی، ۲۰۱۲). بارتون (۲۰۰۵)، استدلال شده‌است که استانداردهای حسابداری باید متناسب با نیازهای اطلاعاتی خاص هر بخش باشند در مقیاسی بزرگ‌تر، ماهیت شاخص‌ها در صورت‌های مالی، بین بخش خصوصی و بخش دولتی تفاوت دارد، زیرا بخش دولتی برای به حداکثر رساندن سود ایجاد شده و منطبق تفسیر نتایج عملکرد دولت پیچیده‌تر است.

## ۵- بحث و نتیجه گیری

در کشورهای در حال توسعه، نهادهای دولتی، نیروهای اقتصادی غالب هستند و به یک سیستم مالی کارآمد و موثر نیاز دارند اغلب سیستم‌های حسابداری مورد استفاده این کشورها اغلب برای نیازمندی‌های محلی بسیار پیچیده هستند، اگرچه هنوز آثار قابل توجهی در این زمینه وجود دارد اما هنوز به اندازه کافی در مورد ماهیت فنی و مفهومی حساب‌ها وجود ندارد. با توجه به اینکه چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به معیاری جهت ارزیابی کیفیت نظام حسابداری عمومی و دولتی در کشورهای در حال توسعه تبدیل شده و مکمل است باعث کاهش فساد و تقلب شود. بنابراین می‌توان گفت که اجرای عملی فرایندی طولانی و دشوار است. عوامل کلیدی (کلان و خرد) در فرآیند اصلاحات اثرات متفاوتی را بین کشورها به جای می‌گذارند این تنوع از تفاوت‌های اساسی در سیستم‌های ضبط تا قوانین اندازه‌گیری و الزامات افشا متفاوت است. دولت‌ها باید مذاکرات موثر میان خود را توسعه دهند. این مذاکرات میان برخی از اعضای مجلس شورای اسلامی و صاحب نظران ضعیف بوده و در نتیجه فقدان پیشرفت در توسعه حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. این امر تا حدودی به کمبود توجه و درک مسایل مربوط به حسابداری بخش عمومی در میان انتخاب کنندگان تازه تاسیس و دولت‌های متوالی نسبت به فشار آوردن سخت برای اصلاحات حسابداری بی‌میل بوده است، بنابراین، در ایران پیشرفت سیستم حسابداری بخش عمومی به دلایل سیاسی، نهادی و اقتصادی مساعد نیست. به خصوص در کشورهای در حال توسعه، بسیاری از مشکلات فنی و نهادی وجود دارند بنابراین، زمان آن رسیده است که نیاز به تحقیقات غنی و جدی در این زمینه را در نظر بگیریم و منابع و تلاش‌های مورد نیاز برای رسیدن به توسعه در بخش حسابداری و گزارشگری مالی در ایران را به کار بگیریم.

### منابع:

۱. باباجانی، جعفر و همکاران (1392) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهردار یه، مرکز چاپ نشر شهر.
۲. باباجانی، جعفر و همکاران (1391) پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی
۳. باباجانی، جعفر (1389) « ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالشهای فراروی آن »، نشریه حسابرس، سال دوازدهم، شماره 49، تابستان.
۴. باباجانی، جعفر (1382) « مسئولیت پاس خگویی و تحولات حسابداری عمومی موضوع بیانیه 34 » پژوهش نامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره 8 صص. 62 - 35
5. Baker R and Rennie MD (2006) Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. Canadian Accounting Perspectives :1(5112-83.
6. Barton A. (2011), «Why Government should use the Government Finance Statistics Accounting System», Abacus, Vol. 47, No. 4.
7. Barton A (2004) How to profit from defence: A study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia. Financial Accountability & Management 304-281 :3(20).
8. Broadbent J and Guthrie J (2008) Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. Accounting, Auditing & Accountability Journal 169-129 :2(21).
9. Burritt R. , Welch S. (1997), «Accountability for the environmental performance of the Australian Commonwealth Public Sector», Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 10, n. 4, pp. 561-532.
10. Chan JL (2008) Chapter 3: The history of American government accounting reform. Available at: <http://jameschan.com/papers/ChanAmGASCh3Sept08.pdf> (accessed 29 October 2011).

11. Chow D, Humphrey C and Moll J (2007) Developing whole of government accounting in the UK: Grand claims, practical complexities and a suggested future research agenda. *Financial Accountability & Management* 54-27 :1(23).
12. Christensen M and Parker L (2010) Using ideas to advance professions: Public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management* 266-246 :3(26).
- 13- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- 14- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 15- Barton, A. (2005). Issues in Accrual Accounting and Budgeting by Government. *Agenda*, 12 (3), 211-226.
- 19- Barton, A. (2011). Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. *ABACUS*, 47(4), 411-445.
- 20- Bewley, K. (2008). Financial Reporting Regulation: The Case of Converging Canadian and International Accounting and Auditing Standards. *Accounting Perspectives*, 7(1), 9-39.
- 21- Bikiene, J. (2011). Problems of Public Sector Accounting and Financial Reporting Standards Implementation into Practice. *VERSLAS - Theory and Practice Online*, 12(2), 131-140.
- 22- Blondal, G. 1988. Government Financial Reporting in LDCs. *Finance and Development Journal* (September), 2-15.
- 23- Braun, V. and Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative*