

ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی



مدیریت

● دکتر جعفر باباجانی؛ عضو هیأت علمی دانشکده حسابداری و مدیریت
دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه:

بین نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی تفاوت‌های اساسی وجود دارد. تفاوت‌های بنیادی موجود ناشی از تأثیر محیط حاکم بر فعالیت‌های این دو نوع سازمان است. دولت و سازمان‌های غیرانتفاعی مستقل نظیر شهرداری‌ها دو دسته فعالیت کاملاً متفاوت تحت عنوان، فعالیت‌های از نوع دولتی یا فعالیت‌های غیربازرگانی^(۱) و فعالیت‌های بازرگانی^(۲)، انجام می‌دهند. ویژگی‌های محیطی هر یک از این دو نوع فعالیت، هدف‌های گزارشگری مالی دولت را تحت تأثیر قرار داده و به همین دلیل درک صحیح ماهیت و ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های بازرگانی و غیربازرگانی دولت، ضروری به نظر می‌رسد. فعالیت‌های بازرگانی که دولت یا شهرداری‌ها انجام می‌دهند تا حدود زیادی به فعالیت‌های بازرگانی واحدهای انتفاعی بخش

ملاحظه‌ای با محیط حاکم بر فعالیت‌های بازرگانی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی دارد. ویژگی‌های مهمی که محیط فعالیت‌های از نوع دولتی را از محیط فعالیت‌های بازرگانی واحدهای انتفاعی کاملاً متمایز کرده و هدف‌های گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد به شرح زیر است:^(۳)

الف: ویژگی‌های اصلی که به ساختار دولت و خدماتی که دولت ارائه می‌کند ارتباط دارد، شامل:

1 - Governmental - Type Activities

2 - Business - Type Activities

۳ - بیانیه مفهومی شماره یک هیأت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی GASB. ایالات متحده آمریکا
Governmental Accounting Standards
Board, Concept No. 1

خصوصی شباهت دارند؛ لذا محیط گزارشگری حاکم بر فعالیت‌های بازرگانی دولت (که از طریق شرکت‌های دولتی صورت می‌گیرد) و واحدهای انتفاعی بخش خصوصی تقریباً مشابه بوده و بین نظام حسابداری و گزارشگری مالی و همچنین استانداردهای حسابداری مورد عمل آنها تشابه زیادی وجود دارد. به همین دلیل در بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری مصوب کمیته‌های تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه یافته، مقرر شده است که اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که توسط هیأت‌های رسمی برای مؤسسات بازرگانی بخش خصوصی تدوین می‌شود در مورد مؤسسات بازرگانی بخش دولتی نیز نافذ خواهد بود.

در مقابل، محیط حاکم بر فعالیت‌های غیربازرگانی دولت موسوم به فعالیت‌های از نوع دولتی که از طریق وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی انجام می‌شود، تفاوت قابل

۱ - شکل نمایندگی (مباشرتی) دولت و تفکیک قوای مجریه، مقننه و قضائیه .

۲ - سیستم حکومتی (منطقه‌ای یا متمرکز) .
۳ - رابطه پرداخت کنندگان مالیات (شهروندان) نسبت به خدماتی که دریافت می‌کنند.

ب: ویژگی‌های کنترلی که بر اساس ساختار دولت بوجود می‌آید، شامل :

۱ - تنظیم بودجه به عنوان ابزاری جهت بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی و اعمال نوعی کنترل.

۲ - استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل (Fund Accounting) برای هدف‌های کنترلی .

ج: سایر ویژگی‌ها شامل :

۱ - عدم تشابه بین سازمان‌های دولتی، علیرغم ساختار متشابه آنها.

۲ - سرمایه‌گذاری عمده در دارائی‌های سرمایه‌ای که درآمد تولید نمی‌کنند.

۳ - ماهیت فرآیند سیاسی.

برای روشن شدن اهمیت ویژگی‌های فوق و تاثیر آن در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی توضیحات کافی در بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) ارائه شده است که بحث در مورد آنها به زمان دیگری موکول می‌شود. تفاوت‌های بنیادی ناشی از محیط گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع دولتی، موجب شده است که هدف‌های گزارشگری مالی بر مبنای مسؤولیت پاسخگویی عمومی (Public

Accountability) تدوین شود. مسؤولیت پاسخگویی، به عنوان زیربنای محکم تمام گزارش‌های مالی قابل استخراج از

فرآیند گزارشگری، مورد توجه قرار گیرد. مسؤولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل شهروندان خود پاسخگو بوده و برای افزایش منابع مالی و هدف‌هایی که این منابع مالی برای تحقق آن مصرف می‌شوند، دلایل منطقی ارائه کنند.

در جوامعی که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند و در نهایت قدرت تبلور اراده مردم است، مسؤولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان ایشان، دریافت کنند. لذا گزارشگری مالی به عنوان یکی از اشکال علنی انتقال حقایق، نقش اساسی در انجام وظیفه مسؤولیت پاسخگویی دولت ایفا کرده و ابزار اصلی این وظیفه مهم است. گزارشگری مالی به عنوان ابزار مسؤولیت پاسخگویی، اطلاعاتی را برای شهروندان فراهم می‌کند تا از طریق آن، عملکرد دولت را در چارچوب محدودیت‌های قانونی مصوب نمایندگان، ارزیابی کنند. با این ترتیب عواملی نظیر ساختار دولت، رابطه مالیات دهندگان (به عنوان کسانی که منابع مالی برای دولت فراهم می‌کنند) با خدماتی که دریافت می‌کنند، ویژگی‌های کنترلی و فرآیند سیاسی از جمله ویژگی‌های محیطی هستند که مسؤولیت پاسخگویی را محور و زیربنای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی قرار می‌دهد.

استرالیا و نیوزلند و برخی کشورهای اروپایی، سال‌های زیادی است که با انجام مطالعات بنیادی و تحقیقات علمی در رشد و توسعه حسابداری نقش اساسی ایفا کرده و در تکامل آن تاثیر چشمگیری داشته‌اند. این کشورها در دو دهه آخر قرن بیستم مطالعات فراوانی در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی انجام داده و تلاش بی وقفه‌ای برای انجام اصلاحات اساسی در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد عمل و طراحی و استقرار نظام‌های جدید حسابداری دولتی به عمل آورده‌اند.

از اوایل دهه ۸۰ قرن اخیر به بعد، تحقیقات و مطالعات انجام شده در جهت ارتقاء سطح کیفی و افزایش قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با تأکید بر ادای صحیح مسؤولیت پاسخگویی عمومی دولت صورت پذیرفته که در اواخر قرن بیستم و در آستانه ورود به قرن بیست و یکم نتایج آن در این قبیل کشورها عرضه شده است. تحولات بنیادی دو دهه اخیر در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی که با تحولات ۸۰ ساله ماقبل آن قابل مقایسه نیست، عمدتاً بر ارتقاء سطح مسؤولیت پاسخگویی عمومی دولت تأکید داشته و در نتیجه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی این قبیل کشورها که ابزار اصلی ادای این مسؤولیت خطیر محسوب می‌شود، دستخوش تغییرات اساسی و مطلوب شده است .

مفهوم مسؤولیت پاسخگویی

در فرهنگ لغات مسؤولیت پاسخگویی عمومی به شرح زیر تعریف شده است:

حسابداری دولتی و مسؤولیت پاسخگویی

کشورهای پیشرفته‌ای نظیر آمریکا، کانادا،



«الزام شخص به تشریح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است.» به بیان ساده، مسؤلیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده برای ادای مسؤلیت‌هایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم ارائه می‌کنند. مسؤلیت پاسخگویی دو وظیفه را دربرمی‌گیرد، یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص مسؤلیت (Responsibility) است. لیکن الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی (Accountability) است. به عنوان مثال هیأت مدیره یک شرکت از یک سو مسؤلیت استفاده صحیح از منابعی را دارد که سهامداران در اختیار آنان گذاشته‌اند و از سوی دیگر وظیفه دارند گزارش‌های لازم در مورد چگونگی اعمال مدیریت بر منابع مذکور را ارائه کنند. عناصر ضروری این فرآیند، برخاسته از رابطه‌ای است که بین مدیران و صاحبان سهام وجود دارد؛ رابطه‌ای که به موجب آن حق دانستن و دسترسی به اطلاعات را به صاحبان سهام اعطاء می‌کند. در یک جامعه مردم سالار دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند و نمایندگان قانونی و منتخب مردم بر اساس یک سیستم پارلمانی با استفاده از ابزارهای مناسب، دولت را به طریق مقتضی کنترل می‌کنند. مسؤلیت پاسخگویی در جوامع دموکراسی بر پایه این عقیده استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند حقایق به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی با

ایشان و نمایندگانشان دریافت شود.

در حکومت‌های دموکراسی قدرت در نهایت در دست مردم باقی می‌ماند. شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی خود تفویض می‌کنند. همراه این تفویض اختیار، یک سیستم تفکیک قوا بین قوای سه گانه (مجریه، مقننه و قضائیه) ایجاد می‌شود تا با اعمال کنترل‌های لازم، تعادل را بین قوای سه گانه برقرار کرده و از سوءاستفاده‌های احتمالی از قدرت توسط نمایندگان مردم، جلوگیری به عمل آورد. در این حکومت‌ها، دولت به عنوان قوه مجریه در مورد وظایف محوله در مقابل قوه مقننه مسؤول است و هر دو قوه در مقابل شهروندان مسؤولیت پاسخگویی دارند. در این سیستم از مسؤولین رسمی دولت و نهادهای عمومی انتظار می‌رود که در مقابل عملکردها و نتایج حاصل از آن در مقابل شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان پاسخگو باشند. با این ترتیب مسؤولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد، به شهروندان توضیح دهد. در اجرای این مسؤولیت دولت باید در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن منابع، دلایل منطقی ارائه کند.

ضرورت مسؤولیت پاسخگویی

یکی از دلایل اساسی که مسؤولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می‌کند، طبع و ماهیت رابطه غیرداوطلبانه بین فراهم کنندگان منابع مالی و مصرف کنندگان منابع مالی دولتی است. شماری از متفکرین حسابداری نظیر یوجی

ایجیری در سال ۱۹۸۳، روبرتسون واسکاپنر در سال ۱۹۸۵ و ویلیامز در سال ۱۹۸۷ اعلام کردند که استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی بر استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، در حسابداری عمومی و حتی بخش خصوصی، برتری دارد. این دسته از صاحب نظران اعتقاد دارند، مزیت چارچوب نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی ناشی از تشخیص ماهیت اجتماعی رابطه بین شهروندان و دولت و همچنین رابطه بین سهامداران و هیأت مدیره است. برخی صاحب نظران دیگر نظیر Mc Kinney و Lawrence اعتقاد دارند که استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی به دلیل آنکه قدرت بیشتر صرفاً با مسؤولیت پاسخگویی بیشتر به تعادل خواهد رسید، از اهمیت بالاتری برخوردار است. برخی نیز عقیده دارند در فقدان انگیزه سود و یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، مسؤولیت پاسخگویی می‌تواند نقش مهم‌تری در راهنمایی مدیریت برعهده گیرد.

پروفیسور یوجی ایجیری در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای مسؤولیت پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوب‌های نظری بر نتایج کار تأثیر فراوانی دارد Ijiri معتقد است که در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، هدف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. اطلاعات



بیشتر مشروط بر آنکه مقرون به صرفه باشد، مطلوب‌تر است و اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است.

در چارچوب نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو (Accountor) و پاسخ خواه (Accountee) یا صاحبان حق است. این چارچوب بر پایه یک ارتباط دو طرفه بنا شده است. بر اساس این ارتباط، پاسخ خواه حق دارند بدانند، همان طور که پاسخگو حق دارد در افشاء اطلاعات یک حریم قانونی برای خود قائل شود.

مبانی قانونی مسؤولیت پاسخگویی

در کشورهایی که دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، خط مشی عمومی مربوط به الزام دولت‌ها به پاسخگویی عمومی از یک سو و حقوق شهروندان در مورد حق دانستن حقایق و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی مقامات منتخب آنها از سوی دیگر، در قانون اساسی تصریح می‌شود. بنابراین مبانی قانونی مسؤولیت پاسخگویی دولت و مقامات رسمی و همچنین حقوق شهروندان از قانون اساسی این قبیل کشورها قابل استخراج است.

به عنوان مثال در اصل ۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حق حاکمیت مردم که هدیه‌ای الهی است به رسمیت شناخته شده و تصریح شده که هیچ کس نمی‌تواند این حق الهی را از مردم سلب و یا در خدمت فرد و یا گروهی خاص قرار دهد و ملت این حق خداداد را از طرقي که در اصول بعدی

این قانون آمده است اعمال می‌کند. در اصل ششم همان قانون نیز مقرر شده است که امور کشور به اتکاء آراء عمومی اداره می‌شود و از راه انتخابات، رئیس جمهور، نمایندگان مجلس شورای اسلامی و اعضاء شوراها انتخاب می‌شوند. در اصل هفتم قانون مذکور تاکید شده است که مجلس شورای اسلامی و شوراها استان، شهرستان، شهر، محل، بخش و روستا از ارکان تصمیم‌گیری و اداره امور کشور هستند.

بر طبق اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حق حاکمیت متعلق به مردم است که به صورت مستقیم و از طریق انتخابات به نمایندگان مجلس و رئیس جمهور و به صورت غیرمستقیم و از طریق انتخاب خبرگان رهبری به مقام رهبری تفویض شده است. سلسله مراتب مسؤولیت پاسخگویی عمومی نیز بر طبق قانون اساسی به نحوی پیش بینی شده است که تمام مقامات منتخب مردم در مقابل شهروندان نسبت به اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که در مورد مصرف منابع مالی برای تحقق اهداف پیش بینی شده در برنامه‌های مصوب اتخاذ می‌کنند، مسؤول بوده و باید به طریق مقتضی از جمله گزارشگری مالی مسؤولیت پاسخگویی خود را ادا کنند. (۱)

تحول در حسابداری دولتی کشورهای پیشرفته

کشور آمریکا اولین کشوری است که در سال ۱۹۸۷ با تصویب و ابلاغ بیانیه مفهومی

شماره یک (GASB) و در سال ۱۹۹۳ با انتشار بیانیه مفهومی شماره یک (FASAB) (۲) چارچوب‌های نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی را بنیان نهاد. تحولاتی که در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی آمریکا در دو دهه آخر قرن بیستم بوجود آمده، مبانی نظری و اصول و استانداردهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی را فراهم و مدل جدید گزارشگری مالی این کشور را برای ورود به قرن بیست و یکم طراحی کرده است.

تصویب قوانینی نظیر قانون مدیران ارشد مالی در سال ۱۹۹۰، قانون نتایج و عملکرد دولت در ۱۹۹۳، قانون اصلاح مدیریت دولت و همچنین تاسیس هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سال ۱۹۸۴ و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال در سال ۱۹۹۰، زمینه ساز اصلی تحولات اخیر در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی آمریکا بوده است.

۱ - به لحاظ پرهیز از تطویل کلام، از ذکر مفاد اصول مربوط به مسؤولیت پاسخگویی مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران خودداری گردید و از دانش‌پژوهان گرامی درخواست می‌شود برای کسب اطلاع بیشتر به اصول ۵۷، ۵۹، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۹، ۷۱، ۷۶، ۸۴، لغایت ۸۹، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۳۴، ۱۷۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مراجعه فرمایند.

2 - Federal Accounting Standards Advisory Board



در استرالیا نیز تحولات اساسی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی صورت گرفته که نتیجه آن در بیانیه‌های مفهومی شماره ۱ تا ۴ و استانداردهای مربوط که در سال ۱۹۹۳ به تصویب هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی رسیده تبلور یافته و مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی دولتی این کشور را تدوین کرده است. کشور انگلیس نیز بر اساس مطالعات و تحقیقات انجام شده سالهای اول دهه ۹۰ قرن بیستم، حسابداری و گزارشگری مالی دولتی این کشور را متحول نموده و حسابداری منابع^(۱) را جایگزین حسابداری جریان وجوه^(۲) کرده است. این نظام حسابداری در سال ۱۹۹۹ به صورت آزمایشی و در سال ۲۰۰۰ به صورت رسمی به مورد اجراء گذاشته می‌شود.

استفاده کنندگان و نحوه استفاده از گزارش‌های مالی

در ادبیات حسابداری دولتی و بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی دولتی در سه دسته به شرح زیر طبقه بندی شده‌اند:

الف - شهروندان به عنوان صاحبان حق که منابع مالی مورد نیاز برای اجرای برنامه‌های دولت از طریق ایشان (به صورت پرداخت عوارض و مالیات) تامین می‌شود و دولت در درجه اول در مقابل آنان مسؤولیت پاسخگویی دارد.

ب - نمایندگان قانونی منتخب شهروندان و مراجع مستقل نظارت کننده (نمایندگان مجلس، دیوان محاسبات کشور، سازمان

بازرسی کل کشور و ...).

ج - اشخاص حقیقی و حقوقی که در فرایند سرمایه گذاری و اعطای وام به دولت مشارکت می‌کنند.

لذا در بیانیه‌های مفهومی هیات‌های استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی تاکید شده است که در تدوین هدف‌های گزارشگری مالی و طراحی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی باید نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های دولتی مورد توجه دقیق قرار گیرد.

استفاده کنندگان مشروحه فوق بر مبنای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی دولتی و با استفاده از روش‌های زیر، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ و مسؤولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی می‌کنند:

الف - نتایج مالی واقعی برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها و فعالیت‌های انجام شده دولت را با برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها و فعالیت‌های مصوب قانونی مقایسه می‌کنند.

ب - نتایج حاصل از اجرای طرح‌ها و برنامه‌ها و شرایط مالی دولت را مورد ارزیابی قرار می‌دهند.

ج - از رعایت قوانین و مقررات موضوعه در مصرف منابع مالی و اجرای برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی اطمینان حاصل می‌کنند.

د - اثر بخشی، کارایی و صرفه‌های اقتصادی برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. شایان ذکر است که اطلاعات مالی مندرج

در صورت‌های مالی با مقاصد عمومی که برای استفاده کنندگان خارجی تهیه و انتشار می‌یابد به تنهایی برای اخذ تصمیم در مورد مسایل اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و همچنین ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی دولت به شیوه‌های فوق، کفایت نمی‌کند و به همین دلیل شهروندان از اطلاعات غیرمالی نیز استفاده می‌کنند.

ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی

بر پایهٔ مباحث نظری که به اختصار ارائه شد، در این قسمت نیز سعی می‌شود ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی، به صورت خلاصه بیان شود.

استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل: حسابداری حساب‌های مستقل (Accounting Fund) یک نظام حسابداری است که بر مبنای تئوری وجوه (Fund Theory) طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. در این سیستم به جای آنکه شخصیت حقوقی یا سازمان‌های اقتصادی و اجتماعی یک شخصیت حسابداری را تشکیل دهند، مقداری منابع مالی که به موجب قانون برای تحقق هدف‌های خاصی اختصاص می‌یابد، یک شخصیت حسابداری مستقل را تشکیل می‌دهد. به بیان دیگر در این سیستم واحد

1 - Resource Accounting

2 - Flow Of Resource Accounting

گزارشگر (دولت و واحدهای تابعه) دارای چند شخصیت حسابداری مستقل است که برای هر یک از آنها دفاتر حسابداری جداگانه نگهداری و گزارش‌های مالی جداگانه تنظیم می‌شود. بر طبق تئوری وجوه، معادله حسابداری برای هر یک از حساب‌های مستقل بدین ترتیب ارائه می‌شود:

دارایی = محدودیت

در این معادله دارایی متعلق به هدف‌هایی است که به تصویب قانونگذار رسیده است و منحصرأً برای همان هدف‌ها مصرف خواهد شد. تفاوت این تئوری با سایر تئوری‌های حسابداری نظیر تئوری مالیکت انفرادی (Proprietary Theory) و تئوری تفکیک شخصیت (Entity Theory) در این است که در دو تئوری اخیرالذکر، دارایی‌ها و بدهی‌ها متعلق و یا در تعهد شخصیت حقیقی (مالک) و یا شخصیت حقوقی (شرکت) است. در حالی که در تئوری وجوه دارایی‌ها متعلق به شخصیت حقیقی و یا حقوقی نبوده و بدهی‌ها نیز در تعهد آنها نیست، بلکه به موجب قانون به هدف و یا هدف‌های خاصی اختصاص یافته است و مصرف آنها نیز محدود به همان هدف یا هدف‌هاست.

دولت‌ها در برابر مصوبات قانونی مجلس مسؤولیت پاسخگویی دارند و برای ادای این مسؤولیت باید از ابزار مناسب استفاده کنند. نظام حسابداری و گزارشگری مالی از ابزارهای اصلی ادای مسؤولیت پاسخگویی است و برای حصول اطمینان از مصرف منابع در جهت تحقق هدف‌های قانونی بایستی به طریق مقتضی مورد استفاده قرار گیرد.

سیستم حسابداری حساب‌های مستقل به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود که حساب هر یک از منابع مالی را جداگانه نگهداری و گزارش می‌کند. استفاده از این سیستم در حسابداری دولتی به لحاظ اهمیتی است که در بخش عمومی به مسؤولیت پاسخگویی داده شده و این سیستم دولت‌ها را در ادای این مسؤولیت در مورد مصرف هر یک از منابع مالی و تحقق هدف‌های مورد نظر این منابع، یاری می‌دهد. بنابراین سیستم حسابداری حساب‌های مستقل که بر اساس تئوری وجوه و ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های دولتی استوار است، کنترل‌های لازم را در مورد مصرف منابع مالی در محل صحیح و قانونی خود اعمال می‌کند و اطلاعات لازم را برای ادای مسؤولیت پاسخگویی دولت و همچنین ارزیابی این مسؤولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان فراهم می‌کند.

در نظام‌های حسابداری دولتی کشورها به تعداد لازم اما محدود، حساب مستقل ایجاد و سیستم حسابداری دولتی بر مبنای آن طراحی می‌شود. به صورت معمول برای فعالیت‌های از نوع دولتی (غیربازرگانی) یک یا چند حساب مستقل (حساب مستقل وجوه عمومی، حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای، حساب مستقل وجوه اختصاصی و حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی‌های بلند مدت عمومی) و برای فعالیت‌های بازرگانی یک یا دو حساب مستقل (حساب مستقل وجوه شرکتهای دولتی و حساب مستقل وجوه تدارکات و خدمات داخلی) ایجاد می‌شود. برای نگهداری حساب وجوه امانی (وجوه بازنشستگی و وجوه موقوفه) نیز

حساب‌های مستقل، ایجاد و نگهداری می‌شود. شناسایی درآمد و هزینه: علیرغم تأکیدی که هیأت‌های استانداردهای حسابداری دولتی کشورها بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در شناسایی درآمدها و هزینه‌های دولت و واحدهای تابعه دارند، لیکن استفاده از مبنای تعهدی کامل در شناسایی درآمد و هزینه در حسابداری تمام حساب‌های مستقل تاکنون میسر نشده است. به همین دلیل در حساب‌های مستقل وجوه دولتی که برای نگهداری حساب فعالیت‌های از نوع دولتی (غیربازرگانی) مورد استفاده قرار می‌گیرد، از مبنای تعهدی تعدیل شده و در حساب‌های مستقل وجوه شرکتهای دولتی و تدارکات و خدمات داخلی و همچنین وجوه بازنشستگی از مبنای تعهدی کامل استفاده می‌شود.

استفاده محدود از استهلاک: در نظام حسابداری حساب‌های مستقل با مقوله استهلاک برخورد یکسانی نمی‌شود. در حساب‌های مستقل وجوه دولتی که مسؤولیت نگهداری حساب فعالیت‌های از نوع دولتی را به عهده دارد، به دلیل شناسایی و ثبت مخارج (Expenditure) به جای هزینه، از استهلاک استفاده نمی‌شود. در این قبیل حساب‌های مستقل، دارایی‌های ثابت در هنگام خرید به حساب مخارج منظور می‌شود. به بیان دیگر محاسبه استهلاک بر مبنای عمر مفید دارایی ثابت و استفاده از یکی از روش‌های متداول به دلیل عدم الزام به رعایت مفهوم تطابق (Concept) Matching الزامی نیست.

شایان ذکر است که عدم استفاده از مکانیزم استهلاک در خصوص دارایی‌های



ثابت عمومی مورد استفاده در فعالیت‌های دولتی به معنی آن نیست که در این قبیل حساب‌های مستقل به طور کلی از مکانیزم استهلاک استفاده نمی‌شود، بلکه به دلیل آنکه استهلاک یک روش تخصیص هزینه است، در مواردی نظیر محاسبه بهای تمام شده کالا یا خدمت، استهلاک به عنوان جزئی از بهای تمام شده مورد توجه قرار می‌گیرد. در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای (شرکتهای دولتی و سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت) و اغلب حساب‌های مستقل وجوه امانی، استهلاک، مشابه موسسات انتفاعی بخش خصوصی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

حسابداری بودجه‌ای: از آنجا که مخارج دولتی در قالب بودجه سالانه پیش بینی و به تصویب مجلس می‌رسد، التزام به کنترل بودجه‌ای از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. بنابراین طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب جزء لاینفک یک نظام حسابداری دولتی مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی خواهد بود. بخشی از مسؤلیت پاسخگویی دولت به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می‌شود، لذا ادای این مسؤلیت از طریق نگهداری حساب‌های بودجه‌ای و یک سیستم کنترل بودجه‌ای و تهیه و تنظیم و انتشار گزارش‌های بودجه‌ای امکان پذیر خواهد بود. با این ترتیب در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی، حسابداری بودجه‌ای جایگاه ویژه‌ای خواهد داشت.

گزارش‌های مالی: صورت‌های مالی متنوعی در دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و

تنظیم و منتشر می‌شود. واحدهای گزارشگر در بخش عمومی باید صورت‌های مالی متناسب با نوع فعالیت (فعالیت از نوع دولتی و از نوع بازرگانی) تنظیم کنند و به همین



دلیل صورت‌های مالی که برای فعالیت‌های از نوع دولتی (غیربازرگانی) تهیه می‌کنند با صورت‌های مالی که برای فعالیت‌های از نوع بازرگانی تهیه می‌کنند، متفاوت است. به بیان دیگر از یک سو برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی، ترازنامه، صورت درآمد و هزینه و تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته و همچنین صورت مقایسه درآمد پیش بینی شده با درآمد واقعی و هزینه واقعی با اعتبارات مصوب (صورت عملکرد بودجه سالانه) به تفکیک نوع حساب مستقل و ویژگی‌های خاص خود تنظیم می‌شود و از سوی دیگر برای فعالیت‌های از نوع بازرگانی ترازنامه و صورت سود و زیان، مشابه سازمان‌های انتفاعی بخش خصوصی تنظیم می‌شود.

علیرغم آنکه برای هر حساب مستقل

صورت‌های مالی جداگانه تهیه و وضعیت مالی و عملکرد هر حساب مستقل جداگانه گزارش می‌شود، یک نوع صورتحساب ترکیبی (Combined Statement) برای نمایش وضعیت و عملکرد مالی کلیه حساب‌های مستقل مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی و بازرگانی نیز تهیه می‌شود. در این قبیل صورت‌های مالی به هر یک از حساب‌های مستقل یک ستون جداگانه اختصاص می‌یابد؛ لیکن از ادغام حساب‌ها پرهیز می‌شود.

نگهداری حساب دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلند مدت عمومی: نحوه ثبت و انعکاس دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلند مدت عمومی در حسابداری دولتی به نوع فعالیت دولت و یا واحدهای تابعه بستگی دارد. در مورد اموال و دارایی‌های ثابت مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی (غیربازرگانی)، بهای تمام شده این قبیل دارایی‌ها در حساب مستقل تامین کننده وجه، به صورت کامل بحساب هزینه منظور می‌شود و در این صورت از استهلاک به عنوان مکانیزمی جهت تخصیص قسمتی از بهای تمام شده بحساب هزینه خودداری می‌شود. همزمان با منظور نمودن هزینه، دارایی ثابت خریداری شده به بهای تمام شده در دفتر گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی که یک شخصیت حسابداری مستقل است نیز ثبت می‌شود. انعکاس بهای تمام شده دارایی‌های ثابت در دفاتر حسابداری گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی به منظور حفظ و حراست و کنترل این قبیل دارایی‌ها صورت می‌گیرد و مسؤلیت پاسخگویی دولت را در مورد

& Tomkins, c.(eds), Issues in PublicSector Accounting, PP. 13-34 (Oxford:Philip Allan, 1984).

4-“Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards”, Published by Governmental Accounting Standard Board, 1993.

5-John 1. Glynn, “Public Sector Financial Control and Accounting, Second Edition, Blackwell Published, 1993.

6-Jose, manual Vela. “Latest Developments in Local Government Accounting in Spain”, Blackweel Publisher Ltd 1996.

7-Larry Meyers, and Jamie Hood, “Harmonizing Control and Accountability with Empowerment and Innovation”, International Journal of Governmental Auditing, January 1994.

8-Roberts, J. “The Possibilities of Accountability”, Accounting Organizations and Society (1991) PP.

355-368.

9-Roberts, J. & Scapens, R., “Accountiong Systems and Systems of Accountability” . Understanding Accounting Practices in their Organisational Contexts, Accounting Organizations and Society (1985) PP.

443-456.

10-Gray, A. and Jenkins, W. (1993), “Codes of Accountability in the New Public Sector”, Accounting, Auditing

&Accountability Journal, Vol. 6 No. 3,

PP. 52-67.

تلقى نمی‌شود و لذا در حساب‌های مستقل وجوه شرکت‌های دولتی ثبت و در ترازنامه این قبیل حساب‌های مستقل منعکس خواهد شد، مگر آنکه دولت بازپرداخت وام‌های مذکور را تضمین کرده باشد. در حالت اخیر وام‌های دریافتی علاوه بر آنکه در دفاتر حساب‌های مستقل وجوه شرکت‌های دولتی ثبت و به عنوان بدهی همان حساب مستقل در ترازنامه مربوط منعکس می‌شود، در دفاتر گروه حساب بدهی‌های بلند مدت عمومی نیز ثبت و در ترازنامه این گروه حساب منعکس خواهد شد. شایان ذکر است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از نارسایی‌های قابل ملاحظه‌ای برخوردار است که ذکر موارد آن از حوصله این مقاله خارج بوده و نیازمند یک بررسی جامع در فرصت مناسب است.

فهرست منابع و مآخذ :

الف - منابع فارسی .
۱ - قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸ و اصلاحات بعدی آن .

ب - منابع خارجی

1-June, Pallot. “Elements of Theoretical Framework for public sector Accounting.” Accounting Auditing. Accountability journal Vol. 5, No.1, 1992, PP.35-54.

2- A manual for Government Accounting Prepared by the Fiscal and Financial Branch of the Department of Economic and Social Affairs of the United Nations, PP, 22-25.

3- Stewart, J.D. .,“The Role of Information in Public Accountability”, in Hopwood. a.

این دارائی‌ها امکان پذیر می‌کند. دارایی‌های ثابت خریداری شده برای فعالیت‌های بازرگانی دولت که بهای تمام شده آنها از محل درآمدهای فروش کالا و خدمات تامین و پرداخت می‌شود در دفاتر حساب‌های مستقل مربوط مشابه موسسات انتفاعی ثبت و در ترازنامه آنها منعکس و استهلاک نیز محاسبه می‌شود.

وام‌های بلند مدت عمومی دولت که برای اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی ملی دریافت و بازپرداخت اصل و بهره آنها از محل درآمدهای عمومی تامین می‌شود در دفاتر حساب‌های مستقل وجوه دریافت کننده وام منعکس نمی‌شود؛ بلکه این قبیل وام‌ها که مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی است در دفتر گروه حساب بدهی‌های بلند مدت منعکس می‌شود. به بیان دیگر گروه حساب بدهی‌های بلند مدت عمومی که یک شخصیت حسابداری جداگانه است، مسؤولیت نگهداری حساب و کنترل این قبیل بدهی‌های بلند مدت را به عهده دارد و گزارش‌های لازم را برای ادای مسؤولیت پاسخگویی دولت تهیه می‌کند.

با توجه به اینکه اصل و بهره وام‌های بلند مدت عمومی از محل درآمدهای عمومی بازپرداخت می‌شود، لذا شهروندان حق دارند از میزان وام‌ها (اعم از داخلی و خارجی) و شرایط حاکم بر قراردادهای و نحوه بازپرداخت اصل و بهره آنها مطلع شوند و دولت مکلف است اطلاعات مورد نیاز شهروندان را در گزارش‌های میان‌دوره‌ای و سالانه منعکس کند. وام‌های بلند مدت مربوط به فعالیت‌های بازرگانی دولت که توسط شرکت‌های دولتی دریافت می‌شود، بدهی‌های بلند مدت عمومی

