

## بازنگری در نظام حسابداری دولتی اِزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت

سید رحمت اله اکرمی

دکترای مدیریت دانش

srakrami@yahoo.com

محمد رضا مهدی فرد

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات

mahdifard1@yahoo.com

مهدی بنانی

دانشجوی دکترای مدیریت دانشگاه دفاع ملی

mbnirnu@yahoo.com

محسن برزوزاده زواره

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران

mbz54@yahoo.com

بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی، برای تحقق هدف اصلی حسابداری بخش عمومی؛ یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. این تحول امکان محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و در نهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم می‌آورد. بر همین اساس طرح بازنگری در دستورالعمل‌های حسابداری بخش دولتی با رویکرد تعهدی، در دستور کار قرار گرفت. طرح مذکور با بهره‌گیری از آرا و نظرات خبرگان مالی بخش دولتی محدودیت‌های موجود را شناسایی و با بهره‌گیری از ظرفیت‌های موجود در چارچوب قوانین جاری، مجموعه‌ای از دستورالعمل‌ها را ارائه نمود. دستورالعمل‌های بازنگری شده ضمن اینکه از پشتوانه نظری محکمی برخوردار می‌باشند زمینه را برای استقرار استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی فراهم می‌نمایند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری دولتی، مبنای تعهدی، پاسخگویی، استانداردهای حسابداری.

### 1. مقدمه

حسابداری دولتی یک سیستم اطلاعاتی است که به جمع‌آوری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص رویدادهای مالی و سپس گزارش آن در مجموعه دستگاه‌های دولتی و بخش عمومی با تأکید بر رعایت قوانین و مقررات می‌پردازد.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت، ایزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد. اهمیت پاسخگویی مالی بخش عمومی به اندازه‌ای است که از آن به‌عنوان ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی یاد می‌شود (جسوزا، 2013). فرض بر این است که گزارش‌های مالی تهیه شده توسط سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی این امکان را فراهم می‌آورد تا شهروندان در مورد عملکرد دولت و چگونگی مصرف منابعی که به انحاء مختلف در اختیارشان قرار گرفته است، اطلاعات مفیدی را کسب نمایند.

با توجه به گستردگی وظایف، فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی کمک نماید. با توجه به تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام آماری‌های مالی دولت<sup>1</sup> و تکالیف قانونی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی ضروری به‌نظر می‌رسد. بر این اساس لازم است گام‌هایی در راستای نزدیک شدن به استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی برداشته شود. به‌علاوه با توجه به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی کشور، ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است.

## 2. بیان مسئله

اهمیت بودجه به‌عنوان رکن اساسی برنامه‌ریزی مالی برکسی پوشیده نیست. از میان روش‌های متعدد بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از برجسته‌ترین روش‌هایی است که هدف شفافیت مالی دولت را به نحو شایسته محقق می‌سازد. در دهه گذشته، این نظام بودجه‌ریزی در کشورهای توسعه‌یافته مستقر گردیده است و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در برخی از کشورهای در حال توسعه پیگیری می‌شود.

فیلدینگ اسمیت (1999) عنوان می‌نماید که بر اساس بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل‌سنجش تخصیص می‌یابد. پیش‌بینی بهای تمام شده طرح‌ها و خدمات مبنای تخصیص بودجه قرار می‌گیرد؛ در حقیقت امکان محاسبه بهای تمام شده پیش‌نیاز عملیاتی شدن بودجه است.

در حال حاضر حسابداری نقدی تعدیل‌شده، مبنای مورد استفاده در بخش عمومی می‌باشد که امکان محاسبه بهای تمام شده به نحو مربوط و قابل اتکا در چارچوب آن متصور نیست. به نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)<sup>2</sup>، سیستم حسابداری نقدی دارای محدودیت‌هایی از جمله

1. Government Financial Statistics

2. Financial Accounting Standards Board

تمرکز صرف بر جریان‌های نقدی دوره جاری، عدم تطابق هزینه‌ها و درآمدها و عدم تحقق مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد. مصرف بهینه منابع عمومی، شفافیت مالی و اتخاذ تصمیمات اقتصادی کلان مستلزم تغییر مبنای اندازه‌گیری است. برای این منظور دولت‌های اصلاح‌گرا طی دهه‌های گذشته متوجه ضرورت اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی شده‌اند (مهدوی، 1379). تغییر از حسابداری تعهدی به نقدی، نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، 1388). با بررسی سرفصل‌های متداول که در حال حاضر توسط دستگاه‌های اجرایی دولتی و حسب‌مورد بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد، می‌توان دریافت که سیستم حسابداری از کفایت لازم برخوردار نبوده و به اصلاحات اساسی نیاز دارد (باباجانی، 1371). همچنین، یکی دیگر از مواردی که ضرورت بازنگری در سرفصل‌های حسابداری فعلی مورد استفاده در دستگاه‌های اجرایی را بازگو می‌نماید زائد و غیرکاربردی بودن برخی از سرفصل‌های حسابداری و یا بخشی از یک رهنمود خاص می‌باشد، به‌نوعی که از دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی و همچنین کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرایی از مقبولیت لازم برخوردار نیست و به‌طور کامل استفاده نمی‌شود.

## 2-1. آسیب‌شناسی روش‌های جاری و راه‌حل‌های قابل ارائه

بر اساس نظرسنجی‌های انجام شده از ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در سطوح استانی و ملی و همچنین نظرسنجی از واحدهای اجرایی مرتبط با ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی در بخش دولتی، محدودیت‌های موجود شناسایی گردید که مهم‌ترین آنها عبارتند از:

- نا کارآمدی بخشی از قوانین مالی و محاسباتی
- عدم امکان شناسایی بخش مهمی از دارایی‌ها
- کامل نبودن دستورالعمل‌های حسابداری
- فقدان چارچوب نظری مناسب برای پشتیبانی دستورالعمل‌ها و رویه‌های حسابداری موجود و گزارشگری مالی بخش دولتی
- عدم امکان محاسبه بهای تمام شده در راستای بودجه‌ریزی عملیاتی
- فقدان محتوای اطلاعاتی بخشی از صورت‌های مالی و ضمائم که بر اساس دستورالعمل‌های موجود، تهیه آنها الزامی می‌باشد و وجود سرفصل‌های زائد و غیرکاربردی
- بر مبنای این نظرسنجی‌ها مجموعه‌ای از راه‌حل‌های قابل ارائه نیز مطرح گردید که مهم‌ترین آنها عبارتند از:
  - اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و بازتعریف اقلام صورت‌های مالی

- اصلاح و بازنگری فرایندها و رویه‌های عملیاتی در نظام مالی و محاسباتی
- تدوین دستورالعمل‌های جدید و یا اصلاح دستورالعمل‌های موجود با اتکا به مبانی نظری مستحکم به گونه‌ای که ارائه گزارش‌های مالی از وضعیت مالی، به نحوی مربوط و قابل اتکا، امکان‌پذیر گردد.
- به کارگیری کارآمد و اثربخش تکنولوژی

### 3. اهداف تحقیق

بازنگری در نظام حسابداری دولتی از طریق فراهم نمودن بستر لازم برای تغییر مبنای حسابداری فعلی به مبنای تعهدی زمینه را برای گزارش‌های، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های دولت فراهم می‌سازد. به این ترتیب ارتقای قابلیت نظام مالی کشور و شفافیت در گزارشگری مالی بخش دولتی در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تسهیل تصمیم‌گیری، نخستین و مهم‌ترین هدف این تحقیق است. سایر اهداف بازنگری در نظام حسابداری دولتی عبارتند از:

- زمینه‌سازی و تسهیل تغییر نظام بودجه‌ریزی فعلی به بودجه‌ریزی عملیاتی
- بررسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی با تأکید بر مؤلفه‌هایی همچون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی
- افزایش انضباط مالی دولت و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات موضوعه
- تسهیل تصمیم‌گیری و مدیریت اثربخش‌های و بدهی‌های دولت

### 4. نوآوری و جنبه‌های جدید طرح

این پژوهش برای نخستین بار چارچوب جامعی برای ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی بخش عمومی کشور با رویکردی تعهدی را فراهم می‌نماید و در این راستا ضمن توجه به جنبه‌های نظری و رعایت اصول حسابداری، جنبه‌های عملی و کاربردی را لحاظ می‌نماید، به نحوی که ذیحسابان و مدیران مالی بخش عمومی در اجرای آن با مانعی مواجه نگردند. ویژگی این طرح توجه به محدودیت‌های قانونی موجود و ارائه ثبت‌های حسابداری است به طوری که نه تنها هیچگونه تضادی با قوانین و دستورالعمل‌های موجود در آن وجود ندارد، بلکه از ظرفیت‌های قانونی موجود برای استقرار نظام حسابداری تعهدی بهره برده است.

### 5. پیشینه تحقیق

تاکنون تحقیقی که ضمن رعایت قوانین مالی و محاسباتی موجود به ارائه مجموعه‌ای از ثبت‌های حسابداری برای ثبت رویدادهای مالی دستگاه‌های اجرایی منجر شده باشد در داخل کشور انجام نگردیده است. تحقیقات انجام شده در برگیرنده مباحث نظری، پیرامون حسابداری بخش عمومی می‌باشند.

رحمانی و رضایی (1390) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی در بخش عمومی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و منجر به ارائه اطلاعات سودمند می‌گردد و در نتیجه آن تخصیص منابع، پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی بهبود می‌یابد.

باباجانی (1386) در تحقیق خود، عنوان می‌نماید که کشورها برای تغییر سیستم حسابداری خود از نقدی به تعهدی یکی از 2 رویکرد تغییر تدریجی یا تغییر ناگهانی را برمی‌گزینند. وی نتیجه می‌گیرد، استفاده از رویکرد تغییر ناگهانی در کشورهای درحال توسعه به دلیل محدودیت‌های ذاتی که این کشورها با آن دست‌به‌گریبان هستند، روش مناسبی نمی‌باشد و تغییر تدریجی برای آنها توصیه می‌گردد.

تودور (2008) در پژوهشی به بررسی دلایل گرایش دولت‌ها به حسابداری تعهدی پرداخت. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهم‌ترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است.

ایالات متحده حرکتی تدریجی به سوی حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز نمود و تنها تا سال 2002 برخی از ایالات آن حسابداری تعهدی را به کار می‌گرفتند. کانادا در سال 2002 حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به خدمت گرفت و انگلستان در سال 2006 حسابداری تعهدی را به شکل کامل در بخش عمومی اجرا کرد.

بیکر و دیگران (2013) در تحقیق خود به بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی در 2 ایالت آلمان پرداختند. نتایج تحقیقات آنها نشان می‌داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

آیلی و ماریاتا (2012) درخصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی تحقیق نمودند. آنها نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد. سازمان کشورهای قاره آمریکا (2012) در گزارشی درخصوص پیشرفت کار در کشورهای قاره آمریکا چنین بیان می‌نماید که پذیرش استانداردهای بین‌المللی، گام مهمی در پیاده‌سازی مدیریت نتیجه‌محور بوده و استفاده از استانداردهای شناخته‌شده، اعتبار، اتکاپذیری و شفافیت گزارش‌های مالی را در سطح سازمان تقویت و با رویه‌های جهانی منطبق می‌سازد و همچنین، مقایسه‌پذیری با سازمان‌های مشابه را افزایش می‌دهد. البته در این گزارش تصریح شده است که انتقال به استانداردهای بین‌المللی در سازمان کشورهای قاره آمریکا قبل از سال 2015 عملی نیست.

اولاس ویرتا (2013) در تحقیق خود با رویکردی انتقادی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری، دلایل عدم پذیرش این استانداردها را توسط تعدادی از کشورهای توسعه‌یافته به‌ویژه کشور فنلاند بررسی می‌نماید. به نظر وی ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی در این کشورها که

قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهم‌ترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد. وی در خصوص کشور فنلاند تأکید می‌نماید دلایل فرهنگی و نفوذ و سابقه تاریخی سیستم حسابداری بخش عمومی فنلاند در جامعه حسابداری این کشور، از دلایل مهم عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی محسوب می‌گردد.

کریستین و دیگران (2010) در تحقیق دیگری دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در فنلاند را مورد بررسی قرار داده‌اند. به نظر آنها قوانین جاری، به‌ویژه قوانین مربوط به حسابداری بودجه و اهمیت حسابداری بودجه‌ای، نسبت به مقاصد عمومی گزارشگری مالی، از دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند.

## 6. چارچوب نظری تحقیق

مسئولیت پاسخگویی، به‌ویژه در حوزه پاسخگویی مالی، با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به اندازه کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. مسئولیت پاسخگویی، مفهومی است که ریشه در عقیده‌ای سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به‌عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده به‌طور عمده در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافت و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار گرفت. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به‌عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در 3 دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است.

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که نخستین بار توسط ایجیری (1984) معرفی گردید، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. از این رو، چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی؛ به‌جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید می‌کند تا از طریق این سیستم و مطابق توافقی که به نحو مقتضی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه صورت می‌گیرد، اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی فراهم شود

(باباجانی، 1390). این مفهوم به‌طور کلی بیان می‌کند که دولت به‌عنوان مباشر و نماینده ملت می‌بایست درباره نحوه مصرف منابعی که از محل منابع عمومی (بیت‌المال) در اختیار دارد پاسخگو باشد. قابل فهم و قابل مقایسه بودن، از ویژگی‌های مهم کیفی اطلاعات مالی است. بر این اساس لازم است تا کلیه دستگاه‌های اجرایی از الگو و رویه یکسانی تبعیت نمایند تا جامعیت و کامل بودن گزارشات و نیز تلفیق و مقایسه اعداد و ارقام ممکن باشد و از هرگونه هرج‌ومرج در ارائه اطلاعات غیر مربوط و نامفهوم جلوگیری شود. از مزایای وجود یک نظام مالی و گزارشگری منسجم، فراهم کردن امکان اتخاذ تصمیمات به‌موقع و مفید برای دستیابی مدیران دولتی به اهداف و برنامه‌های دولت در سطوح مختلف است. همچنین، رعایت اصل تقدم قوانین و مقررات بر اصول و استانداردهای حسابداری در تدوین رهنمودهای حسابداری دولتی لازم است. بر این اساس تهیه صورت‌های مالی بخش دولتی با استفاده از رهنمودهای حسابداری صورت می‌گیرد که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و پس از تأیید دیوان محاسبات کشور به کلیه دستگاه‌های اجرایی ذیربط ابلاغ می‌شود.

در سیستم حسابداری تعهدی، تأکید بیشتری بر اثربخشی و نتایج عملکرد بوده و مدیران مسئول هزینه‌یابی کامل عملیات هستند. همچنین، سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند. افزون بر این مسائل، می‌بایست اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان خود و تقویت مدیریت مالی در بخش خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های گوناگون می‌شود (رفیعی، 1387). بر این اساس بسیاری از صاحب‌نظران معتقدند که به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی، با توجه به مزایای آن امری ضروری است (باررت، 1993). به‌علاوه برخی از محققین نیز ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در حسابداری دولتی ایران را محرز دانسته‌اند.

#### 6-1. استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی و استانداردهای ایران

همانطور که اشاره گردید لازمه تحول اساسی در نظام مالی بخش عمومی تغییر مبنای حسابداری و حرکت به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد. این تغییر مستلزم تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری است. درحقیقت این استانداردها نحوه اجرای اصول حسابداری تعهدی را مشخص می‌نمایند. درحال حاضر هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (ISAB)<sup>1</sup> مجموعه‌ای از استانداردها را تدوین نموده و پذیرش آن توسط دولت‌های مرکزی و محلی روند گسترده و روبه‌رشدی داشته است.

از مزایایی که برای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برشمرده شده است، می‌توان به ارتقای کیفی گزارشگری مالی داخلی و خارجی دولت‌ها، افزایش انضباط مالی، اجتناب از سوء مدیریت، کمک به راهبری مطلوب در بخش عمومی، شکل‌گیری رویه‌های گزارشگری مالی مناسب، یکنواخت‌سازی گزارشگری مالی دولت با مبانی اقتصادی و حسابداری بازرگانی، افزایش کارایی و اثربخشی در حسابرسی و تحلیل گزارش‌های مدیریت و همسویی با منافع استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اشاره کرد (زارعی و غلامی، 1390). اگرچه انتقاداتی نیز متوجه این استانداردها می‌باشد. هپورث (2001) و چان (2001) معتقدند اگرچه استقلال کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی از دولت‌ها درخور احترام است، اما این موضوع موجب نادیده انگاشتن این استانداردها توسط دولت‌ها و یا حتی مخالفت آنها با این استانداردها می‌گردد.

گسترش استانداردهای حسابداری بین‌المللی و گسترده‌گی پذیرش آن زمانی ممکن می‌گردد که این استانداردها با بهره‌گیری از چارچوب نظری مستحکم توانایی راضی نمودن دیگران را داشته باشد. به نظر اولاس ویرتا (2012) فدراسیون بین‌المللی حسابداران در ابتدا اهمیت مفاهیم نظری حسابداری در بخش عمومی را نادیده انگاشت و استانداردهای حسابداری بازرگانی را مبنای تدوین استاندارد برای بخش عمومی قرار داد. این فدراسیون به این کاستی پی برده و تلاش‌های خود را برای تقویت مفاهیم اساسی حسابداری بخش عمومی از سال 2006 آغاز نموده است.

در ایران، وجود ظرفیت‌های قانونی دولت را بر آن داشت تا اصلاح ساختار نظام مالی را در دستور کار قرار دهد. از سال 1388 کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و از سال 1389 کمیته فرعی آن، آغاز به کار نموده‌اند. کمیته تدوین، با در نظر گرفتن جوانب مختلف موضوع، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را مبنای تدوین استانداردهای ایران در نظر گرفته است و تاکنون مفاهیم نظری گزارشگری مالی، شامل اهداف گزارشگری مالی، واحد گزارشگر، عناصر صورت‌های مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی به همراه 3 استاندارد حسابداری بخش عمومی با عناوین نحوه ارائه صورت‌های مالی، نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، تدوین شده‌اند و این استانداردها از سال 1394 لازم‌الاجرا می‌باشند. اگرچه اجرای این استانداردها تحولی مهم در نظام حسابداری بخش عمومی در پی دارد، اما می‌بایست به موانع اجرایی آن توجه نمود. از مهم‌ترین این موانع می‌توان به محدودیت مربوط به نیروی انسانی کارآموده در بخش دولتی، هزینه‌های اجرای استانداردها و موانع قانونی اشاره نمود. بنا بر این دلایل اصرار به اجرای این استانداردها، در کوتاه‌مدت، بیهوده است و حتی ممکن است آن را با شکست مواجه نماید.

دیاموند (2002) در تأیید ضرورت اصلاحات در سیستم‌های حسابداری دولتی بیان می‌کند الگوی نوین مدیریت بودجه (بودجه‌ریزی عملیاتی) مستلزم ارتقا و به‌روزرسانی ابزارهای اساسی مدیریت به‌ویژه سامانه حسابداری به‌منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به‌موقع است.

دیاموند (2003) در مقاله دیگری در خصوص چگونگی اصلاحات بیان می‌نماید که فرایند اصلاحات زمان‌بر است و می‌بایست فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود. در تغییر تدریجی سیستم حسابداری فعلی به سمت نظام حسابداری تعهدی متکی به مجموعه‌ای از استانداردها ضرورت تعریف یک دوره گذار احساس می‌گردد.

تجربه بسیاری از کشورها، تغییر تدریجی در نظام حسابداری بخش عمومی را تأیید می‌نماید. کشورهای بسیاری رویکرد تدریجی استقرار نظام حسابداری تعهدی (در برابر رویکرد تغییر ناگهانی) را پذیرفته‌اند. از مزایای این رویکرد می‌توان به امکان شناسایی اقلام تعهدی در زمان کافی، شناسایی و بررسی موانع اجرایی و حفظ نظام موجود (نقدی) همزمان با اجرای نظام تعهدی اشاره نمود (باباجانی، 1386).

کمک به فرایند تغییر تدریجی سیستم حسابداری فعلی، با هدف استقرار مبنای تعهدی و پیروی از استانداردهای حسابداری ملی بخش عمومی، به‌گونه‌ای که آثار منفی این تغییر به حداقل کاهش یابد، انگیزه اصلی ارائه طرح بازنگری در نظام حسابداری دولتی بوده است. اگرچه استقرار کامل روش تعهدی منوط به رفع موانع قانونی موجود می‌باشد، اما در طرح بازنگری از ظرفیت‌های موجود در قوانین استفاده گردیده است. به‌طور کلی در بازنگری سرفصل‌های حسابداری دولتی، نگرش کلی به‌سوی مبنای حسابداری تعهدی است و تعاریف هزینه و درآمد و سایر اقلام دارایی‌ها و یا بدهی‌ها و نیز ارزش خالص منطبق با ماده (77) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 1380/11/27 می‌باشد. البته رعایت ملاحظات مندرج در قوانین و مقررات فعلی و به‌ویژه قانون محاسبات عمومی کشور، با ارائه روش‌های مناسب و صورت‌های مالی تکمیلی مدنظر قرار گرفته است.

## 6-2. ظرفیت‌های قانونی طرح

این پژوهش ضمن رعایت قوانین و دستورالعمل‌های موجود و با بهره‌گیری از ظرفیت‌های قانونی موجود، شرایط را برای استقرار نظام حسابداری تعهدی فراهم نموده است. در این بخش به برخی از این ظرفیت‌ها اشاره می‌شود که در حکم پشتوانه قانونی طرح بازنگری محسوب می‌گردند.

یکی از مهم‌ترین پشتوانه‌های قانونی بازنگری در رهنمودهای حسابداری دولتی، با رویکرد تعهدی، عمل به تکالیف قانونی مندرج در ماده (219) قانون پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران و ماده (16) قانون مدیریت خدمات کشوری در خصوص لزوم افزایش بهره‌وری دستگاه‌های اجرایی و استقرار نظام

کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار از طریق محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها، خدمات و محصولات و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد.

مواد (94) و (128) قانون محاسبات عمومی که تعیین و ابلاغ رهنمودهای حسابداری و نیز نمونه اسناد مورد قبول برای پرداخت هزینه‌ها در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، با تأیید دیوان محاسبات کشور، را به وزارت امور اقتصادی و دارایی محول نموده است از دیگر پشتوانه‌های اجرایی پژوهش محسوب می‌گردند. برخی دیگر از این ظرفیت‌های قانونی عبارتند از:

#### 6-2-1. قانون محاسبات عمومی کشور

ماده (90): اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج به عهده وزارت امور اقتصاد و دارایی است.

ماده (95): کلیه ذیحسابان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلفند نسخه اول صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه را همراه با اصل اسناد و مدارک مربوط منتهی تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خرداد ماه سال بعد به ترتیبی که در اجرای ماده (39) قانون دیوان محاسبات کشور مقرر می‌شود به دیوان مذکور تحویل و نسخه دوم صورتحساب‌های مذکور را بدون ضمیمه نمودن اسناد و مدارک به‌نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارایی معین می‌کند، به وزارت نامبرده ارسال نمایند.

#### 6-2-2. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

این قانون با تعاریفی که در ماده 77 ارائه نموده است، به‌صورت مناسب، شرایط تغییر در نظام حسابداری بخش عمومی و حرکت به سمت استقرار مبنای حسابداری تعهدی را فراهم نموده است. در بند مذکور تصریح گردیده که با توجه به نظام جدید بودجه‌ریزی و تغییر نظام طبقه‌بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت به‌منظور هماهنگی بین تعاریف به‌کار برده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی برخی تعاریف با نگرش حسابداری تعهدی به ماده (1) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب 1351/12/10 افزوده شده است. در این ماده برخی از عناصر مهم به‌شرح ذیل تعریف گردیده است:

- ارزش خالص: ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.
- درآمد: آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش می‌دهد.
- اعتبار هزینه: اعتبار آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد.
- دارایی‌ها: منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی است.

- بدهی‌ها: تعهدات فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع از واحد گزارشگر خواهد شد. تعاریف در این قانون از این لحاظ دارای اهمیت است که رویکرد دارایی- بدهی را به‌عنوان پشتوانه تئوریک تعاریف ارائه‌شده از اقلام صورت‌های مالی، وارد ادبیات حسابداری بخش عمومی می‌نماید و درک ارتباط میان صورت‌های مالی را از طریق پذیرش همبستگی<sup>1</sup> میان صورت‌های مالی، ممکن می‌سازد. همبستگی صورت‌های مالی به این معنا است که صورت‌های مالی از لحاظ ریاضی به شکلی تعریف می‌گردند که تفاوت میان درآمد و هزینه مساوی تغییر در خالص دارایی‌ها، طی دوره مالی باشد. براساس تعاریف ارائه شده در این ماده قانونی، تعریف درآمد و هزینه، متأثر از تعریف دارایی و بدهی‌ها (خالص دارایی‌ها یا ارزش خالص) می‌باشد. به‌عبارت دیگر در این رویکرد تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد تأکید است. درآمد و هزینه نیز به‌عنوان نتیجه اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود. نظر به اینکه دارایی و بدهی‌ها واقعی می‌باشند، رویکرد دارایی- بدهی مبنای مناسبی برای تعریف اقلام صورت‌های مالی به‌دست می‌دهد.

### 3-2-6. قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی

بر اساس بند (ه) ماده (214) قانون برنامه پنجم توسعه، استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی طرح‌های تملیک دارایی سرمایه‌ای و قیمت تمام‌شده را که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و توسط معاونت تأیید و ابلاغ می‌گردد از ابتدای سال دوم برنامه در طرح‌های بزرگ و متوسط پیاده می‌کند. همچنین، ماده (15) دستورالعمل بودجه‌ریزی عملیاتی موضوع ماده (219) قانون برنامه پنجم توسعه، تصریح می‌نماید که صورت‌های مالی پایان دوره می‌بایست حداکثر پس از پایان آن دوره طبق چارچوبی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ می‌گردد، تهیه و تدوین و پس از تأیید مدیر واحد معجری و انجام حسابرسی توسط یکی از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نتیجه حداکثر تا پایان مرداد ماه به بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط و ذیحساب مربوط ارائه گردد. موارد قانونی مذکور از آن لحاظ دارای اهمیت است که علاوه بر مشخص نمودن نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و وظایف آن، بر موضوع استانداردهای مرتبط با قیمت تمام‌شده نیز تأکید دارد. محاسبه درست قیمت تمام‌شده محصولات، زمانی ممکن می‌گردد که شناسایی کلیه هزینه‌های متحمل شده شامل، مواد، دستمزد و سربار محقق گردد که این مهم از قابلیت‌های مبنای حسابداری تعهدی است.

## 7. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

پاسخگویی دولت به ملت و ایجاد شفافیت مالی، به‌همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات اقتصادی، از مهم‌ترین اهداف نظام حسابداری دولتی می‌باشد. تجربیات نیم‌قرن اخیر نشان داده است تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری بر این چارچوب نظری امکان‌پذیر نمی‌باشد. در چند دهه گذشته مطالعات گسترده‌ای برای تدوین چارچوب نظری مستحکم، تعریف اقلام صورت‌های مالی، تبیین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و در نهایت تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی صورت پذیرفته است.

استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی که حاصل تلاش هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد، نمونه شاخصی است که ضمن برخورداری از مبنای تئوریک، پذیرش آن توسط دولت‌ها روند گسترده و روبه‌رشدی داشته است. از سوی دیگر با بهره‌گیری از این استانداردها و تأکید بر بومی‌سازی آن تدوین استانداردهای ملی در کشورمان آغاز گردیده است.

اجرای استانداردهای ملی مستلزم تغییر مبنای حسابداری کشورمان از مبنای نقدی به مبنای تعهدی می‌باشد. این تغییر یا به بیان بهتر تحول، مستلزم آموزش نیروی انسانی در سطح وسیع، اصلاح برخی از قوانین، توسعه زیرساخت‌های ارتباطی و تکنولوژیک و... می‌باشد.

در این ارتباط تحقیقات متعددی از تغییر تدریجی نظام مالی و محاسباتی و تغییر مبنای نقدی به مبنای تعهدی، حمایت می‌نمایند. بنابراین، تعریف دوره گذار و تحول تدریجی ضرورت می‌یابد.

بازنگری در دستورالعمل‌های حسابداری با رویکرد تعهدی با هدف تسهیل و تسریع تحول نظام مالی دولت آغاز گردید. در این چارچوب ضمن شناسایی محدودیت‌های موجود و رعایت چارچوب‌های قانونی، با بهره‌گیری از برخی قوانین موجود، راهکارهایی عملی همراه با پشتوانه تئوریک در قالب معرفی سرفصل‌های جدید و اصلاح دستورالعمل‌های حسابداری در دستور کار معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور قرار گرفت و در نهایت به تهیه مجموعه‌ای از دستورالعمل‌های حسابداری دولتی منجر گردید. دستورالعمل‌های مذکور نخستین و مهم‌ترین گامی است که تاکنون در راستای تحقق این تحول بنیادی برداشته شده است.

## منابع

- باباجانی، جعفر (1390)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، *دانش حسابرسی*، سال یازدهم، شماره 6.
- بلاجنی، جعفر (1371)، "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی"، *ماهنامه حسابدار*، شماره‌های 3 و 4، صص 67-87.
- باباجانی، جعفر (1386)، "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران"، *فصلنامه بیک نور*، سال پنجم، شماره 4.
- رحمانی، علی و مهدی رضایی (1390)، "حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی"، *فصلنامه اقتصادی، سیاسی، سال بیست و پنجم*، شماره 7 (پیاپی 283).
- رفیعی، افسانه (1387)، "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی"، *حسابرس*، شماره 40، صص 86-91.
- زارعی، بتول و رضا غلامی (1390)، "استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی"، *حسابرس*، شماره 55.
- کردستانی، غلامرضا و علی‌اکبر ایرانشاهی (1388)، "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، *فصلنامه دانش حسابرسی*، شماره 28.
- مهدوی، غلامحسین (1379)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، *فصلنامه حسابرس*، شماره 7.
- Barret, p. (1993), "Managing in an Accrual Accounting Environmental", paper Presented to RIPA Conference, Conberra, Feb. 26.
- Chan J. L., Global (2001), "Government Accounting Principles", University of Illinois at Chicago.
- Christians J., Reyniers B. & C., Rolle (2010), "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a Comparative Study", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 537, PP. 54.
- D. Becker, Sebastian & Tobias Jagalla (2013), "The-Translation-of-Accrual-Accounting-and-Budgeting-and-the-Reconfiguration-of-Public-Sector-Accountants-Identities", *Critical Perspectives on Accounting*, 05.
- Diamond, Jack (2002), "Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required?", IMF Working Paper, WP/02/240.
- Diamond, Jack (2003), "a Performance Budgeting: Managing the Reform Process", IMF Working Paper, WP/03/33.
- Fielding Smith, James (1999), "The Benefits and Threats of PBB: An Assessment of Modern Reform," *Public Budgeting and Finance*, Vol. 19, No. 3, PP. 3–15.
- Hepworth N. (2001), "The European Experience of and Attitudes to Public Sector International Accounting Standards", Presented at the VIII CIGAR Conference, Valencia.
- Ijiri, Yuji (1984), "on the Accountability-Based Conceptual Framework", *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Jesusa M.A. Jorge de J.S.B. Eirado (2013), "Relevance of Accounting information to Public Sector Accountability: A Study of Brazilian Federal Public Universities", *Review of Applied Management Studies*, Vol. 10, PP. 87-98.
- Oulasvirta, Lasse (2013) "The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A Critical Case Study", *Critical Perspectives on Accounting*, DOI:10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- Mariana, Ilie & Nicoleta Elena (2012), "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania", *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, Vol. 62, PP. 35 – 39.
- Tudor, Tiron (2008) "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector", [www.ssm.com](http://www.ssm.com).

