

یکپارچه‌سازی نظام‌مند مفاهیم و مدل‌سازی بصری گزارشگری مالی در بخش عمومی

رضا حصارزاده

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران
Hesarzadeh@um.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۲/۴ تاریخ پذیرش: ۹۴/۳/۳

چکیده

هدف این نوشتار، یکپارچه‌سازی مفاهیم حسابداری بخش عمومی به عنوان یک پیکره واحد و حتی هماهنگ با بخش خصوصی جهت مدل‌سازی انواع الگوهای با اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی می‌باشد. در این راستا، ابتدا دیدگاه‌های مفسر سودمندی گزارشگری مالی مورد بحث قرار می‌گیرد و دیدگاه مطلوب حسابداری بخش عمومی واکاوی می‌گردد. سپس مفاهیم پیش‌نیاز مدل‌سازی، مرور می‌شود. در نهایت، نوشتار حاضر با بکارگیری تحلیل قیاسی - مفهومی، "مدل آمریکایی، مدل بین‌المللی، مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی" را به صورت بصری ارائه می‌دهد. استنباط‌های این نوشتار، می‌تواند ضمن ساده‌سازی یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی، واکاوی یکپارچه مزایا و محدودیت‌های الگوهای گزارشگری مالی را به ویژه در شرایطی که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در سال‌های اولیه تولد خود بسر می‌برد، تقویت نماید.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، گزارشگری مالی، مدل، حسابداری دولتی.

۱- مقدمه

مطالعات گذشته (به عنوان مثال، باباجانی، ۱۳۸۴؛ ۱۳۸۹، ۱۳۹۱)، تاکنون مباحث عمیق و تحلیلی را پیرامون مفاهیم حسابداری بخش عمومی^۱ مطرح نموده‌اند. لذا هدف این نوشتار تبیین مجدد این مباحث نمی‌باشد. بلکه هدف این نوشتار در وهله اول، یکپارچه‌سازی نظام‌مند مجموعه این مفاهیم به عنوان یک پیکره واحد و حتی هماهنگ با بخش خصوصی می‌باشد. کاربرد این یکپارچه‌سازی، این است که اول، یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی را به ویژه در سطح تحصیلات تکمیلی ساده‌سازی کرده و ترس و بی‌ رغبتی عمومی نسبت به این گرایش حسابداری را کاهش می‌دهد. دوم، کاربرد مستقیمی در بررسی هر یک از الگوهای گزارشگری مالی^۲ پذیرفته شده در جهان و ایران دارد. هدف این نوشتار در وهله دوم، واکاوی الگوهای چهارگانه گزارشگری در ایران و جهان (با توجه به یکپارچه‌سازی انجام شده) و مدل‌سازی فشرده، قابل فهم و قابل مقایسه آن‌ها می‌باشد.^۳ کاربرد این مدل‌سازی، این است که واکاوی و فهم روش‌مند و منسجم مزایا و محدودیت‌های مدل‌های گزارشگری به ویژه در شرایطی که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران در سال‌های اولیه تولد خود بسر می‌برد، تقویت می‌شود. تجربه نشان داده است که عدم واکاوی و درک روش‌مند و منسجم مدل‌های مزبور، جمع‌بندی مناسبی پیرامون ایجاد مدل بهینه و بکارگیری این مدل‌ها پیش‌رو قرار نخواهد داد. با توجه به طبقه بندی ویکر (۱۹۹۸)، این تحقیق از روش تحلیل قیاسی - مفهومی در مدل‌سازی خود استفاده نموده و مدل‌های حاصله را به صورت بصری ارائه می‌دهد.

نوشتار حاضر از بین الگوهای گزارشگری در بخش عمومی، چهار الگوی با اهمیت گزارشگری را برگزیده و پس از واکاوی، مدل بصری آن‌ها را می‌نماید. این مدل‌ها عبارتند از: مدل آمریکایی، مدل بین‌المللی، مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی. دلیل اهمیت الگوی آمریکایی آن است که اولاً دارای سابقه و پیشینه طولانی و ادبیات پشتوانه غنی می‌باشد، ثانیاً توسط برخی از صاحب‌نظران کشور مورد تأکید می‌باشد، ثالثاً استفاده از این الگو، در برخی از حوزه‌های گزارشگری از قبیل شهرداری تهران به مرز اجرایی شدن رسیده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۱) و رابعاً دارای قابلیت‌هایی است که می‌تواند برخی از دغدغه‌های موجود پیرامون عقود شرعی را مرتفع سازد (باباجانی، ۱۳۸۹). دلیل اهمیت الگوی بین‌المللی آن است که اولاً توسط تعدادی از کشورهای جهان با ویژگی‌های مختلف مورد استقبال واقع

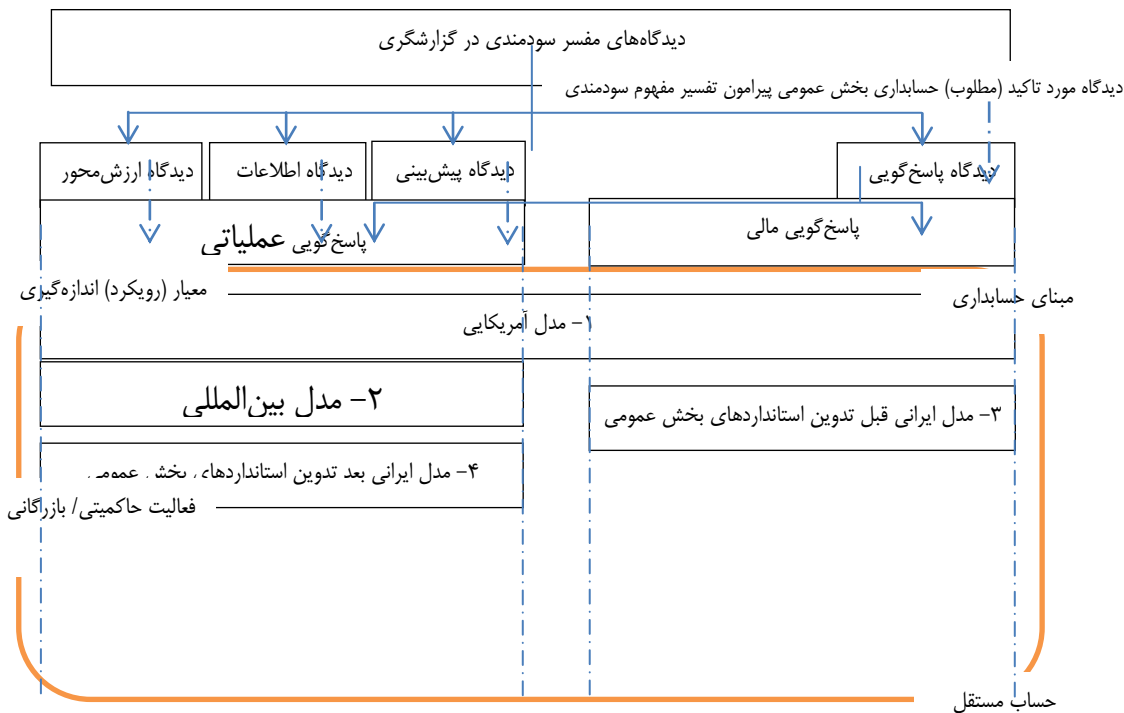
شده است و دامنه پذیرش این استانداردها در حال گسترش است (دیلویت، ۲۰۱۳) و ثانیاً مبنای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران قرار گرفته است. دلیل اهمیت الگوی ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی آن است که اولاً تا سال ۱۳۹۴، استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران لازم‌الاجرا نیستند و لذا تا آن زمان کماکان مورد استفاده قرار می‌گیرد، ثالثاً ممکن است در آینده این مدل مجدداً مورد توجه استانداردهای بخش عمومی ایران قرار گیرد و ثالثاً تحت هر شرایطی (حتی عدم توجه توسط استانداردهای بخش عمومی ایران) بخش‌هایی از این الگو حداقل در حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار خواهد گرفت. دلیل اهمیت الگوی ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی آن است که صورت‌های مالی بسیاری از واحدهای فعال در بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر طبق این مدل تهیه و به شهروندان و سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی گزارش گردد. لذا آشنایی با این الگو توانایی تغییر پذیری از مدل قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به الگوی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی را ارتقا خواهد داد. در مجموع علاوه بر این، انتظار می‌رود بسیاری از سایر الگوهای گزارشگری در جهان غالباً از طریق مدل‌های بصری این مقاله و یا با تعدیل بخشی از آن‌ها توضیح داده شود. به عنوان مثال الگوی گزارشگری در کشور دانمارک یا ایتالیا که همزمان از دو مبنای حسابداری نقدی تعدیل‌شده و تعهدی استفاده می‌کنند (ارنست و یانگ، ۲۰۱۲)، با بخش‌هایی از مدل اول تا سوم مقاله قابل تبیین خواهد بود. با توجه به دو هدف این نوشتار، در قسمت ۲، دیدگاه‌های مفسر سودمندی گزارشگری مورد بحث قرار می‌گیرد و این موضوع تبیین می‌شود که حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی به عنوان مصداق سودمندی تأکید دارد. در قسمت ۳، پاسخ‌گویی مورد تأکید حسابداری بخش عمومی، و دو نوع پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی تبیین می‌شود. در قسمت ۴، بحث می‌شود که با توجه به دو نوع مسئولیت پاسخ‌گویی مطرح شده در قسمت قبل، مدل‌های گزارشگری متفاوتی قابل تصور است. با این حال قبل از تبیین و تشریح مدل‌های مزبور، لازم است پیش‌نیازهای فهم مدل‌ها مرور گردند. این پیش‌نیازها عباراتند از: مفهوم مبنای حسابداری، مفهوم معیار (رویکرد) اندازه‌گیری، مفهوم حساب مستقل و مفهوم فعالیت حاکمیتی و بازرگانی. در ادامه، در قسمت ۵، چهار مدل گزارشگری در بخش عمومی به طور بصری ارائه و واکاوی می‌شود. نهایتاً در قسمت ۶، خلاصه مباحث و جمع‌بندی نهایی ارائه خواهد شد.

۲- روش‌شناسی پژوهش

تئوریک و با هدف دانش‌افزایی و به شیوه کتابخانه‌ای با بررسی ادبیات موضوع تدوین شده است.

با توجه به مفهومی بودن بحث و به جهت افزایش انسجام ذهن خوانندگان، نگاره ۱ با ارایه شمایی کلی از مدل نهایی، سلسه مباحث را ارایه نموده است. بنابراین پژوهش حاضر با رویکرد

نگاره ۱- ساختار مباحث



(کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳؛ کتاری، ۲۰۰۱) شامل دیدگاه ارزش محور، دیدگاه اطلاعات، دیدگاه پیش بینی و دیدگاه پاسخ گویی مورد بحث قرار خواهد گرفت و سپس دیدگاه مورد تاکید حسابداری بخش عمومی معرفی خواهد شد. اگرچه قصد این مقاله، تشریح و مقایسه تفصیلی دیدگاه‌های مزبور نمی‌باشد، با این حال مرور این دیدگاه‌ها ارتباط بین مفاهیم حسابداری بخش خصوصی و بخش عمومی را شفاف‌تر خواهد کرد.

دیدگاه ارزش محور

دیدگاه ارزش محور^۴، در پاسخ به این سوال که مصداق سودمندی در گزارشگری چیست، "معنی‌داری" را به عنوان مصداق سودمندی در گزارشگری معرفی می‌کند. به عبارت دیگر، از منظر دیدگاه مزبور، گزارشگری زمانی سودمند است که گزارش‌های معنی‌دار ارایه نماید. به این مفهوم که ارقام مندرج در گزارش‌های حسابداری، باید منعکس کننده یک واقعیت خارجی باشد. به عنوان مثال چنانچه فردی با عبارت

۳- مبانی علمی و مروری بر پیشینه پژوهش

۳-۱- دیدگاه‌های مفسر سودمندی گزارشگری و دیدگاه مورد تاکید حسابداری بخش عمومی

هدف فرآیند پرفراز و نشیب حسابداری از مراحل جمع آوری اطلاعات و شناسایی، تا مراحل تلخیص و طبقه‌بندی، ارایه اطلاعات سودمند می‌باشد. به طور خاص، مطابق با بیانیه‌های مفهومی مرتبط با اهداف گزارشگری، هدف از فرآیند گزارشگری، ارایه اطلاعات سودمند به ذی‌نفعان می‌باشد. علی‌رغم آن‌که مفهوم کلی سودمندی، برکسی پوشیده نیست با این وجود ارایه پاسخ علمی دقیق و عملیاتی به این سوال که "مصداق سودمندی در گزارشگری چیست" امری سهل‌الوصول محسوب نمی‌شود. دیدگاه‌های متأثر از مکاتب مختلف حسابداری، با توجه به نوع نگرش خود نسبت به کارکرد حسابداری، مفهوم سودمندی و چگونگی دستیابی به آن را به نحو متفاوتی تبیین و تعیین نموده‌اند. در این مجال، با توجه به مقاصد این مقاله، چهار دیدگاه پرتطرف‌دار مفسر سودمندی

تجربه قبلی وی، ۸۰٪ سود حسابداری تقسیم شده است، این سرمایه‌گذار از همین سود حسابداری (و غیر معنی‌دار و منعکس‌نکننده ارزش‌های اقتصادی) می‌تواند به پیام مد نظر خود برسد و الزاما به داشتن اطلاعات مرتبط با سود اقتصادی نیازی ندارد. توجه نمایید که دیدگاه اطلاعات، به هیچ وجه مخالف ارزش‌های اقتصادی نیست بلکه سودمندی گزارش‌های حسابداری را منحصر به ارایه ارزش‌های اقتصادی نمی‌داند. لذا دیدگاه اطلاعات، از انعکاس اطلاعات به ارزش‌های اقتصادی به شرطی که پیامی را منعکس کند، استقبال می‌نماید. به عنوان مثال، فرض کنید هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، الزامی نمودن انعکاس زمین کلیه شرکت‌ها به ارزش‌های اقتصادی (مثلا ارزش روز زمین) را برای شرکت‌های بورسی در دستور کار قرار دهد. از منظر دیدگاه ارزش محور، به طور کلی این کار سبب سودمندتر شدن گزارش‌های حسابداری می‌شود. در حالی که از منظر دیدگاه اطلاعات، این کار، به طور کلی هیچ بار اطلاعاتی یا پیامی ندارد چرا که اصولا به طور کلی هیچ یک از سرمایه‌گذاران، به دلیل ارزش بالای زمین یک شرکت بورسی، اقدام به خرید سهام شرکت نمی‌نمایند (خود را به عنوان سرمایه‌گذار در سهام ایران خودرو، تصور نمایید). در عین حال، فرض کنید هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، الزامی نمودن انعکاس زمین کلیه شرکت‌های در حال تصفیه به ارزش‌های اقتصادی (مثلا ارزش روز زمین) را برای شرکت‌های بورسی در دستور کار قرار دهد. در این حالت به طور کلی هر دو دیدگاه با این کار موافق خواهند بود. اگرچه این دیدگاه، استدلال‌های محکم‌تری را نسبت به سایر دیدگاه‌ها برای تبیین سودمندی ارایه می‌نماید، با این حال رهنمود عینی (همچون دیدگاه ارزش محور) برای چگونگی انعکاس ارقام سودمند در گزارش‌های حسابداری فراهم نمی‌کند و عموما رهنمودهای آن محصول تحقیقات بازار سرمایه یا تحقیقات آکسیوماتیک (ریاضی‌وار) می‌باشد که این تحقیقات نیز دارای محدودیت‌هایی می‌باشند.

دیدگاه پیش‌بینی

دیدگاه پیش‌بینی^۶، در پاسخ به این سوال که مصداق سودمندی در گزارشگری چیست، تسهیل پیش‌بینی را به عنوان مصداق سودمندی در حسابداری معرفی می‌کند. به عبارت دیگر، از منظر دیدگاه مزبور، گزارشگری زمانی سودمند است که به استفاده کنندگان در پیش‌بینی رویدادهای مالی آتی کمک نماید. لذا از منظر این دیدگاه، گزارش‌های حسابداری چه منعکس‌کننده ارزش‌های اقتصادی باشد (یا نباشد) و چه دارای بار اطلاعاتی باشد (نباشد)، سودمندی

"نوع میوه: سیب" مواجه شود، بلافاصله یک واقعیت خارجی برای "سیب" متصور خواهد شد. حال، چنانچه در صورت‌های مالی، استفاده‌کننده با عبارت "زمین=۱۰۰۰" مواجه شود، از منظر دیدگاه ارزش محور، باید بلافاصله بتواند یک واقعیت خارجی (از قبیل ارزش خرید یا ارزش فروش) برای عدد ۱۰۰۰ متصور شود. از آن‌جا که ارزش‌های اقتصادی (از قبیل ارزش‌های ورودی یا خروجی) می‌تواند نشان‌دهنده یک واقعیت خارجی باشد، این دیدگاه، ارزش‌های اقتصادی را معنی‌دار دانسته و در نهایت انعکاس اطلاعات به ارزش‌های اقتصادی را شرط سودمندی گزارشگری می‌داند. لذا به طور خلاصه، این دیدگاه معتقد است گزارشگری زمانی سودمند است که ارزش‌های اقتصادی (اطلاعات معنی‌دار) ارایه نماید. بدیهی است از منظر این دیدگاه، چنانچه اطلاعات به ارزش‌های تاریخی منعکس شود، گزارشگری سودمند نخواهد بود. اگرچه این دیدگاه، رهنمود عینی‌تری را نسبت به سایر دیدگاه‌ها برای تبیین سودمندی ارایه می‌نماید، با این حال دارای محدودیت‌هایی است که برخی از این محدودیت‌ها توسط دیدگاه اطلاعات برجسته شده است.

دیدگاه اطلاعات

دیدگاه اطلاعات^۵، در پاسخ به این سوال که مصداق سودمندی در گزارشگری چیست، داشتن بار (محتوای) اطلاعاتی را به عنوان مصداق سودمندی در گزارشگری معرفی می‌کند. به عبارت دیگر، از منظر دیدگاه مزبور، گزارشگری زمانی سودمند است که دارای بار اطلاعاتی باشد (کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳). به این مفهوم که ارقام مندرج در گزارش‌های حسابداری، باید منعکس‌کننده یک پیام باشد. "دارای بار اطلاعاتی بودن یا پیام داشتن"، تفاوت‌های بنیادینی با "معنی داری یا انعکاس واقعیت خارجی" دارد. به عنوان مثال، هر واژه در یک ضرب المثل یا کنایه، یک معنی دارد. اما پیام حاصل از هر واژه الزاما با معنی آن‌ها همخوان نیست (ضرب المثل "کله تو بوی قرمه سبزی می‌دهد!" را بررسی کنید). از منظر دیدگاه اطلاعات، کارکرد اصلی حسابداری، ارایه گزارش‌های دارای بار اطلاعاتی (پیام داشتن) و نه الزاما معنی‌دار (منعکس‌کننده واقعیت خارجی) می‌باشد. میزان توانایی ایفای تعهدات، خوب یا بد بودن عملکرد، میزان سود قابل تقسیم، و ... می‌تواند پیام‌های گزارش‌های حسابداری باشد. از منظر دیدگاه اطلاعات، گزارش‌های حسابداری برای سودمند بودن، الزاما نیازمند ارایه اطلاعات معنی‌دار (یا در نهایت ارایه ارزش‌های اقتصادی) نمی‌باشد. به عنوان مثال، سرمایه‌گذاری را تصور کنید که به دنبال تعیین میزان سود قابل تقسیم شرکت است. چنانچه بر اساس

(یوجی ایجیری، ۱۹۸۲) بنابراین در رابطه با فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی، دو مولفه حق و حریم کلیدی می‌باشد. دو بند زیر به تبیین این دو مولفه، می‌پردازد.

در رابطه با حق، دیدگاه پاسخ‌گویی، معتقد است زمانی که داشتن گزارشی حق پاسخ‌خواه است، صرف نظر از اینکه این گزارش "معنی‌دار است، دارای بار اطلاعاتی است یا پیش‌بینی را تسهیل می‌کند و یا اینکه در نهایت به تصمیم‌گیری کمک می‌کند یا نه" باید به وی ارایه گردد. بنابراین نداشتن ویژگی-های سه‌گانه فوق یا هدف غایی اصلی آن‌ها، نباید مانع محرومیت این حق گردد. یوجی ایجیری (۱۹۸۲) با ارایه مثالی ساده در رابطه پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی موجد و مستاجر، بیان می‌نماید که نمی‌توان به دلیل اینکه قرارداد اجاره (به مثابه گزارش حسابداری) به تصمیم‌گیری موجد کمک می‌کند، وی را از آن محروم نمود. چنانچه از این مثال ساده به سطح کلان حرکت نماییم، باید اذعان داشت که حق اطلاعاتی پاسخ‌خواه (شهروند) ریشه در نظام سیاسی مردم سالار دارد. چرا که در نظام‌های سیاسی مردم سالار، همه حقوق متعلق به شهروندان است. بنابراین آن بخش از حقوق مردم که برای اداره کشور به افراد تفویض می‌شود، باید مابه‌ازایی داشته باشد که آن همان حق پاسخ‌خواهی می‌باشد. چنانچه شهروندان در ازای واگذاری برخی از حقوق خود، مابه‌ازایی دریافت نمایند، اصل تعادل مخدوش شده و مقدمات فساد ایجاد می‌شود. لذا در نهایت چنانچه به بهانه عدم کمک به تصمیم‌گیری، حق اطلاعاتی شهروند سلب گردد، وی از بخشی از حق پاسخ‌خواهی محروم مانده و مقدمات فساد ایجاد می‌شود.^۱

در رابطه با حریم، دیدگاه پاسخ‌گویی، معتقد است که در عین حالی که داشتن گزارش حق پاسخ‌خواه است، نباید رابطه پاسخ‌گو- پاسخ‌خواه آن‌چنان یک سویه شود که به تعبیر یوجی ایجیری (۱۹۸۲)، پاسخ‌گو به جای انجام وظایف محوله از سوی پاسخ‌گو تبدیل به ماشین‌های مکانیکی گزارش‌دهی گردند. زیرا ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دارای دو بعد خطیر است الف) انجام مسئولیت (وظیفه)‌های محوله و ب) ارایه گزارش و توضیح دلایل منطقی پیرامون بعد اول (باباجانی، ۱۳۹۱). البته مفهوم حریم، به این معنی نیست که پاسخ‌گویان می‌توانند به سلیقه خود، اطلاعاتی را به بهانه حریم مخفی نمایند. بلکه جان کلام این است که جریان اطلاعات نباید آن‌چنان شود که پاسخ‌گو موظف به ارایه گزارش لحظه به لحظه گردد، و در نتیجه بعد اول پاسخ‌گویی فدای بعد دوم پاسخ‌گویی گردد.

همانطور که بیان شد دیدگاه پاسخ‌گویی، معتقد است زمانی که داشتن گزارشی حق پاسخ‌خواه است، صرف نظر از اینکه این گزارش "معنی‌دار است، دارای بار اطلاعاتی است یا

حسابداری مقید به تسهیل پیش‌بینی خواهد بود. اگرچه این دیدگاه همچون دیدگاه ارزش محور، تبیین ساده و قابل فهم-تری را نسبت به سایر دیدگاه‌ها برای تبیین سودمندی در حسابداری ارایه می‌نماید، با این حال همچون دیدگاه اطلاعات، رهنمود عینی برای چگونگی انعکاس ارقام سودمند در گزارش-های حسابداری فراهم نمی‌کند. بعلاوه کارکرد کنترلی حسابداری که عموماً گذشته‌نگر است (دمسکی و همکاران، ۲۰۰۰)، در نظر این دیدگاه مغفول مانده یا کمرنگ انگاشته شده است.

دیدگاه پاسخ‌گویی

بر خلاف سه دیدگاه پیش‌گفته، که عمدتاً در فضای اقتصادی و کسب و کار (عموماً بخش خصوصی) مورد توجه قرار گرفته‌اند، دیدگاه پاسخ‌گویی در فضای سیاسی-اجتماعی-اقتصادی (عموماً بخش عمومی) مورد تأکید است. لذا در حالی-که هدف غایی اصلی سه دیدگاه اول، ارتقای سودمندی حسابداری جهت "کمک به تصمیم‌گیری اقتصادی" است، هدف غایی اصلی دیدگاه چهارم، "کمک به جریان منصفانه اطلاعات" بین پاسخ‌خواه و پاسخ‌گو است. اگرچه کمک به تصمیم‌گیری اقتصادی، در فضای سیاسی-اجتماعی-اقتصادی، نیز مهم است با این حال، دو بعد سیاسی-اجتماعی، اهمیت کمک به جریان منصفانه اطلاعات، را در اولویت بالاتر قرار داده است. از همین رو است که در چارچوب‌های حسابداری در بخش خصوصی (به عنوان مثال چارچوب نظری گزارشگری مالی ایران (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۳) را ملاحظه نمایید)، هدف گزارشگری در وهله اول کمک به تصمیم‌گیری و در وهله دوم پاسخ‌گویی بیان شده است. بر عکس، در چارچوب‌های حسابداری در بخش عمومی (به عنوان مثال چارچوب نظری گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۳) را ملاحظه نمایید)، هدف گزارشگری در وهله اول پاسخ‌گویی و در وهله دوم کمک به تصمیم‌گیری بیان شده است.

دیدگاه پاسخ‌گویی^۲، در پاسخ به این سوال که مصداق سودمندی در گزارشگری چیست، تسهیل فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی را به عنوان مصداق سودمندی در حسابداری معرفی می‌کند. به عبارت دیگر، از منظر دیدگاه مزبور، گزارشگری زمانی سودمند است که به استفاده کنندگان (پاسخ‌خواهان) و عرضه‌کنندگان (پاسخ‌گویان) در فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی کمک نماید. فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی زمانی تسهیل می‌شود که اولاً پاسخ‌خواهان به "حق" اطلاعاتی خود برسند و ثانیاً "حریم" پاسخ‌گویان حفظ گردد

پیش‌بینی را تسهیل می‌کند و یا اینکه در نهایت به تصمیم‌گیری کمک می‌کند یا نه" باید به وی ارایه گردد. بنابراین نداشتن ویژگی‌های سه‌گانه فوق یا هدف غایی اصلی آن‌ها، نباید مانع محرومیت این حق گردد. نویسنده مقاله به عنوان دبیر کمیته استانداردها و آموزش سازمان بورس و اوراق بهادار در سال‌های ۹۰ تا ۹۳ یکی از تجربیات خود در این خصوص را ارایه می‌کند. زمانی که پیش‌نویس صورت‌های مالی نمونه طرح موضوع اوراق مشارکت، برای بررسی و تایید به کمیته ارایه گردید، برخی از اعضای کمیته خواستار خارج شدن صورت‌های مالی مزبور از دستور کار کمیته شدند. چرا که معتقد بودند با توجه به اینکه معمولاً دارندگان اوراق مشارکت، فقط به دنبال حداقل سود تضمین‌شده خود می‌باشند، آن صورت‌های مالی به تصمیم‌گیری آنان کمک نمی‌کند و لذا تهیه و ارایه آن سودمند نخواهد بود. این امر نشان می‌داد که این تعداد اعضای کمیته، سودمندی گزارش‌های حسابداری را منحصر در کمک به تصمیم‌گیری می‌دانستند. در حالی که زمانی که برخی دیگر از اعضای کمیته به استناد مقررات، بحث "حق" دارندگان اوراق مشارکت برای داشتن این صورت‌های مالی را مطرح نمودند و از این زاویه، آن را سودمند دانستند، وجود صورت‌های مالی مزبور توجیه گردید. لذا به طور خلاصه می‌توان بیان نمود که سودمندی گزارش‌های حسابداری الزاما منحصر در کمک به تصمیم‌گیری نمی‌باشد.

۳-۲- انواع پاسخ‌گویی کاربردی در مدل‌های گزارشگری در بخش عمومی

به طور خلاصه، تا این قسمت از نوشتار بیان شد که در حسابداری بخش عمومی، دیدگاه پاسخ‌گویی نسبت به سایر دیدگاه‌های مفسر سودمندی گزارشگری، ارجح‌تر است و این دیدگاه زیربنای توضیح و توجیه مدل‌های گزارشگری مختلف در بخش عمومی خواهد بود. بنابراین در این قسمت از نوشتار با تامل بیشتری مفهوم پاسخ‌گویی مورد بررسی قرار می‌گیرد. شایان توجه است علی‌رغم آن‌که نظریه‌ها و تقسیم‌بندی‌های متنوعی پیرامون مفهوم و انواع پاسخ‌گویی در متون مختلف ارایه شده است، این نوشتار از منظر کاربرد در مدل‌های گزارشگری بخش عمومی، به مفهوم و انواع پاسخ‌گویی می‌پردازد.

در ابتدا باید به خاطر داشت که مفهوم پاسخ‌گویی شامل دو بعد اساسی الف) انجام مسئولیت (وظیفه‌های محوله و ب) ارایه گزارش و توضیح دلایل منطقی پیرامون بعد اول می‌شود (باباجانی، ۱۳۹۱). لذا مقام مسئولی که اقدام به ارایه گزارش پیرامون انجام مسئولیت‌ها نمی‌نماید (و لو این‌که مسئولیت‌ها را

به نحو کامل انجام دهد)، پاسخ‌گو محسوب نخواهد شد. همچنین مقام مسئولی که اقدام به انجام مسئولیت‌ها نمی‌نماید (ولو این‌که گزارشگری و ارایه توضیح را به نحو کامل انجام دهد) نیز پاسخ‌گو محسوب نخواهد شد.

با توجه به توضیح فوق، می‌توان با شرح بیشتری انواع پاسخ‌گویی کاربردی در مدل‌های گزارشگری در بخش عمومی یعنی پاسخ‌گویی عملیاتی^۱ و پاسخ‌گویی مالی^۲ را تبیین و از یکدیگر تفکیک نمود. متناسب با توضیح بند قبل، بعد اول پاسخ‌گویی عملیاتی عبارت است از مصرف بهینه (کارا و اثربخش) منابع^{۱۱}. به عبارت دیگر برای ایفای پاسخ‌گویی عملیاتی اولاً مقام مسئول، موظف است از منابع به نحو کارا و اثربخش استفاده نماید. اما برآوردن این بعد کافی نیست و باید بعد دوم را نیز انجام دهد. بعد دوم پاسخ‌گویی عملیاتی عبارت است از گزارش و ارایه توضیح پیرامون استفاده بهینه (کارا و اثربخش) از منابع. حسابداری در هر دو بعد، نقش دارد اما نقش آن در بعد دوم پر رنگ‌تر است. این‌که چگونه حسابداری، باید در بعد دوم اقدام به گزارشگری نماید، موضوع قسمت پنج این مقاله خواهد بود. هر چند ذکر این نکته مناسب است که از آن-جا که ارایه اطلاعات برای ارزیابی پاسخ‌گویی عملیاتی در بخش خصوصی نیز با اهمیت است، چگونگی ارایه اطلاعات از دیدگاه‌های اول تا سوم مفسر سودمندی نیز تاثیر پذیرفته و عموماً این قبیل اطلاعات به همان روش‌های متعارف در بخش خصوصی ارایه می‌شود. از همین رو همان‌طور که در ادامه بحث خواهد شد، اطلاعات لازم برای ارزیابی پاسخ‌گویی عملیاتی در همه مدل‌ها از مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری واحد استفاده می‌نمایند.

اما علاوه بر پاسخ‌گویی عملیاتی، پاسخ‌گویی مالی نیز در بخش عمومی دارای اهمیت فراوان است. بعد اول پاسخ‌گویی مالی عبارت است از تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز (ویلسون و همکاران، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر برای ایفای پاسخ‌گویی عملیاتی اولاً مقام مسئول، موظف است مطابق با الزاماتی همچون سند بودجه کل کشور، منابع مالی را تحصیل و مطابق با الزامات، منابع مالی را در محل تعیین شده مصرف نماید. به عنوان مثال، فرض کنید طبق ردیف شماره ۱۰۴ بودجه کل کشور (مصوب مجلس شورای اسلامی) باید مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال صرف تجهیز مراکز رایانه‌ای دانشجویان شود. چنانچه وزیر علوم، بر خلاف این مسئولیت محوله، اقدام به مصرف مبلغ یادشده برای ساخت یک دانشگاه جدید نماید و در ساخت دانشگاه حداکثر استفاده بهینه (کارایی و اثربخشی) از منابع نیز مورد توجه قرار گیرد (و پیرامون این امر گزارش‌های لازم نیز

مفهوم مبنای حسابداری، مفهوم معیار (رویکرد) اندازه‌گیری، مفهوم حساب مستقل و مفهوم فعالیت حاکمیتی و بازرگانی. شایان ذکر است اگرچه دو مفهوم مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری مستقل از یکدیگر نمی‌باشند، لکن به جهت ارایه مختصر و شفاف موضوع، این دو مفهوم به طور جداگانه مرور می‌شود.^{۱۲}

۳-۳-۱- مفهوم مبنای حسابداری

همواره یکی از سوالات مهم در حسابداری، زمان شناسایی آثار رویدادهای مالی و معاملات بوده است. لذا بر اساس اینکه زمان شناسایی آثار رویدادهای مالی و معاملات، کی می‌باشد، پنج مبنای حسابداری^{۱۳} با نام تعهدی، تعهدی تعدیل شده، نیمه تعهدی، نقدی تعدیل شده و نقدی ایجاد شده است. با این وصف، مبنای حسابداری، تعیین کننده زمان مناسب برای شناسایی آثار رویدادهای مالی و معاملات می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۹). با توجه به آشنایی عمومی با مبنای تعهدی و نقدی، در این جا سایر مبناها در مقایسه با این دو مبنا به طور مختصر مرور می‌گردد.

در مقام قیاس، می‌توان بیان داشت که مبنای تعهدی تعدیل شده، کاملاً شبیه به مبنای تعهدی است. تنها استثناء، مربوط به زمان شناسایی درآمدهایی است که زمان وصول آن‌ها از یک آستانه زمانی (بیش از ۳۰ روز و اغلب ۶۰ روز پس از پایان سال مالی) دیرتر باشد^{۱۴}. شناسایی این نوع درآمدها در مبنای تعهدی تعدیل شده، تا زمان وصول وجه نقد به تعویق می‌افتد.

همچنین، در مقام قیاس، می‌توان بیان داشت که مبنای نقدی تعدیل شده، کاملاً شبیه به مبنای نقدی است. البته برای شناسایی هزینه‌ها علاوه بر پرداخت وجه، شرط تحویل گرفتن کالا یا خدمت نیز وجود دارد. بنابراین تحت مبنای نقدی تعدیل شده، هزینه‌ها زمانی شناسایی می‌شود که هم کالاها یا خدمات دریافت شده باشند و هم وجه مربوطه پرداخت شده باشد.

همانطور که در نگاره ۲ پیداست، مبنای اول تا سوم، زمان شناسایی هزینه‌ها را نقطه تحمل می‌داند و مبنای سوم تا پنجم، زمان شنایی درآمدها را نقطه وصول وجه تلقی می‌کند. همچنین، کاربرد مبناهای مذکور در مدل‌های چهارگانه ارایه شده است که در ادامه بحث با توضیح بیشتری تبیین خواهد شد.

ارایه گردد)، علی‌رغم ایفای پاسخ‌گویی عملیاتی، پاسخ‌گویی مالی مخدوش خواهد بود. به بیان دیگر، در این مثال، برای ایفای بعد اول مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و پاسخ‌گویی عملیاتی به ترتیب باید الف) ۱۰۰۰ میلیارد ریال منابع مالی صرف تجهیز مراکز رایانه‌ای دانشجویان گردد و ب) در تجهیز مراکز رایانه‌ای دانشجویان، منابع مالی به بهینه‌ترین شیوه مورد استفاده قرار گیرد (به عنوان نمونه، رایانه‌هایی خریداری شود که از نظر کیفیت بهترین تناسب را با هدف مراکز رایانه داشته باشد و مناقصه خرید نیز به بهترین شکل انجام شده باشد).

اما برای برآوردن پاسخ‌گویی مالی، انجام بعد اول (انجام مسئولیت (وظیفه)های محوله: تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز) کافی نیست و باید بعد دوم را نیز انجام دهد. پاسخ‌گویی مالی در بعد دوم عبارت است از گزارش و ارایه توضیح پیرامون تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز. این‌که چگونه حسابداری، باید در بعد دوم اقدام به گزارشگری نماید، موضوع قسمت پنج این مقاله خواهد بود. ذکر این نکته اساسی نیز مناسب است که اصولاً بیشتر تفاوت‌های مهم موجود در گزارشگری بخش عمومی و بخش خصوصی ناشی از برآوردن پاسخ‌گویی مالی است. به عبارت دیگر، چنانچه در بخش عمومی، فقط به پاسخ‌گویی عملیاتی پرداخته شود، تفاوت‌های مهم موجود در گزارشگری بخش عمومی و بخش خصوصی، به حداقل ممکن کاهش می‌یابد.

بنابراین، قسمت پنج این مقاله متمرکز بر چگونگی ارایه گزارش‌های مرتبط با بعد دوم پاسخ‌گویی عملیاتی و پاسخ‌گویی مالی می‌باشد. به عبارت دیگر در قسمت پنج، این موضوع تبیین می‌شود که موضع مدل‌های چهارگانه گزارشگری در بخش عمومی نسبت به پاسخ‌گویی عملیاتی و مالی چگونه است.

۳-۳-۲- پیش‌نیازهای تبیین مدل‌های چهارگانه گزارشگری

قبل از بررسی مدل‌های چهارگانه، لازم است چهار مفهومی که برای تشریح و توضیح مدل‌ها لازم است، مرور گردد. لذا علی‌رغم آن که مفاهیم مزبور در مطالعات گذشته نیز تشریح و تبیین شده است (به عنوان مثال، باباجانی، ۱۳۸۴؛ ۱۳۸۹؛ ۱۳۹۱)، مرور و یادآوری اجمالی آن‌ها ضروری به نظر می‌رسد. این مفاهیم چهارگانه که در ادامه معرفی می‌گردد عبارتند از:

نگاره ۲- مبنای حسابداری و زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها

زمان / مبنا	تعهدی	تعهدی تعدیل شده	نیمه تعهدی	نقدی تعدیل شده	نقدی
شناسایی آثار رویدادها و معاملات	وقوع	وقوع با یک استثنا	وصول / وقوع	وصول / پرداخت مشروط	وصول / پرداخت
شناسایی درآمدها	تحقق	تحقق با یک استثنا	وصول وجه	وصول وجه	وصول وجه
شناسایی هزینه	تحمل	تحمل	تحمل	پرداخت وجه مشروط	پرداخت وجه
کاربرد شایع در مدل ۱ تا ۴	۱ تا ۴	۱	-	۳	-

۳-۳-۲- مفهوم معیار (رویکرد) اندازه‌گیری

علاوه بر زمان شناسایی آثار رویدادهای مالی و معاملات (موضوع مبنای حسابداری)، این که رویدادهای مالی تحت چه عنصری (دارایی، بدهی یا اقلام سود و زیانی) در صورت‌های مالی اندازه‌گیری و منعکس گردند نیز با اهمیت است. بر این اساس، سه معیار (رویکرد) اندازه‌گیری^{۱۵} با نام جریان منابع اقتصادی، جریان منابع مالی و جریان منابع نقدی ایجاد شده است. با توجه به آشنایی عمومی با معیار جریان منابع اقتصادی، در این جا سایر معیارها در مقایسه با این معیار به طور مختصر مرور می‌گردد.

تحت معیار جریان منابع اقتصادی، به طور کلی، همه اقلامی که یک منبع اقتصادی (وجه نقد، سریع التبدیل به وجه نقد یا مولد وجه نقد) هستند، به عنوان دارایی محسوب می‌شوند. همچنین به طور کلی، تعهد فعلی به خروج این منابع یا جلوگیری از ورود این منابع، بدهی محسوب می‌شود. چنانچه در ورود (خروج) یک قلم، شرایط فوق ایجاد نگردد، حسب شرایط هزینه (درآمد) شناسایی خواهد شد.

تحت معیار جریان منابع مالی، به طور کلی، تنها اقلامی که یک منبع مالی (وجه نقد یا سریع التبدیل به وجه نقد به همراه پیش‌پرداخت‌ها و موجودی‌مواد و کالا) هستند، به عنوان دارایی محسوب می‌شوند. همچنین به طور کلی، تعهد فعلی به خروج این منابع کوتاه مدت یا جلوگیری از ورود این منابع کوتاه مدت، بدهی محسوب می‌شود. چنانچه در ورود (خروج) یک قلم، شرایط فوق ایجاد نگردد، حسب شرایط درآمد (خرج) شناسایی خواهد شد. لذا به عنوان مثال، در ورود یک قلم از قبیل اقلام سرمایه ای همچون یک واحد ساختمانی، شرایط شناسایی دارایی (مالی بودن): وجه نقد یا سریع التبدیل به وجه نقد بودن) ایجاد نمی‌شود، و در نتیجه خرج شناسایی می‌شود^{۱۶}. به عنوان نمونه، خرید نقدی یک قلم ماشین آلات، تحت بدهکاری خرج و بستانکاری موجودی نقد ثبت می‌شود. بدیهی است با توجه به اینکه کل بهای تمام شده اقلام سرمایه‌ای مزبور به عنوان خرج و در صورت مالی شبیه سود و زیان منعکس می‌گردد، باعث شناسایی مضاعف هزینه خواهد شد و لذا شناسایی هزینه استهلاک، تحت معیار جریان منابع مالی

ممنوع خواهد بود^{۱۷}. به طور مشابه، چنانچه تسهیلاتی اخذ گردد که اولین سررسید آن دو سال بعد باشد، درآمد شناسایی خواهد شد چرا که قرار نیست تا دو سال بعد، منابع خارج گردد و لذا هیچ یک از منابع کوتاه مدت موجود صرف تسویه آن نمی‌شود. تحت معیار جریان منابع نقدی، به طور کلی، تنها اقلامی که یک منبع نقدی (وجه نقد) هستند، به عنوان دارایی محسوب می‌شوند. همچنین به طور کلی، تعهد فعلی به خروج این منابع نقدی یا جلوگیری از ورود این منابع نقدی، بدهی محسوب می‌شود. چنانچه در ورود (خروج) یک قلم، شرایط فوق ایجاد نگردد، حسب شرایط، خرج (درآمد) شناسایی خواهد شد. لذا به عنوان مثال، در ورود (خروج) یک قلم از قبیل اقلام کوتاه مدتی مانند موجودی کالا یا یک واحد ساختمانی، شرایط شناسایی دارایی (نقدی بودن): وجه نقد) ایجاد نمی‌شود، و در نتیجه خرج شناسایی می‌شود.

نگاره ۳، خلاصه نکات بالا را ارایه نموده است. همچنین کاربرد مبناهای مذکور در مدل‌های چهارگانه ارایه شده است که در ادامه بحث با توضیح بیشتری تبیین خواهد شد.

۳-۳-۳- مفهوم حساب مستقل

حساب مستقل^{۱۸}، در یک تعریف کاملاً مختصر، عبارت از یک منبع مالی دارایی دارای مجموعه‌ای از حساب‌های خودتراز می‌باشد. حساب مستقل یک شخصیت حسابداری محسوب می‌شود. در این شخصیت حسابداری، منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیت‌های خاص و یا نیل به اهداف معین و بر طبق الزامات تخصیص یافته و تفکیک شده‌اند، ثبت می‌شوند (باباجانی، ۱۳۹۱). به عبارت دیگر، چنانچه برای هر منبع مالی (صرف نظر از اینکه این منبع مالی، الف-کل شرکت است، ب- یک منبع مالی کوچک است ج- مجموعه‌ای از شرکت‌ها (گروه) می‌باشد و یا اینکه د- تحت مالکیت چند شرکت است) سیستم اطلاعاتی جداگانه‌ای تعبیه شود و مجموعه صورت‌های مالی تهیه شود، از حساب مستقل استفاده شده است. حساب مستقل، مکانیزمی است که از تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز، اطمینان نسبی ایجاد می‌کند.

نگاره ۳- معیار (رویکرد) اندازه گیری

معیار	جریان منابع اقتصادی	جریان منابع مالی	جریان منابع نقدی
دامنه دارایی‌های قابل قبول	اقلام سرمایه‌ای (از جمله ارقام نقدی و مالی)	اقلام مالی (از جمله ارقام نقدی)	اقلام نقدی
دامنه بدهی‌های قابل قبول	اقلام بلندمدت و کوتاه مدت	اقلام کوتاه مدت	اقلام کوتاه مدت
کاربرد شایع در مدل‌های ۱ تا ۴	۱ تا ۴	۱ و ۳	-

کنید. چنانچه در بخش عمومی، وزارت بهداشت، منابع مالی حاصل از بودجه را به جای صرف نمودن در بهداشت، تنها صرف امور اقتصادی (همچون امور صادرات تجهیزات پزشکی) نماید و این کار سود وزارت را بهبود دهد، احتمالاً به طور کلی شهروندان ناراضی خواهند بود. لذا در بخش عمومی، هر دو موضوع (تحصیل و مصرف منابع مالی طبق الزامات و استفاده بهینه از منابع) از اهمیت برخوردار است.

چنانچه قرار باشد از مفهوم حساب مستقل استفاده شود، کافی است برای یک منبع مالی با اهمیت، یک صورت مالی تهیه شود. از این رو مطابق با تئوری وجوه (تئوری حساب مستقل) تهیه صورت‌های مالی از شخص حقیقی یا حقوقی محوری (مانند تئوری مالکیت فردی/سرمایه‌گذار و بنگاه اقتصادی) خارج شده و منبع مالی محور خواهد شد.

۳-۳-۴- مفهوم فعالیت حاکمیتی و بازرگانی

واحد‌های فعال در بخش عمومی دارای دو نوع فعالیت می‌باشند. فعالیت نوع اول، فعالیت‌هایی است که غالباً با منابع بودجه‌ای پشتیبانی مالی می‌شود و ماهیتاً در زمره فعالیت‌هایی همچون حفاظت از زندگی و دارایی‌ها (مانند فعالیت‌های پلیس و آتش نشانی)، کارهای عمومی (مانند ساخت بزرگراه‌ها و ساختمان‌های عمومی)، ایجاد تسهیلات رفاهی و یا خدمات آموزشی، فرهنگی و اجتماعی قرار دارد. این قبیل فعالیت‌ها به همراه فعالیت‌های اداری پشتیبان آن‌ها اصطلاحاً فعالیت‌های حاکمیتی (دولتی)^{۱۹} نامیده می‌شود (ویلسون و همکاران، ۲۰۱۰). فعالیت نوع دوم، فعالیت‌هایی است که غالباً با اخذ مستقیم تمام یا بخشی از هزینه‌های آن، پشتیبانی مالی می‌شود و ماهیتاً در زمره فعالیت‌هایی همچون خدمات عام‌المنفعه (مانند خدمات آب، برق و گاز)، حمل و نقل عمومی و ساخت پل‌ها و جاده‌ها از طریق اخذ عوارض مستقیم، قرار می‌گیرند. این قبیل فعالیت‌ها اصطلاحاً فعالیت‌های بازرگانی (غیر دولتی)^{۲۰} نامیده می‌شود (ویلسون و همکاران، ۲۰۱۰). چنانچه فعالیتی با منابع بودجه‌ای و منابع حاصل از اخذ بخشی از هزینه‌های آن پشتیبانی مالی شود، عموماً در زمره فعالیت‌های بازرگانی قرار می‌گیرد.

معمولاً افراد عادی و غیرحسابدار هر روز به نحوی از مفهوم حساب مستقل استفاده می‌نمایند. به عنوان مثال فردی که بخشی از منابع مالی خود را (به دلایلی همچون قصد خرید هدیه، خرید یک کالای سرمایه‌ای، پرداخت بدهی و ...) از سایر منابع مالی جدا می‌کند و در ذهن خود حساب و کتاب متمایزی ایجاد می‌نماید و به طور متناوب از وضعیت آن پیگیری می‌کند، عملاً از حساب مستقل استفاده کرده است. همچنین یک منبع مالی بزرگ همچون منابع مالی که توسط یک شرکت از طریق اوراق مشارکت منتشر می‌شود را در نظر بگیرد. چنانچه قرار باشد مطابق با عقود اسلامی، منابع مالی، صرف محل از قبل تعیین شده (ای همچون ساخت سد آلفا) شود و شرکت مزبور، سیستم اطلاعاتی جداگانه‌ای برای آن منابع مالی تعبیه ننماید احتمال تداخل منابع جمع آوری شده توسط مردم و سایر منابع، بالا خواهد بود و لذا مشکلاتی همچون موارد زیر ایجاد می‌شود: الف) ممکن است بخشی از منابع جمع‌آوری شده از مردم که قرار بوده صرف ساخت سد شود، صرف سایر امور شرکت گردد. ب) ممکن است تعیین سودآوری و نرخ بازده قطعی اوراق مشارکت دشوارتر (یا امکان‌ناپذیر) گردد ج) ممکن است حق و حقوق دارندگان اوراق مشارکت (مردم) و دارندگان سهام شرکت (سهامداران) جابجا گردد و ... این امور نشان می‌دهد که حساب مستقل باعث جلوگیری از تداخل منابع و افزایش شفافیت می‌شود.

علی‌رغم آن که مفهوم حساب مستقل هم در بخش عمومی و هم در خصوصی استفاده می‌شود، در بخش عمومی مورد تأکید بیشتری قرار گرفته است. چرا که در بخش عمومی، علاوه بر این که مشابه با بخش خصوصی، چگونگی استفاده از منابع (استفاده بهینه از منابع: کارایی و اثربخشی) اهمیت دارد، تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و به ویژه مصرف هر منبع مالی در محل مجاز نیز اهمیت برابری دارد. به عنوان مثال چنانچه در بخش خصوصی شرکت ایران خودرو، منابع مالی حاصل از تسهیلات بانکی را به جای صرف نمودن در تولید، صرف خرید و فروش ارز نماید و این کار سود شرکت را افزایش دهد، احتمالاً به طور کلی سهامداران و اعتباردهندگان ناراضی نخواهند بود. اما همین موضوع را در بخش عمومی مقایسه

۴-۱-۱-۴ مدل آمریکایی

همانطور که در قسمت‌های قبل بیان شد، بر خلاف بخش خصوصی که عموماً تنها پاسخ‌گویی عملیاتی مورد توجه می‌باشد، در بخش عمومی هر دو نوع پاسخ‌گویی عملیاتی و پاسخ‌گویی مالی دارای اهمیت است. لذا انتظار می‌رود که مدل گزارشگری در بخش عمومی، علاوه بر آن که باعث آرایه اطلاعات لازم برای تسهیل فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی عملیاتی شود، آرایه اطلاعات لازم برای تسهیل فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی مالی را نیز مورد توجه قرار دهد. از این‌رو، مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا^{۲۱} 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^{۲۲} نامیده می‌شود و مجموعه دوم برای هر یک از منابع مالی دارای حساب‌های خودتراز؛ که اصطلاحاً صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل^{۲۳} نامیده می‌شود. به عنوان مثال چنانچه یک واحد فعال در بخش عمومی کشور آمریکا مانند شهرداری شهر لوس‌آنجلس، درصدد تهیه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری آمریکا باشد، باید یک مجموعه صورت‌های مالی (که حسب شرایط ممکن است صورت مالی اصلی یا تلفیقی باشد) برای شهرداری شهر لوس‌آنجلس و یک مجموعه صورت‌های مالی برای هر یک از حساب‌های مستقل خود (از قبیل حساب مستقل وجوه عمومی، حساب مستقل درآمدهای اختصاصی و حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای) تهیه نماید. صورت‌های مالی سطح جامع، پاسخ‌گویی عملیاتی را هدف-گیری می‌کند و صورت‌های مالی سطح حساب مستقل، پاسخ‌گویی مالی را نشان می‌دهد. 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^{۲۴} و با بررسی صورت‌های مالی سطح حساب مستقل قادر خواهند بود میزان مطابقت تحصیل و مصرف‌شدن منابع با الزامات را ارزیابی نمایند. نگاره ۴ و ۵ را ملاحظه نمایید.

از آن‌جا که واحدهای فعال در بخش عمومی، دارای هر دو نوع فعالیت حاکمیتی و بازرگانی هستند، در هر یک از صورت‌های مالی مورد اشاره (سطح جامع و سطح حساب‌های مستقل)، ارقام مرتبط با هر یک از فعالیت‌ها از یکدیگر جدا می‌شود. به عنوان مثال یک قلم مانند موجودی نقد یا حساب‌های دریافتی در دو ستون (اولی فعالیت حاکمیتی و دومی فعالیت بازرگانی) در کنار یکدیگر نمایش داده می‌شود^{۲۵}. اما

نداشتن هدف کسب سود یکی از ویژگی‌های فعالیت‌های حاکمیتی است، لکن باید توجه نمود که برخی از فعالیت‌های بازرگانی نیز ممکن است بدون هدف کسب سود انجام شود. علاوه بر این، وجود یا عدم وجود معامله مبادله‌ای نیز می‌تواند ویژگی تعیین‌کننده‌ای در تمایز فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی محسوب شود. معامله مبادله‌ای، معامله‌ای است که در آن بین طرف‌های معامله مستقیماً ارزش‌های برابر یا نسبتاً برابر رد و بدل می‌شود. به عنوان مثال زمانی که یک واحد اقتصادی تولیدکننده خودرو، اقدام به فروش خودرو می‌نماید در برابر تحویل خودرو به مشتری، از مشتری وجه برابر یا نسبتاً برابر را مطالبه می‌کند. در مقابل، معامله غیر مبادله‌ای، معامله‌ای است که در آن بین طرف‌های معامله مستقیماً ارزش‌های برابر یا نسبتاً برابر رد و بدل نمی‌شود. به عنوان مثال، سازمان امور مالیاتی از شهروندان مالیات اخذ می‌نماید اما هیچ خدمت برابر یا نسبتاً برابری را به صورت مستقیم آرایه نمی‌کند. همچنین وزارت آموزش و پرورش خدماتی را به شهروندان آرایه می‌کند اما ارزش برابر یا نسبتاً برابری را به صورت مستقیم از شهروندان دریافت نمی‌کند. لذا می‌توان دید که بین طرف‌های معامله ارزش‌های برابر (یا نسبتاً برابر) رد و بدل نمی‌شود. در رابطه با فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی می‌توان بیان داشت که غالباً فعالیت‌های حاکمیتی از طریق معاملات غیرمبادله‌ای و فعالیت‌های بازرگانی از طریق معاملات مبادله‌ای انجام می‌پذیرد.

۴- نتایج یافته‌های پژوهش

۴-۱-۴ مدل‌های گزارشگری

تا این قسمت از بحث، این موضوع تبیین شد که، الف) [با توجه به قسمت دو مقاله که سودمندی گزارشگری، از منظر دیدگاه‌های مختلف به نحو متفاوت تفسیر می‌شود:] حسابداری بخش عمومی، "کمک به تسهیل فرآیند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی" را به عنوان تفسیر سودمندی انتخاب نموده است. همچنین ب) [با توجه به قسمت سه مقاله که پاسخ‌گویی به دو نوع پاسخ‌گویی عملیاتی و مالی تفکیک می‌شود:] الگوهای گزارشگری در ایران و جهان از نظر نوع پاسخ‌گویی، قابل تمایز و واکاوی است. با توجه به دلایل آرایه شده در مقدمه تحقیق، این نوشتار از بین الگوهای گزارشگری در بخش عمومی، در قالب چهار الگوی گزارشگری، "مدل آمریکایی، مدل بین‌المللی، مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی" را به طور بصری مدل‌سازی خواهد نمود که در ادامه به تشریح هر یک پرداخته می‌شود.

ضمن اینکه این نوع تفکیک احتمالا سبب افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش‌ها می‌شود، از منظر مدل آمریکایی، کاربرد اساسی دیگری نیز دارد. تفکیک فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی بطور کلی در تعیین روش‌های حسابداری لازم (و به طور خاص در تعیین مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری) برای رویدادهای مالی اثرگذار است. به عبارت دیگر، از آن‌جا که فعالیت‌های بازرگانی و اهداف و ویژگی‌های حاکم بر آن مشابه با بخش خصوصی است، همانطور که در نگاره ۴ پیداست، روش‌های حسابداری آن (مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری) نیز مشابه با بخش خصوصی می‌باشد. به عنوان نمونه، در همان مثال شهرداری شهر لوس آنجلس، رویدادهای مالی برای فعالیت‌های بازرگانی شهرداری مزبور، با مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی در صورت‌های مالی هر دو سطح گزارش می‌گردد.

با توجه به موارد فوق و همانطور که در نگاره ۴ پیداست، می‌توان بیان داشت که به طور کلی، تنها صورت‌های مالی که مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری آن نسبت به بخش خصوصی متفاوت است، صورت‌های مالی سطح حساب مستقل برای فعالیت‌های حاکمیتی است. به عنوان نمونه، در همان مثال شهرداری شهر لوس آنجلس، یک رویداد مالی از نوع فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری، با مبنای تعهدی تعدیل‌شده و جریان منابع مالی در سطح صورت‌های مالی سطح حساب مستقل گزارش می‌گردد و همان رویداد مالی با مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی در سطح صورت‌های مالی سطح جامع گزارش می‌گردد. همچنین یک رویداد مالی از نوع فعالیت‌های بازرگانی شهرداری، با مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی در صورت‌های مالی هر دو سطح جامع و حساب مستقل گزارش می‌گردد.

در این قسمت از بحث لازم است به چرایی استفاده از مبنای تعهدی تعدیل‌شده و جریان منابع مالی در صورت‌های مالی سطح حساب مستقل برای فعالیت‌های حاکمیتی پرداخته شود. اگرچه واکاوی بکارگیری مبنا و معیار به طور مستقل دقت کامل را نخواهد داشت با این حال جهت افزایش شفافیت و سهولت بحث، در دو بند زیر، این موارد به طور مستقل و مختصر تبیین می‌شود.

همانطور که در قسمت ۴-۱ بیان شد به طور کلی مبنای تعهدی تعدیل‌شده مشابه با مبنای تعهدی می‌باشد. تنها نقطه تفاوت نحوه شناسایی آن بخش از درآمدها است که به طور کلی در فاصله کمتر از ۶۰ روز بعد از پایان دوره مالی قابل وصول نیست. لذا شناسایی این بخش از درآمدها تا زمان وصول به تعویق می‌افتد. استفاده از این مبنا باعث می‌شود که از

شناسایی درآمدهایی که نمی‌توان منابع مالی حاصل از آن‌ها را برای دوره مالی جاری (یا مدت کوتاهی بلافاصله بعد از پایان دوره مالی جاری) صرف نمود، جلوگیری گردد. لذا درآمدهایی شناسایی می‌شود که می‌توان منابع مالی حاصل از آن‌ها را برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری صرف نمود. این امر با نوع منابع مالی که در حساب‌های مستقل فعالیت‌های حاکمیتی مورد استفاده قرار می‌گیرد هماهنگ است. چرا که منابع مالی مزبور، اغلب منابع مالی بودجه‌ای (منابع مالی که از طریق تخصیص بودجه در دسترس قرار می‌گیرد) می‌باشد و به طور کلی منابع مالی بودجه‌ای هر دوره برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات همان دوره صرف می‌شود. لذا چنانچه از مبنای تعهدی برای شناسایی درآمدهای مزبور استفاده شود، منابع مالی شناسایی می‌شود که نمی‌توان برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری که در سند بودجه بر عهده واحدهای بخش عمومی است، صرف نمود. به عبارت دیگر چنانچه از مبنای تعهدی برای شناسایی درآمدهای مزبور استفاده شود، ممکن است استفاده‌کننده صورت‌های مالی سطح حساب مستقل، با این ابهام مواجه شود که چرا (به عنوان مثال) علی-رغم وجود منابع مالی عمده شناسایی شده، انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری مقرر در سند بودجه، صورت پذیرفته است.^{۲۶}

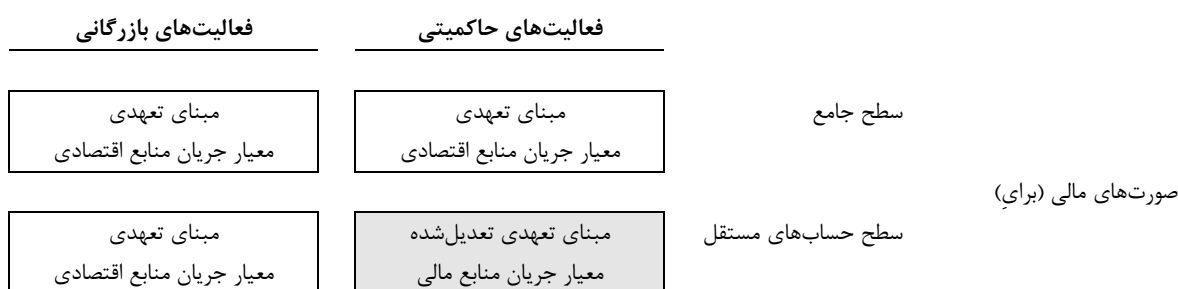
استفاده از معیار جریان منابع مالی در صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل نیز از همان زاویه بند بالا قابل واکاوی است. همانطور که در قسمت ۴-۲ بیان شد تحت معیار جریان منابع مالی، به طور کلی، تنها اقلامی که یک منبع مالی (وجه نقد یا سریع التبدیل به وجه نقد به همراه پیش‌پرداخت‌ها و موجودی مواد و کالا) هستند، دارای محسوب می‌شوند. 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 می‌گیرد هماهنگ است. چرا که منابع مالی مزبور، اغلب منابع مالی بودجه‌ای (منابع مالی که از طریق تخصیص بودجه در دسترس قرار می‌گیرد) می‌باشد و منابع مالی بودجه‌ای هر دوره برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات همان دوره صرف می‌شود. لذا چنانچه از معیار جریان منابع اقتصادی برای شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها استفاده گردد، دارایی و بدهی‌هایی شناسایی می‌شود که نمونه‌ای در سند بودجه ندارد و لذا قابلیت مقایسه از بین می‌رود. به عبارت دیگر چنانچه از معیار جریان منابع اقتصادی برای شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها استفاده شود، ممکن است استفاده‌کننده صورت‌های مالی سطح حساب مستقل، با این

پاسخ‌گویی عملیاتی و مالی، پاسخ‌گویی عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است. با این وصف، و در مقام مقایسه با مدل آمریکایی، در مدل بین‌المللی به طور کلی صرفاً ردیف اول مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته است. به بیان دیگر، مطابق با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی^{۲۸} مصوب هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی^{۲۹}، صرفاً تهیه صورت‌های مالی سطح جامع، الزامی است و تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل (و در نتیجه مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری آن) مسکوت مانده است.^{۳۰}

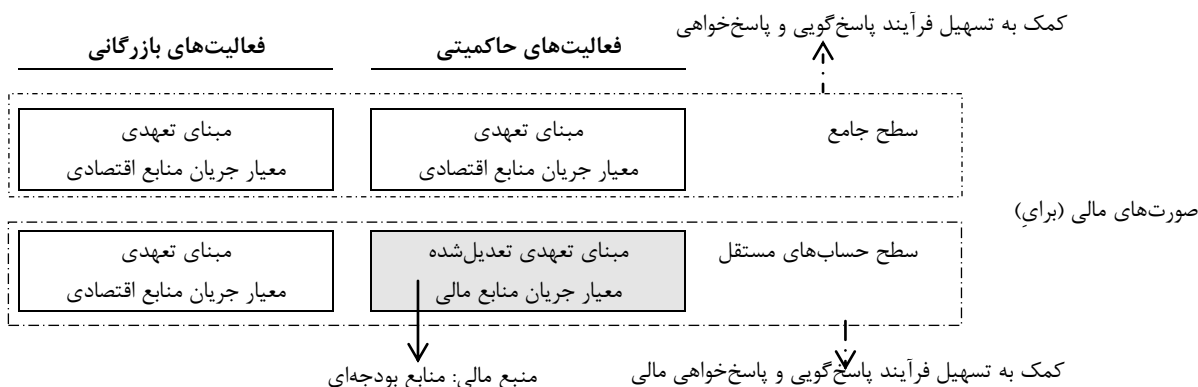
ابهام مواجه شود که (به عنوان مثال) چرا علی‌رغم وجود منابع اقتصادی عمده شناسایی شده، انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری مقرر در سند بودجه، صورت‌نپذیرفته است. همچنین (به دلیل شناسایی مخارجی همچون هزینه استهلاک دارایی) ممکن است با این ابهام مواجه شود که چرا مخارج بیش از مخارج مجاز در سند بودجه است.^{۳۱}

۴-۱-۲- مدل بین‌المللی

به جهت جلوگیری از طولانی‌شدن بحث و بدلیل درک بهتر مدل‌ها، در ادامه، هر یک از مدل‌ها در مقام مقایسه با مدل‌های قبل تبیین خواهد شد. در مدل بین‌المللی از بین



نگاره ۴- مدل آمریکایی گزارشگری در بخش عمومی



نگاره ۵- جایگاه پاسخ‌گویی در مدل آمریکایی گزارشگری در بخش عمومی

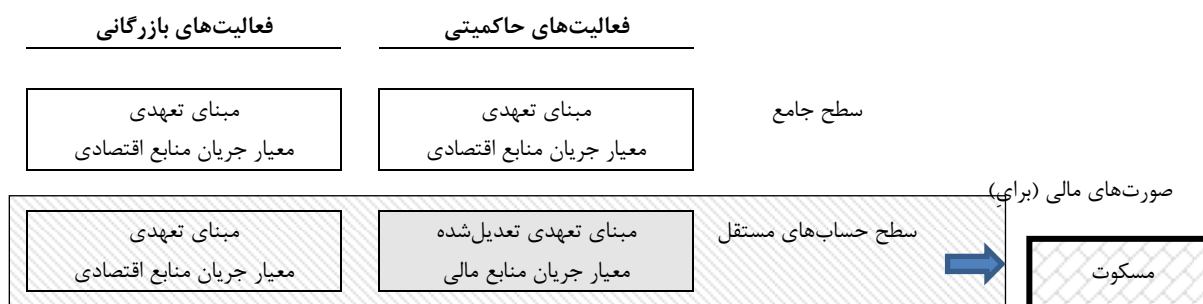
بخش عمومی، حجم منابع مالی، و ... برای کشوری بحث پاسخ‌گویی مالی و تهیه صورت‌های مالی در سطح حساب‌های مستقل نیز ضروری بود، آن کشور می‌تواند واحدهای فعال در کشور خود را به پاسخ‌گویی مالی و تهیه صورت‌های مالی در سطح حساب‌های مستقل نیز ملزم نماید. از این‌رو استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، صرفاً پاسخ‌گویی عملیاتی و تهیه صورت‌های مالی در سطح جامع را الزامی می-

چرایی مسکوت ماندن تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل، حداقل در سه مورد ریشه دارد. اول اینکه با توجه به هدف استانداردهای بین‌المللی مبنی بر جهان شمول شدن و تجویز رویه‌هایی که برای همه کشورها قابل استفاده باشد، این استدلال وجود دارد که تحت هر شرایطی و برای هر کشوری بحث پاسخ‌گویی عملیاتی و تهیه صورت‌های مالی در سطح جامع ضروری است. با این حال چنانچه با توجه به ساختار

قرار گرفته است، به طور کلی مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی نیز تنها مبنا و معیاری است که در این مدل بکار گرفته شده است.^{۳۲}

مطابق با گزارش موسسه حسابرسی دیلویت (۲۰۱۳) مدل بین‌المللی تاکنون توسط بیش از ۱۰۰ کشور جهان پذیرفته شده یا شبیه‌سازی شده و یا در دستور کار قرار گرفته است.^{۳۳} در زمره این کشورها، کشورهای توسعه نیافته، در حال توسعه و توسعه یافته مشاهده می‌شود. به عنوان مثال جمهوری آذربایجان و امارات متحده عربی برخی از واحدهای بخش عمومی از جمله برخی شهرداری‌های خود را موظف به تهیه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی نموده‌اند. ترکیه بیش از ۱۷ مورد از استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را پذیرفته است. مالزی، برزیل، اسپانیا و ایتالیا، تهیه نقشه راه برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را در دستور کار خود قرار داده‌اند. ژاپن نیز طرح شبیه‌سازی استانداردهای بخش عمومی خود با استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را در دستور کار قرار داده است. نیوزلند و استرالیا سال‌هاست که استانداردهای خود را با همتای بین‌المللی به میزان کاملی شبیه‌سازی نموده‌اند. کشورهایی مانند فیلیپین، سنگاپور و روسیه استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را به طور کامل پذیرفته‌اند. برخی از کشورها نیز همچون نیکاراگوئه، پاکستان و بنگلادش نیز نسخه مبتنی بر مبنای نقدی استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را پذیرفته‌اند.^{۳۴} علاوه بر کشورها، سازمان‌های بزرگ فعال در بخش عمومی مانند سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در دهه گذشته اقدام به تهیه صورت‌های مالی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی نموده‌اند.

نماید. دوم اینکه اصولاً مبنای تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، استانداردهای بین‌المللی بخش خصوصی می‌باشد. در نتیجه استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی به شدت مشابه با استانداردهای بین‌المللی بخش خصوصی است. مقایسه استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و خصوصی حاکی از آن است که از بین ۳۱ استاندارد مصوب هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی تنها سه استاندارد ۲۲، ۲۳ و ۲۴ تحت عنوان "افشای اطلاعات پیرامون بخش عمومی دولت"، "درآمدهای حاصل از معاملات غیرمبادله‌ای" و "نحوه ارایه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی"، معادلی در بین استانداردهای بین‌المللی بخش خصوصی ندارد. همچنین مطابق با گزارش انجمن مدیران دولتی نیوزلند (۲۰۱۲)، علی‌رغم اینکه بین دو استاندارد حدود ۱۸۲ مورد تفاوت‌های 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 اندازه‌گیری) می‌باشد. از آن‌جا که استانداردهای بین‌المللی بخش خصوصی صرفاً بر سطح جامع متمرکز است، متعاقباً استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی نیز تنها همین سطح را مورد توجه قرار داده است. سوم اینکه، این استدلال مطرح می‌شود که با گسترش موضوع مدیریت عمومی نوین^{۳۱} 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 و مسایل عملیاتی گردد. به عبارت دیگر، با گسترش مفهوم یادشده، این انتظار وجود دارد که به تدریج پاسخ‌خواهی شهروندان و پاسخ‌گویی مدیران واحدهای بخش عمومی بر چگونگی استفاده از منابع یا مسایل عملیاتی متمرکز گردد. همانطور که در نگاره ۶ پیداست، با توجه به اینکه در مدل بین‌المللی صرفاً ردیف اول مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه



نگاره ۶- مدل بین‌المللی گزارشگری در بخش عمومی

۴-۱-۳- مدل ایرانی قبل از تدوین استانداردهای

حسابداری بخش عمومی

از آنجا که استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از سال ۱۳۹۴ به بعد لازم‌الاجرا می‌باشند، لذا سبک و سیاق گزارشگری در بخش عمومی ایران قبل از زمان مزبور، تحت عنوان "مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی"، تشریح می‌گردد. واحدهای فعال در بخش عمومی کشور تا زمانی که سازمان حسابرسی به عنوان تنها مرجع تخصصی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی قدم به تدوین استانداردهای حسابداری نگذاشته بود، برای تهیه صورت‌های مالی عموماً از دستورالعمل‌ها و ضوابط ابلاغ‌شده توسط ارگان‌های ذی‌ربط به ویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی استفاده نموده‌اند. در این نوشتار "مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی" به دو بخش "تا سال ۸۱" و بعد از سال ۸۱" تفکیک شده است. زیرا از سال ۸۱، وزارت امور اقتصادی و دارایی، پیرو تغییر در سیستم طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها در بودجه‌بندی، دستورالعمل و ضوابط جدیدی برای دستگاه‌های اجرایی ابلاغ نمود که باعث ایجاد تغییراتی در نحوه گزارشگری گردید.^{۳۵}

مدل ایرانی قبل از تدوین استانداردهای حسابداری

بخش عمومی - تا سال ۸۱

بر خلاف مدل آمریکایی، در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، از بین پاسخ‌گویی عملیاتی و مالی، پاسخ‌گویی مالی مورد توجه قرار گرفته است. با این وصف، و در مقام مقایسه با مدل آمریکایی، در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، به طور کلی صرفاً ردیف دوم مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته است. به بیان دیگر، مطابق با دستورالعمل و ضوابط ارگان‌های ذی‌ربط، به طور معمول، صرفاً تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل، الزامی است^{۳۶} و تهیه صورت‌های مالی سطح جامع مسکوت مانده است.

چرایی مسکوت ماندن تهیه صورت‌های مالی سطح جامع در ایران علاوه بر دلایل فنی، ریشه‌های اجتماعی و سیاسی نیز دارد و به طور کلی تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل نیز صرفاً از بابت رفع تکالیف قانونی می‌باشد. به بیان دیگر، چنانچه تکالیف قانونی از قبیل اصل ۵۵ قانون اساسی مبنی بر لزوم آرایه حساب‌ها به دیوان محاسبات وجود نداشت، به نظر می‌رسد تهیه صورت‌های مالی در سطح حساب‌های مستقل نیز مسکوت می‌ماند^{۳۷}. یکی از شواهد قابل طرح این

است که هر دو مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی که در ادامه تبیین خواهد شد، تاکنون در اغلب قریب به اتفاق موارد به آرایه صورت‌های مالی منظم و مدون به شهروندان منتهی نشده است.

با توجه به اینکه در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، صرفاً ردیف دوم مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته است، مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی برای فعالیت‌های حاکمیتی در این مدل استفاده نمی‌شود. در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، به طور کلی مبنای نقدی تعدیل‌شده و معیار جریان منابع مالی برای فعالیت‌های حاکمیتی استفاده می‌شود. چرایی استفاده از معیار جریان منابع مالی در انتهای بخش ۵-۱ تبیین گردید با این حال اینکه چرا بر خلاف مدل آمریکایی، در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، در کنار معیار جریان منابع مالی از مبنای نقدی تعدیل‌شده (و نه تعهدی تعدیل‌شده) استفاده می‌شود ریشه در حداقل سه مورد زیر دارد. اول اینکه الزام به استفاده از مبنای نقدی تعدیل‌شده ناشی از استاندارد حسابداری نمی‌باشد بلکه همانطور که بیان شد، ناشی از مجموعه مقررات و ضوابط ارگان‌های ذی‌ربطی است که ممکن است الزاماً مفاهیم نظری زیربنای تهیه صورت‌های مالی را در نظر نگیرند. دوم اینکه تأکید مقررات و ضوابط مربوطه ریشه در قوانین مادر دارد. به عنوان مثال مطابق با ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور، "پرداخت‌هایی که بطور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد" به عنوان هزینه تعریف شده است. این تعریف با توجه به تأکید بر دو شرط دریافت کالا یا خدمات و انجام پرداخت با مبنای نقدی تعدیل‌شده هماهنگ‌تر می‌باشد. سوم اینکه شرایط و ویژگی‌های عمومی حاکم بر کشور به نحوی است که به ویژه در شرایط نبود استانداردهای حسابداری مربوطه (و در نتیجه نبود شرایط مدون تشخیصی)، تعیین زمان تحقق درآمدها و تحمل هزینه‌ها (و در نهایت استفاده از مبنای تعهدی) بسیار دشوار و اتکاناپذیر است.

به طور خلاصه، با توجه به موارد فوق‌الذکر و اینکه در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، صرفاً ردیف دوم مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته است، همانطور که در نگاره ۷ پیداست، به طور کلی در تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های مستقل برای فعالیت‌های حاکمیتی، مبنای نقدی تعدیل‌شده و معیار جریان منابع مالی و در تهیه صورت‌های مالی سطح حساب‌های

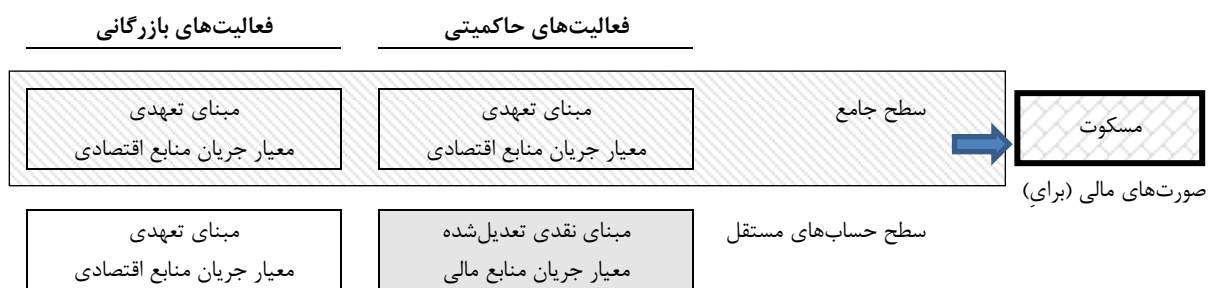
تغییری که از منظر مدل های مورد بحث در این مقاله می باشد، تغییر جهت کلی الزامات به سمت استفاده از مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی در حساب مستقل تملک دارایی های سرمایه ای (یکی از سه حساب مستقل مورد استفاده برای فعالیت های حاکمیتی) می باشد^{۳۸}.

با این وصف، در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا سال ۸۱، برای تهیه صورت های مالی سطح حساب های مستقل حتی برای فعالیت های حاکمیتی ملغمه ای از مبنای نقدی تعدیل شده و مبنای تعهدی و همچنین معیار جریان منابع مالی و معیار جریان منابع اقتصادی استفاده می شود. به بیان دیگر، در تهیه صورت های مالی سطح حساب های مستقل فعالیت حاکمیتی، ضمن آن که برای حساب مستقل تملک دارایی های سرمایه ای مینا و معیاری ناهمخوان با مدل آمریکایی و مبنای نظری حاکم بر مدل های گزارشگری تجویز شده است، برای حساب های مستقل با منبع مالی واحد (منابع بودجه ای) دو مینا و معیار متفاوت در نظر گرفته شده است.

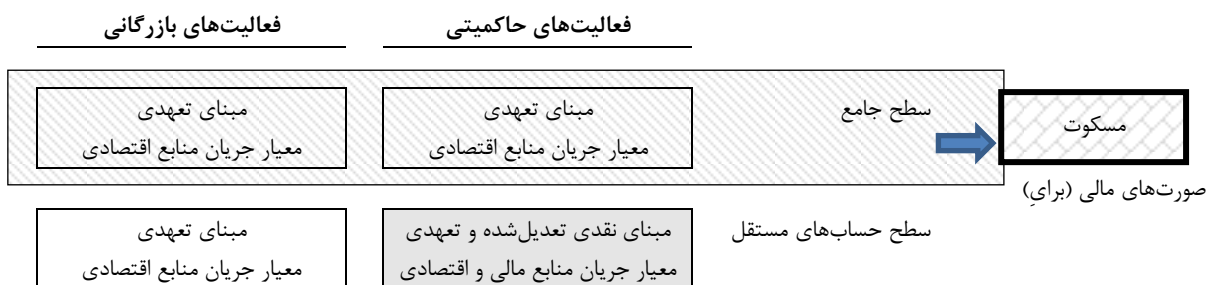
مستقل برای فعالیت های بازرگانی، مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی استفاده می شود. لذا در این مدل، وضعیت دارایی های بلندمدت و سرمایه ای و همچنین بدهی های بلندمدت برای فعالیت های حاکمیتی به استفاده کنندگان اطلاعات گزارش نمی شود.

مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی - بعد از سال ۸۱

به طور کلی، به جز تغییرات ناشی از ابلاغ دستورالعمل و ضوابط وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۸۱، بین دو مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بعد از سال ۸۱ و مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری تا سال ۸۱، تفاوت بنیادینی وجود ندارد. همانطور که بیان شد از سال ۸۱، وزارت امور اقتصادی و دارایی، پیرو تغییر در سیستم طبقه بندی درآمدها و هزینه ها در بودجه بندی، دستورالعمل و ضوابط جدیدی برای دستگاه های اجرایی ابلاغ نمود که باعث ایجاد تغییراتی در نحوه گزارشگری گردید. اگرچه در دستورالعمل و ضوابط یادشده، تغییرات متعددی در مجموعه سیستم حسابداری و گزارشگری ایجاد نمود، با این حال



نگاره ۷- مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری-تا سال ۸۱



نگاره ۸- مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری - بعد از سال ۸۱

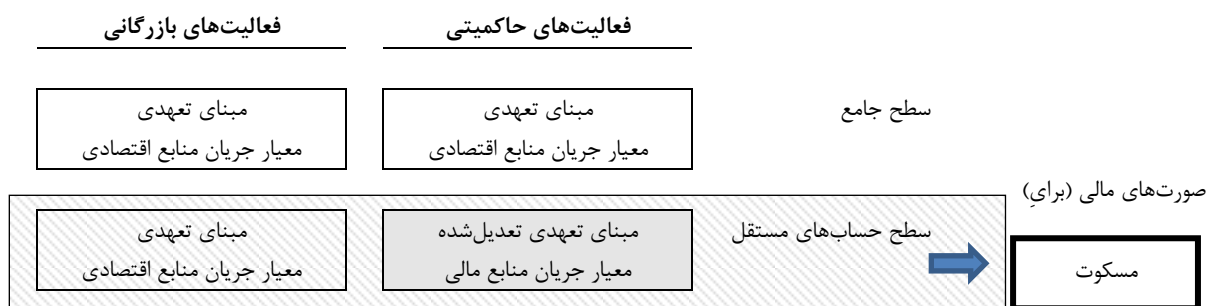
۴-۱-۴- مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

در این نوشتار، مدل گزارشگری طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، با عنوان مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نام‌گذاری شده است. سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری، از اوایل دهه ۹۰ اقدام به زمینه‌سازی تدوین استانداردهای بخش عمومی نمود و تا کنون مجمع عمومی سازمان حسابرسی چهار بیانیه مفهومی و سه استاندارد حسابداری را به تصویب رسانده و سه استاندارد حسابداری دیگر را به نظرخواهی عمومی گذاشته است. بکارگیری استانداردهای حسابداری مزبور برای صورت‌های مالی که ابتدای دوره مالی آن‌ها ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن می‌باشد، لازم-الاجرا می‌باشد. از این رو، کلیه واحدهای فعال در بخش عمومی، به استثنای مواردی همچون شرکت‌های دولتی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ مشمول استانداردهای بخش خصوصی هستند، از سال ۹۴ ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در صورت‌های مالی خود می‌باشند.

به طور کلی در ایران، مشابه با رویکرد تدوین استانداردهای بخش خصوصی، تدوین استانداردهای بخش عمومی بر مبنای همتای بین‌المللی آن انجام می‌شود. لذا مبنای تدوین استانداردهای بخش عمومی در ایران، استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی می‌باشد. با این وصف بدیهی است که مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، مشابه با همتای بین‌المللی صرفاً پاسخ‌گویی عملیاتی و ردیف اول مدل

گزارشگری آمریکایی را مورد توجه قرار داده باشد و پاسخ‌گویی مالی و ردیف دوم مسکوت مانده باشد. مطابق با استانداردهای بخش عمومی ایران، مبنای حسابداری و معیار مورد استفاده برای تهیه صورت‌های مالی مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی می‌باشد و به طور کلی استفاده از سایر مبنای و معیارها در تهیه صورت‌های مالی مجاز نخواهد بود.

اگرچه تحلیل کامل مزایا و معایب مدل‌های گزارشگری مختلف، خارج از حوصله این نوشتار بوده و هدف این نوشتار ایجاد ابزاری برای امکان تحلیل مزایا و معایب مدل‌هاست، با این وجود می‌توان بیان داشت که یکی از اساسی‌ترین مزایای بکارگیری مدل یادشده آن است که شهروندان می‌توانند با دریافت صورت‌های مالی (که به دلیل استفاده از مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی) کلیه دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمدها و هزینه‌ها را دربردارد درک قوی و واقعی‌تری از وضعیت و عملکرد مالی دولت‌ها داشته باشند. با این حال، یکی از اساسی‌ترین معایب این مدل، غفلت از ارایه اطلاعات مرتبط با مسئولیت پاسخ‌گویی مالی است. با توجه به دلایل ارایه شده پیرامون چرایی مسکوت ماندن پاسخ‌گویی مالی در استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی (مطرح شده در قسمت ۵-۲) به نظر می‌رسد دلایل کافی برای عدم ارایه اطلاعات مرتبط با پاسخ‌گویی مزبور در ایران وجود ندارد. در عمل نیز از یک‌سو با توجه به منابع مالی عمده در سندیودجه کل کشور و از دیگرسو با توجه به گزارش‌های مکرر دیوان محاسبات پیرامون تخلف‌های عمده در نحوه تحصیل و مصرف منابع مالی، شهروندان به اطلاعات لازم پیرامون پاسخ‌گویی مالی نیز نیازمندند.



نگاره ۹- مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری

۵- نتیجه گیری و بحث

هدف این نوشتار، یکپارچه سازی مفاهیم حسابداری بخش عمومی به عنوان یک پیکره واحد و حتی هماهنگ با بخش خصوصی جهت مدل سازی انواع الگوهای با اهمیت در گزارشگری بخش عمومی بود. در این راستا، با توجه به آن که هدف گزارشگری ارایه اطلاعات سودمند بود، ابتدا دیدگاه های مفسر سودمندی شامل دیدگاه ارزش محور، دیدگاه اطلاعات، دیدگاه پیش بینی و دیدگاه پاسخ گویی تبیین گردید و دیدگاه مطلوب حسابداری بخش عمومی (دیدگاه پاسخ گویی) مورد بحث قرار گرفت. مطابق با دیدگاه پاسخ گویی، گزارشگری زمانی سودمند است که به استفاده کنندگان (پاسخ خواهان) و عرضه کنندگان (پاسخ گویان) در فرآیند پاسخ گویی و پاسخ خواهی کمک نماید. در ادامه با توجه به تاکید حسابداری بخش عمومی بر دیدگاه پاسخ گویی، دو نوع پاسخ گویی مالی و عملیاتی مورد واکاوی قرار گرفت و اهمیت ارایه اطلاعات برای ارزیابی هر دو نوع پاسخ گویی مالی (تحصیل هر منبع مالی از محل مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز و ارایه گزارش پیرامون این موضوع) و پاسخ گویی عملیاتی (استفاده کارا و اثربخش از منابع و ارایه گزارش پیرامون این موضوع) تشریح گردید. از آن جا که ارایه اطلاعات برای ارزیابی پاسخ گویی عملیاتی در بخش خصوصی نیز با اهمیت است، چگونگی ارایه اطلاعات از دیدگاه های اول تا سوم مفسر سودمندی نیز تاثیر پذیرفته و عموماً این قبیل اطلاعات به همان روش های متعارف در بخش خصوصی ارایه می شود. با این حال، از آن جا که در بخش عمومی علاوه بر پاسخ گویی عملیاتی، پاسخ گویی مالی نیز دارای اهمیت است، ارایه این اطلاعات نیازمندی ابزاری بیش تر از آن چه در بخش خصوصی معمول است، لازم خواهد بود و همین ابزار نقطه اصلی تفاوت در گزارشگری بخش عمومی و خصوصی می باشد. برای تبیین دقیق این موضوع، پس از تبیین مفاهیم پیش نیاز مدل سازی مشتمل بر مفهوم مبنای حسابداری، معیار اندازه گیری، حساب مستقل و فعالیت حاکمیتی و بازرگانی، بحث شد که با توجه به دو نوع مسئولیت پاسخ گویی، مدل های گزارشگری متفاوتی قابل تصور است. لذا این نوشتار با بکارگیری تحلیل قیاسی - مفهومی، "مدل آمریکایی، مدل بین المللی، مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی" را به صورت بصری ارایه نمود.

مطابق با مدل آمریکایی، هر یک از واحدهای فعال در بخش عمومی باید دو مجموعه صورت های مالی تهیه نمایند. مجموعه اول، مشابه با بخش خصوصی، برای هر واحد؛ که

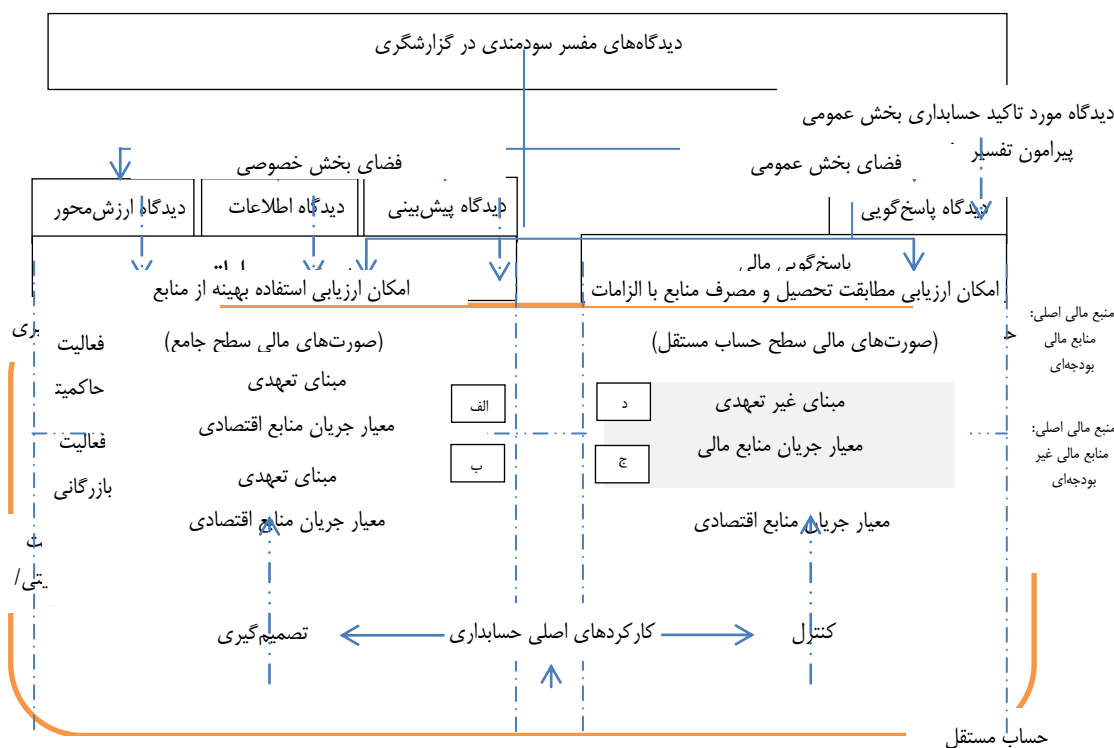
اصطلاحاً صورت های مالی سطح جامع نامیده می شود و مجموعه دوم برای هر یک از منابع مالی دارای حساب های خودتراز؛ که اصطلاحاً صورت های مالی سطح حساب های مستقل نامیده می شود. هدف صورت های مالی سطح جامع، تسهیل فرآیند پاسخ گویی و پاسخ خواهی عملیاتی است، و لذا مشابه با بخش خصوصی از مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی استفاده می شود. همچنین هدف صورت های مالی سطح حساب مستقل، تسهیل فرآیند پاسخ گویی و پاسخ خواهی مالی است. از آن جا که منبع مالی اصلی در فعالیت های بازرگانی، منابع اقتصادی (مشتمل بر منابع مالی و سایر منابع اقتصادی) هستند، لذا از معیار جریان منابع اقتصادی و بالتبع مبنای حسابداری تعهدی استفاده می شود. در عوض، از آن جا که منبع مالی اصلی در فعالیت های حاکمیتی، بودجه (متمرکز بر منابع مالی و نه همه منابع اقتصادی) است، لذا از معیار جریان منابع مالی و استفاده می شود و در نتیجه در صورت های مالی سطح حساب مستقل برای چنین فعالیت هایی، دارایی های سرمایه ای و بدهی های مربوطه شناسایی نخواهد شد. همچنین به دلیل لزوم شناسایی درآمدهای سریع التبدیل به وجه نقد، از مبنای تعهدی تعدیل شده استفاده می شود. از منظر کارکردهای اصلی حسابداری، می توان بیان داشت که در ردیف اول مدل های گزارشگری عموماً کارکرد تصمیم گیری و در ردیف دوم نیز عموماً کارکرد کنترلی حسابداری برجسته تر می باشد.^{۳۹}

در مدل بین المللی از بین پاسخ گویی عملیاتی و مالی، تنها پاسخ گویی عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است. با این وصف، و در مقام مقایسه با مدل آمریکایی، در مدل بین المللی به طور کلی صرفاً ردیف اول مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته و لذا تهیه صورت های مالی سطح حساب های مستقل مسکوت مانده است. در مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تنها ردیف دوم مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته است، و مبنای تعهدی و معیار جریان منابع اقتصادی برای فعالیت های حاکمیتی در این مدل استفاده نمی شود. در مدل مزبور تا سال ۸۱، به طور کلی مبنای نقدی تعدیل شده و معیار جریان منابع مالی برای فعالیت های حاکمیتی و از سال ۸۱ به بعد مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی صرفاً برای حساب مستقل تملک دارایی های سرمایه ای مورد توجه قرار گرفته است. در مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، مشابه با همتای بین المللی تنها پاسخ گویی عملیاتی و در نتیجه ردیف اول مدل گزارشگری آمریکایی مورد توجه قرار گرفته و پاسخ گویی مالی و ردیف دوم مسکوت مانده است. لذا مبنای حسابداری و معیار مورد استفاده برای تهیه صورت های مالی،

خرانه‌داری کل کشور از مبنای نقدی استفاده می‌کند، در حالی که مدل تنها به ارایه مبنای حسابداری شایع اکتفا نموده است. ثالثاً برخی متون، رعایت الزامات بودجه‌ای را در دل تعریف پاسخ‌گویی مالی قرار داده‌اند و تنها استفاده همزمان از حساب مستقل، مبنای غیرتعهدی و جریان منابع مالی را به پاسخ‌گویی مالی نسبت داده‌اند. چنانچه این نوع تعریف مدنظر باشد، موضوع پاسخ‌گویی مالی منحصر به صورت‌های مالی سطح حساب مستقل در فعالیت‌های حاکمیتی خواهد بود. رابعاً، متناسب با اهداف این تحقیق، هر یک از مدل‌های چهارگانه مستقیماً به یکی از انواع پاسخ‌گویی متناسب شده است. بدیهی است چنانچه پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی به عنوان مفاهیم کاملاً فازی در نظر گرفته شود، بخش‌هایی از مدل‌های چهارگانه به هر یک از دو حوزه پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، گام خواهند نهاد. در نهایت، با توجه به تجمیع مجموعه‌ای از مفاهیم بخش عمومی در این مقاله و همزمان محدودیت‌های حجم مقاله، امکان تعمیق بیشتر مفاهیم وجود نداشت. هرچند، در ضمن ارایه مباحث، منابعی برای مطالعه تفصیلی ارایه گردید.

مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی می‌باشد و به طور کلی استفاده از سایر مبانی و معیارها در تهیه صورت‌های مالی مجاز نیست. استنباط‌های این نوشتار، می‌تواند ضمن ساده‌سازی یادگیری و آموزش مفاهیم حسابداری بخش عمومی، واکاوی یکپارچه مزایا و محدودیت‌های الگوهای گزارشگری را به ویژه در شرایطی که تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران در سال‌های اولیه تولد خود بسر می‌برد، تقویت نماید. در این قسمت لازم است تاکید شود که با توجه به اینکه این نوشتار به دنبال مدل‌سازی "فشرده، قابل فهم و قابل مقایسه" الگوهای گزارشگری بوده و در نتیجه مدل‌سازی نیازمند اصل کوچک سازی بوده است، مدل‌ها دچار محدودیت‌هایی می‌باشد. به عنوان مثال، اولاً تفکیک فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی در همه مدل‌ها و در همه سطوح از باب ارایه شفاف تفاوت‌ها می‌باشد و نایبستی این موضوع با تفکیک متعارف در صورت‌های مالی سطح جامع در مدل آمریکایی مشابه تلقی گردد. ثانیاً در ارایه مبانی حسابداری و معیارهای اندازه‌گیری از موارد استثنایی صرف نظر شده است. به عنوان نمونه، در مدل سوم،

نگاره ۱۰- مدل یکپارچه بصری گزارشگری



مدل آمریکایی (پوشاننده الف تا د)؛ مدل بین‌المللی (الف و ب)؛

مدل ایرانی قبل تدوین استانداردهای بخش عمومی (ج و د)؛ مدل ایرانی بعد تدوین استانداردهای بخش عمومی (الف و ب)

فلسفه زیربنایی ارایه گزارش‌ها: حق پاسخ‌خواه
(دیدگاه پاسخ‌گویی)

فهرست منابع

- * Kothari, S.P. (2001). "Capital markets research in accounting" Journal of Accounting and Economics 31:105-231.
- * Wacker, J. G. (1998). "A definition of theory: research guidelines for different theory-building research methods in operations management". Journal of Operations Management 16: 361-385
- * Deloitte. (2013). "IPSAS in your pocket". Retrieved from IASPLUS: <http://www.iasplus.com>
- * Ernest and Young Institute (2012). "Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States". Retrieved from: epp.eurostat.ec.europa.eu
- * 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>
- * Sims, C. A. (1996). Macroeconomics and methodology. Journal of Economic Perspectives 20: 105-120.
- * Wilson, E. R., Reck, J. L., & Kattelus, S. C. (2010). Accounting for governmental and nonprofit entities. New York: McGraw-Hill/Irwin
- * ایجیری، یوجی. (۱۹۸۲). در باب چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی. باباجانی، جعفر. پوریانسب، امیر(ترجمان). فصلنامه مطالعات حسابداری ۱۴۶: ۱۵۵-۱۷۱.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران. رساله دکتری. دانشگاه علامه طباطبائی.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور. فصلنامه حسابدار رسمی، ۲: ۱-۲۷.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲ (۴۰): ۴-۳۸.
- * باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران
- * دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۳) قانون محاسبات عمومی کشور
- * مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۱). حسابداری دولتی در ایران. گزارش تحقیقاتی. سازمان حسابرسی
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۳). مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، اهداف گزارشگری مالی. تهران: سازمان حسابرسی
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۳). پیوست استانداردهای حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی. تهران: سازمان حسابرسی
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۳). نحوه ارائه صورت‌های مالی. استاندارد حسابداری شماره ۱. تهران: سازمان حسابرسی
- * Christensen, J. A., and J. S. Demski. (2003). Accounting Theory, an Information Content Perspective. Irwin: McGraw-Hill.
- * Deloitte. (2014). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) . Retrieved from IASPLUS: <http://www.iasplus.com/>
- * Demski, J. S., Fellingham, J. C., Ijiri, Y., and Sunder, S. (2002). Some Thoughts on the Intellectual Foundations of Accounting. Accounting Horizons 16 (2): 157-168.
- * Demski, J. S., and Zimmerman, J. L. (2000) On "Research vs. Teaching": A Long-Term Perspective. Accounting Horizons 14 (3): 343-352.

یادداشت‌ها

۱. بخش عمومی تنها محدود به واحدهای دولتی نمی‌باشد بلکه شامل واحدهای غیردولتی از قبیل شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی غیردولتی نیز می‌شود.

۲. برای رعایت اختصار، در ادامه نوشتار از واژه گزارشگری استفاده خواهد شد.

۳. سیمز (۱۹۹۶) و دمسنکی و زیمرمن (۲۰۰۰)، پژوهش را به عنوان فرایند فشرده‌سازی واقعیات به طوری که این فشرده‌سازی، بخش با اهمیتی از واقعیت را از بین نبرد تلقی می‌کنند.

۴. Value approach
 ۵. Information perspective
 ۶. Prediction view
 ۷. Accountability view

۸. باباجانی (۱۳۷۸) تحلیل میسوطی پیرامون همخوانی مفاد قانونی اساسی (که نظام مردم سالار دینی را ترسیم کرده است) با ویژگی‌های بنیادین نظام مردم سالار ارایه نموده است. برخی از افراد، در دینی بودن قانون اساسی موجود تشکیک کرده و معتقدند که حق حکومت، از خداوند تفویض می‌شود و لذا قدرت تنها از خداوند دریافت شده و بالتبع، حاکمان الزامی به پاسخ‌گویی به مردم ندارند. به نظر می‌رسد در نقض این نتیجه‌گیری، این استدلال کافی باشد که امام علی (ع) دلیل پذیرش حکومت را تحقق دو شرط اعلام نمودند. اول، عهدی که خداوند بر آگاهان دارد. دوم، اقبال عمومی مردم (تفویض برخی از حقوق توسط مردم). بنابراین حق حکومت، تنها با تحقق شرط اول دریافت نمی‌شود.

۹. Operational accountability
 ۱۰. Financial/Fiscal accountability
 ۱۱. این ارزیابی شامل ارزیابی وضعیت مالی و بهای تمام شده خدمات می‌شود (ویلسون و همکاران، ۲۰۱۰).
۱۲. Accounting basis
 ۱۳. آستانه زمانی یادشده، در ایالت‌های مختلف آمریکا متفاوت است.
 ۱۴. Measurement focus
 ۱۵. در یک بیان ساده، می‌توان خرج را به عنوان خروج یک منبع مالی بدون ورود یک منبع مالی دیگر (یا کاهش در بدهی‌ها) تلقی نمود.
 ۱۶. از زاویه دیگر، هزینه استهلاک، هزینه استفاده از یک دارایی است. لذا زمانی که دارایی‌های سرمایه‌ای در معیار جریان منابع مالی، به عنوان دارایی محسوب نمی‌شوند، قاعدتاً احتساب هزینه استفاده از آن دارایی نیز منطقی نخواهد بود.

۱۸. Fund
 ۱۹. Governmental activities
 ۲۰. Business-like activities
 ۲۱. Governmental Accounting Standards Board

22. Government-wide financial statements

23. Funds financial statements

²⁴. ارزیابی میزان بکارگیری بهینه منابع، معمولاً نیازمند همان اطلاعاتی است که در بخش خصوصی ارائه می‌شود. به عنوان مثال ارزیابی میزان بکارگیری بهینه منابع مستلزم ارائه اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی و بهای تمام شده خدمات است. در نتیجه مشابه با بخش خصوصی لازم است از مبنای تعهدی و جریان منابع اقتصادی استفاده نمود.

²⁵. بدیهی است در نهایت این دو ستون با یکدیگر جمع می‌شوند. برای ساده شدن مدل، از توضیح سایر جزئیات (مانند ستون مربوط به واحدهای تابعه، رابطه بین حساب‌های مستقل و سطح جامع و ...) خودداری می‌شود.

²⁶. شایان ذکر است می‌توان از زوایای مختلف همچون مباحث مرتبط با مقررات؛ بکارگیری مبنای غیرتعهدی و جریان منابع مالی را توجیه نمود. در مدل ایرانی برخی از زوایای مزبور مورد بحث قرار خواهد گرفت.

²⁷. این موارد ساده‌ترین موارد مرتبط بوده و می‌توان این‌گونه ابهام‌ها را بسط داد به گونه‌ای که عملاً پاسخ‌گویی مالی (اطمینان از تحصیل هر منبع مالی از منبع مجاز و مصرف هر منبع مالی در محل مجاز) مخدوش گردد.

28. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

29. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

³⁰. با توجه به مطالب بیان شده پیرامون صورت‌های مالی سطح حساب مستقل، باید یادآوری نمود که ممکن دانستن برخی از منابع مالی به عنوان یک واحد گزارشگر در استانداردهای بین‌المللی (و همچنین استانداردهای ایرانی) با الزام تهیه صورت‌های مالی سطح حساب مستقل تفاوت ماهوی دارد.

31. New Public Management (NPM)

³². شایان ذکر است، با توجه به اینکه هدف این نوشتار مدل‌سازی مفهومی-بصری می‌باشد، از موارد استثنا صرف نظر می‌شود. به عنوان مثال مبنای حسابداری مورد استفاده در صورت جریان وجوه نقدی که طبق هر سه مدل گزارشگری آمریکایی، بین‌المللی و ایرانی (چه در بخش خصوصی و چه در بخش عمومی) تهیه می‌شود، نقدی است، لکن این گونه موارد استثنایی، دلیل مناسبی برای نقدی‌نامیدن روش‌های تجویز شده توسط مدل‌های مزبور نمی‌باشد.

³³. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، دارای ۱۸ عضو می‌باشد که ۱۵ نفر آن از کشورهای عضو بنیاد بین‌المللی حسابداران (IFAC) از قبیل کانادا، آمریکا، ایتالیا، ژاپن، پاکستان، مالزی، و ... و ۳ نفر متخصص در امور گزارشگری بخش عمومی می‌باشند. هیئت از سال ۱۹۹۶ آغاز به کار کرده است (دیلویت، ۲۰۱۴). شایان ذکر است بنیاد بین‌المللی حسابداران متمرکز بر تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری می‌باشد. تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر عهده بنیاد استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS Foundation) می‌باشد.

³⁴. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی برای کشورهایی که خواستار تهیه صورت‌های مالی بر مبنای نقدی می‌باشند یک مجموعه استاندارد تجویز نموده است.

³⁵. تغییر یادشده پیرو تبعیت سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور از نظام آمارهای مالی دولت (مصوب صندوق بین‌المللی پول) انجام شده است (باباجانی، ۱۳۸۴).

³⁶. اگرچه این نکته دارای استثنائاتی می‌باشد، با این حال باید توجه نمود که در قانون محاسبات، الزام تهیه صورت‌های مالی به مفهوم استاندارد آن، مربوط به شرکت‌های دولتی است و اصولاً این‌گونه شرکت‌ها مشمول استانداردهای بخش خصوصی می‌باشند (به عنوان مثال مواد ۴۴، ۶۹، ۹۸، ۱۰۶، ۱۲۲ و ۱۳۳ را ملاحظه نمایید). لذا صورت‌حساب‌هایی همچون صورت دریافت و پرداخت، یک صورت مالی استاندارد تلقی نمی‌شود. همچنین سایر الزاماتی همچون الزام تهیه گزارش عملیات انجام شده نیز به دلیل عدم تهیه دستورالعمل‌های اجرایی مناسب، به الزام به صورت‌های مالی استاندارد منتهی نشده است.

³⁷. برای مطالعه انواع مقررات و ضوابط قانونی پشتوانه گزارشگری در ایران به گزارش حسابداری دولتی در ایران (مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱) مراجعه نمایید.

³⁸. باباجانی (۱۳۸۴)، در مقاله‌ای تحت عنوان تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، به تحلیل و نقد کامل موارد متعدد مربوط به دستورالعمل و ضوابط مزبور پرداخته است.

³⁹. برای مطالعه بیشتر پیرامون کارکرد تصمیم و کنترلی به دمسکی و همکاران (۲۰۰۲) مراجعه نمایید.