

# محدودیت‌های طراحی سیستم‌های مالی و تأثیر آن بر گزارشگری مالی در دستگاه‌های دولتی

علی قلی پور

عضو هیئت علمی دانشگاه امام حسین (ع)

## چکیده

پاسخگویی اساس گزارشگری مالی است. بنابراین لازم است در طراحی سیستم‌های مالی به نیازهای استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها توجه شود. اطلاعات مالی باید به گونه‌ای تهیه گردد که قابل فهم، قابل اعتماد، مربوط، به موقع، کامل، صحیح، بی‌طرفانه و قابل مقایسه باشد. به طور کلی استفاده‌کنندگان از سیستم‌های مالی دولتی شامل مراجع قانونی و استفاده‌کنندگان داخلی (مدیران) هستند. مراجع قانونی متناسب با نیاز خود جزئیات مربوط به سیستم مالی از جمله سرفصل حساب و طبقات تفصیلی آن را به دستگاه‌های دولتی ابلاغ می‌کنند و معمولاً در طراحی سیستم، پاسخگویی به نیازهای مراجع قانونی در اولویت قرار می‌گیرد در نتیجه پاسخگویی به نیاز سایر استفاده‌کنندگان با محدودیت‌های اساسی رو به رو است. در این مقاله سعی شده است این محدودیت‌ها شناسایی و ارائه گردد تا در طراحی سیستم‌های مالی دستگاه‌های دولتی، ضمن توجه به این محدودیت‌ها، سیستم‌های مالی به گونه‌ای طراحی گردد تا جوابگوی نیازهای اطلاعاتی مدیران نیز باشد. مهم‌ترین محدودیت‌های حاکم بر طراحی سیستم‌های مالی دولتی در جهت گزارشگری مالی به شرح زیر است:

۱- محدودیت‌های اندازه‌گیری

۲- محدودیت‌های ناشی از استفاده‌کنندگان

۳- محدودیت‌های قانونی

۴- محدودیت‌های مربوط به مدیریت

کلیدواژه‌ها: سیستم مالی، گزارشگری مالی، اطلاعات مالی

## مقدمه

حسابداری سیستمی است که اطلاعات مالی را برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و کمک به تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌ها فراهم می‌کند. متفاوت بودن هدف‌های سازمان‌ها در سیستم حسابداری مورد عمل آنها مؤثر واقع می‌شود به همین دلیل سیستم حسابداری مورد استفاده در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی با سیستم حسابداری مورد عمل سازمان‌های بازرگانی متفاوت است.

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های دولت و واحدهای تابعه را به گونه‌ای جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش کند که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب یاری دهد و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم سازد.

بر پایه مبانی نظری حسابداری دولتی، نظام حسابداری دولتی باید جریان صحیح اطلاعات را بین مقامات دولتی به عنوان پاسخگو و شهروندان به عنوان پاسخ‌خواه برقرار کند.

بر مبنای مسئولیت پاسخگویی عمومی، دولت مکلف است در مورد افزایش منابع مالی، که عمدتاً از طریق مالیات و یا استقراض و غیره صورت می‌گیرد و همچنین میزان و چگونگی مصرف این منابع، دلایل قانع‌کننده و منطقی ارائه کند. صاحبان نظران حسابداری و امور مالی دولتی اعتقاد دارند که یکی از ابزارهای مهم و اساسی ادای مسئولیت پاسخگویی عمومی که از طریق دولت صورت می‌گیرد، استفاده از نظام حسابداری و گزارشگری مالی است، بدین معنی که دولت از طریق حسابداری و گزارشگری مالی، وظیفه مسئولیت پاسخگویی را با فراهم کردن اطلاعات مالی و

ارائه آن در گزارش‌های مالی انجام می‌دهد و نهادهای مستقل نظارتی نیز با رسیدگی به گزارش‌های مالی دولت و اظهار نظر در مورد آنها، زمینه را برای یک قضاوت آگاهانه از عملکرد دولت، فراهم می‌سازد.

### مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی در ایران

نگاهی اجمالی به برخی از اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نشان دهنده این واقعیت است که کلیه عوامل کلیدی لازم برای تحقق پاسخ‌خواهی شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان و مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مقامات منتخب و مسئول پیش‌بینی شده است:

الف) اصول ۶ و ۷ و ۵۶ و ۵۹ حق حاکمیت مردم به رسمیت شناخته است و مردم به عنوان صاحبان حق مورد توجه و تأکید هستند.

ب) اصول ۶۹ و ۷۶ و ۸۴ و ۸۶ حق دانستن حقایق و چگونگی دسترسی به حقایق برای مردم و نمایندگان قانونی ایشان را تصریح نموده است.

ج) اصول ۱۲۱ و ۱۲۲ و ۱۳۴ و ۱۳۷ مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول اعم از رئیس جمهور و وزیران در برابر مردم و نمایندگان قانونی ایشان و همچنین مسئولیت پاسخگویی نمایندگان منتخب در قبال ملت را مورد توجه و تأکید قرار داده است.

ه) اصول ۵۵ و ۷۶ و ۸۸ و ۸۹ و ۹۰ و ۱۷۴ ساز و کار پاسخ‌خواهی مردم از طریق نمایندگان قانونی و همچنین چگونگی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول را از طریق تحقیق و تفحص، طرح سوال و استیضاح، که توسط نمایندگان مردم صورت می‌گیرد تشریح نموده است.

و) اصول ۵۱ و ۵۵ خط‌مشی و نظارت بر امور مالی کشور را ترسیم کرده که در آن حق حاکمیت شهروندان بر تحصیل و چگونگی مصرف منابع مالی و نظارت دموکراتیک بر تحصیل درآمد و انجام مخارج دولت تشریح گردیده است. (باباجانی، ۱۳۸۲: ۷۲).

### اهداف گزارشگری مالی

اهداف گزارشگری بر اساس بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری دولتی بر نقش پاسخگویی در گزارشگری مالی برون سازمانی تأکید دارد. در واقع، پاسخگویی باید به عنوان «هدف برتر که سایر اهداف از آن ناشی می‌شود» در نظر گرفته شود. بیانیه مفاهیم نظری شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی تعریف پاسخگویی را فراتر از مفهوم سنتی پاسخگویی یعنی پاسخگویی برای مخارج منابع مالی طبق بودجه مصوب تعریف می‌کند. مفهوم پاسخگویی طبق نظر هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، پاسخگویی برای استفاده کارا و اثر بخش از منابع را در ارائه خدمات دولتی و حقوق بین دوره‌ای (بین نسل‌ها) تا حدی که درآمدهای سال جاری کافی است نیز در برمی‌گیرد. برآوردن این جنبه از پاسخگویی ممکن است به گسترش محدوده‌های گزارشگری مالی اساسی برون سازمانی نیاز داشته باشد. (مهدوی، ۱۳۸۰: ۲۴۵)

بیانیه فوق مقرر می‌دارد:

«گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم را برای کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی فعالیت‌ها، هزینه‌ها و دستاوردهای واحد دولتی ارائه کند.»

«صورت‌های مالی مرکز ثقل گزارشگری مالی بوده و ابزار اصلی انتقال اطلاعات به استفاده کنندگان برون سازمانی است.»

گزارش‌های مالی دولتی با هدف عمومی و برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی تهیه می‌شود.»

«گزارشگری مالی به تنهایی هدف نبوده بلکه قصد دارد برای اهداف متعددی اطلاعات قابل استفاده فراهم نماید. گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی به عموم مردم را انجام دهد.» (باباجانی، ۱۳۷۸: ۶۲)

با بررسی اهداف گزارشگری مالی از دیدگاه هیئت استانداردهای حسابداری دولتی مشخص می‌گردد که بیشترین توجه گزارشگری مالی به استفاده‌کنندگان بیرونی بوده و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است.

### محدودیت‌های گزارشگری مالی

بند ۱۶۹ تا ۱۷۳ بیانیه مفاهیم شماره یک GASB<sup>1</sup> محدودیت‌های گزارشگری مالی را به شرح زیر بیان نموده است:

الف) اطلاعات مالی مندرج در صورت‌های مالی به صورت تقریبی اندازه‌گیری شده و مربوط به عملیاتی است که در گذشته اتفاق افتاده است.

ب) اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی بر حسب ارقام پولی تقویم گردیده و تهیه و استفاده از آن مستلزم مخارج است.

ج) استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دولتی از اقشار مختلف اجتماع بوده و نیازهای اطلاعاتی آنها نیز ممکن است به همان اندازه متفاوت باشد. بنابراین نوع و میزان اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی عمومی باید مبتنی بر نیازهای عمومی استفاده‌کنندگان باشد. (باباجانی، ۱۳۷۸: ۶۳)

## محیط گزارشگری مالی

بند ۱۱۲ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB، مقرر نموده است که محیط عملیاتی یک سازمان اهداف گزارشگری مالی آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. درک بنیادی ماهیت و ویژگی‌های محیطی دولت در تعیین اهداف گزارشگری مالی لازم و ضروری است.

در این بیانیه ویژگی‌های محیطی که در تدوین اهداف گزارشگری مالی باید مدنظر قرار گیرد به شرح زیر تعیین گردیده است:

الف) ویژگی‌های اساسی ساختار دولتی و خدماتی که ارائه می‌نماید شامل:

۱- شکل مباشرتی (نماینده‌گی) دولت و تفکیک قوا

۲- سیستم حکومتی دولت

۳- رابطه بین پرداخت کنندگان مالیات و خدماتی که دریافت می‌کنند.

ب) ویژگی‌های کنترلی ناشی از ساختار دولتی

۱- بودجه به عنوان ابزاری جهت بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی و یک

روش اعمال کنترل.

۲- استفاده از نظام حسابداری حسابهای مستقل برای اهداف کنترلی

ج) سایر ویژگی‌ها نظیر:

۱- عدم تشابه بین سازمان‌های دولتی

۲- اهمیت سرمایه‌گذاری در دارائی‌های سرمایه‌ای که درآمد تولید نمی‌کند

۳- طبیعت سیاسی بودن سازمان‌های دولتی

## ویژگی اطلاعات مالی از نظر هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)

از نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی اطلاعات مالی باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:

- ۱- قابل فهم بودن
- ۲- قابل اتکاء بودن
- ۳- مربوط بودن
- ۴- قابل مقایسه بودن

### تأثیر سیستم بودجه‌ریزی بر سیستم مالی

بودجه و حسابداری رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند و اجرای بودجه به نحو مطلوب بدون بهره‌گیری از سیستم حسابداری مناسب امکان‌پذیر نیست. در واقع بودجه کل کشور آئینه سیاست مالی و اقتصادی دولت و سیستم حسابداری ضامن اجرای این سیاست است. با توجه به نقش با اهمیت سیستم مالی در اعمال کنترل و نظارت مالی لازم است سیستم مالی دستگاه‌های دولتی به گونه‌ای طراحی گردد که امکان اعمال کنترل بودجه‌ای فراهم گردد. لذا استفاده از سیستم مطلوب حسابداری می‌تواند در اعمال کنترل و نظارت بودجه نقش مؤثری داشته باشد. به عبارت دیگر بودجه و نظارت در سیستم دولتی لازم و ملزوم یکدیگر محسوب می‌شوند.

### محدودیت‌های طراحی سیستم مالی در ارتباط با گزارشگری مالی

دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی، علی‌رغم پذیرش مفروضات و اصول حاکم بر سیستم مالی، با محدودیت‌های گوناگونی روبرو است. این محدودیت‌ها از

یک سو از شرایط محیطی و از سوی دیگر از قابلیت‌های کنونی حسابداری به عنوان یک دانش کاربردی در تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ناشی می‌شود. این محدودیت‌ها را در مجموع می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

محدودیت‌های اندازه‌گیری

محدودیت‌های ناشی از استفاده‌کنندگان

محدودیت‌های قانونی

محدودیت‌های مربوط به مدیریت

### محدودیت‌های اندازه‌گیری

معاملات، عملیات، رویدادهای مالی، منابع و تعهدات یک دستگاه اجرایی، خاصه‌های قابل اندازه‌گیری متعددی مانند، ارزش، وزن، اندازه، کیفیت، و نظایر آن دارند. حسابداری کنونی اساساً ارزش ارقام را به عنوان خاصه مشترک، اندازه‌گیری و پردازش می‌کند. این شیوه اندازه‌گیری نمی‌تواند کلیه خاصه‌های گوناگون قابل اندازه‌گیری را بیان کند. از سوی دیگر ارزش به عنوان خاصه مشترک ارقام مورد سنجش، می‌تواند از جنبه‌های گوناگون نظیر مبادله و مصرف، در زمان‌های مختلف اندازه‌گیری شود که مقدار آن بر حسب خاصه اندازه‌گیری شده و زمان اندازه‌گیری متفاوت خواهد بود. در نتیجه، حسابداری غالباً با محدودیت اندازه‌گیری یکی از جنبه‌های مختلف ارزش، به عنوان خاصه قابل اندازه‌گیری مواجه است.

### محدودیت‌های ناشی از استفاده‌کنندگان

اشخاص مختلفی با نیازها، آگاهی‌ها و انتظارات گوناگون از اطلاعات مالی تهیه شده توسط دستگاه‌های اجرایی مختلف استفاده می‌کنند. توانایی این افراد در درک



و تحلیل اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی متفاوت است. از طرفی، دستگاه‌های اجرایی معمولاً نقشی در بالا بردن دانش حسابداری استفاده‌کنندگان برون سازمانی ندارند؛ در نتیجه، حسابداری برای فراهم آوردن یک مجموعه واحد اطلاعاتی که بتواند نیازهای گوناگون طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان با توانایی‌های متفاوت را برطرف کند، با محدودیت‌هایی از لحاظ حجم، نوع، تجزیه و تجمیع اطلاعات و چگونگی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی و هزینه آن روبرو است.

### محدودیت‌های قانونی

حسابداری مانند دیگر دانش‌های فنی و حرفه‌ای بر اصولی مبتنی است که در چارچوب آن اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب فراهم می‌آید. از طرفی قوانین و مقررات موضوعه حاکم بر فعالیت‌های مالی در هر کشور بر فرایند حسابداری و گزارشگری مالی اثر می‌گذارد. گاه بین احکام مقرر در قوانین و مقررات موضوعه و اصول حسابداری تعارض پدید می‌آید که موجب محدودیت در کار حسابداری می‌شود. این موضوع علی‌الخصوص در سیستم‌های مالی دستگاه‌های دولتی که الزاماً باید تابع قوانین بودجه و همچنین مقررات و دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی در جهت نگهداری حساب و گزارشگری مالی باشند، وجود دارد.

الزامات و شرایط ذیل از محدودیت‌های اساسی در طراحی سیستم مالی در دستگاه‌های اجرایی است که تماماً متأثر از قوانین و مقررات یا کاستی‌های قوانین موجود است:

## ۱- لزوم استفاده از عناوین حساب و طبقه‌بندی مشخص جهت ثبت دفاتر

### مالی

در خصوص استفاده از دستورالعمل‌ها و فرم‌ها و حساب‌های مشخص در دستگاه‌های دولتی موارد ذیل در قانون دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی بیان گردیده است:

- ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی مقرر نموده است: نحوه عمل و روش‌های اجرایی در مورد وصول درآمدهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و نمونه فرم‌های مورد استفاده برای این منظور بر اساس دستورالعمل‌هایی خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و ابلاغ خواهد شد.

- ماده ۴۳ قانون محاسبات عمومی مقرر نموده است: آیین‌نامه نحوه اجرای مواد ۳۹ (وصول و واریز درآمدها)، ۴۱ (وصول سپرده‌ها) و ۴۲ (استرداد سپرده‌ها) توسط وزیر امور اقتصادی و دارائی تصویب و ابلاغ خواهد شد.

- ماده ۹۹ قانون محاسبات عمومی مقرر نموده است: شرکت‌های دولتی مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت طرح‌های عمرانی خود را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تنظیم خواهد شد تهیه و پس از تصویب مجمع عمومی مربوط بلافاصله جهت درج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارائی ارسال نمایند.

- ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور مقرر نموده است: دستگاه‌ها مکلفند حساب‌های درآمد و هزینه، صورت‌های مالی، اسناد و مدارک مربوط را به نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می‌نماید به دیوان مزبور تحویل نمایند.

از آنجا که سرفصل حساب مبنای ورود اطلاعات به سیستم مالی و اساس گزارشگری مالی است، در طراحی سیستم مالی نقش اساسی دارد. تهیه و ابلاغ این

سرفصل‌ها به صورت یکسان و بدون توجه به نوع و ماهیت دستگاه‌های اجرایی و نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی این دستگاه‌ها باعث می‌گردد تا نتوان از سیستم مالی گزارش‌های مورد نیاز سایر استفاده‌کنندگان را استخراج نمود.

## ۲- لزوم اعمال کنترل بودجه‌ای

از آنجا که سیستم مالی در دستگاه‌های دولتی باید به گونه‌ای طراحی گردد تا امکان کنترل بودجه‌ای را فراهم نماید و از طرف دیگر بودجه واگذاری به دستگاه‌ها دارای ردیف‌ها، برنامه‌ها و فصول متعدد است لازم است در طراحی سیستم مالی از طبقات متعدد حساب جهت نگهداری اطلاعات مالی و تهیه گزارش تفریح بودجه استفاده نمود. این موضوع یکی از محدودیت‌های اساسی در گزارشگری مالی داخلی جهت استفاده مدیران است و باعث می‌گردد گزارش‌های مالی براساس عناوین حساب و طبقه‌بندی‌هایی ارائه گردد که برای استفاده‌کنندگان داخلی قابل درک نبوده و نتوانند از این گزارش‌ها در جهت رفع نیازهای اطلاعاتی خود استفاده نمایند. لذا در طراحی سیستم مالی باید از عناوین و طبقه‌بندی‌های جداگانه‌ای برای پاسخگویی به این گونه استفاده‌کنندگان استفاده نمود که طراحی سیستم مالی را با محدودیت مواجه می‌سازد.

## ۳- عدم استفاده از مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی

مراحل انجام خرج در دستگاه‌های دولتی که طی مواد ۱۷ تا ۲۱ قانون محاسبات عمومی تعیین گردیده و رعایت آن توسط کلیه دستگاه‌های دولتی الزامی است بر استفاده از مبنای نقدی تعدیل شده تأکید دارد. با توجه به اینکه در این مبنای حسابداری، هزینه عبارت است از پرداخت قطعی بابت تعهدات انجام شده و هیچ

یک از تعهدات پرداخت نشده یا هزینه‌های غیرنقدی از قبیل استهلاک و ... در دفاتر مالی ثبت نمی‌گردد. از طرف دیگر محاسبه بهای تمام شده مستلزم استفاده از مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی است، بنابراین در طراحی سیستم‌های مالی دستگاه‌های دولتی محدودیت استفاده از مبنای نقدی تعدیل شده یکی از محدودیت‌های اساسی به شمار می‌رود و براساس این مبنا امکان تهیه صورت‌های مالی وجود ندارد.

#### ۴- عدم تمرکز در واگذاری وجوه به دستگاه‌های دولتی

اصل استفاده از حساب‌های مستقل در حساب‌های دولتی دستگاه‌های اجرایی را ملزم به استفاده از حساب‌های مستقل برای وجوه دریافتی از ردیف‌ها و دستگاه‌های مختلف می‌کند. تنوع حساب‌های مستقل باعث استفاده تکراری از سرفصل حساب‌ها، طولانی شدن گزارش‌های مالی و عدم استفاده بهینه مدیران از این گزارش‌ها می‌گردد. تهیه گزارش‌های مالی ترکیبی نیز به دلیل تنوع برنامه‌ها و فصول هزینه عمدتاً امکان پذیر نیست و در نتیجه سیستم مالی نمی‌تواند پاسخگوی کلیه نیازهای اطلاعاتی مدیران و سایر استفاده‌کنندگان باشد.

#### ۵- ضوابط متفاوت هزینه کرد اعتبارات

سیستم مالی شامل کلیه دستورالعمل‌های اجرایی، ضوابط و مقررات و نمونه فرم‌های ورودی و خروجی است، وجود ضوابط متعدد، متفاوت و گاه مغایر باعث می‌گردد تا نتوان از دستورالعمل‌ها، فرم‌ها و گزارش‌های یکسانی جهت اطلاعات ورودی و خروجی سیستم طراحی شده استفاده نمود و این موضوع باعث می‌شود که نتوان از یک الگوی یکسان در طراحی ورودی و خروجی‌های سیستم استفاده کرد.

فرم‌ها و گزارش‌های متفاوت و متعدد نیز باعث سردرگمی کاربران و استفاده کنندگان می‌شود.

#### ۶- لزوم استفاده از دفاتر و گزارش‌های مستقل جهت وجوه دریافتی از دستگاه‌های مختلف

عدم تمرکز در واگذاری اعتبارات به دستگاه‌های اجرایی و وجود مجوزهای مختلف در خصوص وصول و مصرف درآمدها و همچنین دریافت و مصرف اعتبارات، دستگاه‌های اجرایی را ملزم به استفاده از سیستم‌ها و دفاتر مالی جداگانه‌ای می‌کند. سیستم‌های مالی و دفاتر جداگانه باعث می‌گردد سیستم طرح شده از جامعیت برخوردار نبوده و امکان تهیه گزارش‌های مالی جامع توسط سیستم وجود نداشته باشد.

#### ۷- محدودیت‌های مربوط به مدیریت

یکی از مهم‌ترین وظایف سیستم مالی که غالباً در عمل فراموش می‌شود ارائه اطلاعات مفید به مدیریت است. عدم تبادل اطلاعات فی‌مابین سیستم حسابداری و مدیریت یکی از مشکلات بزرگ حسابداری و مدیریت در کشور ما است. این مشکل در دستگاه‌های دولتی یکی از محدودیت‌های مهم طراحی سیستم مالی محسوب می‌شود. مرسوم کردن استفاده مدیریتی از اطلاعات حسابداری بسیار سخت و طاقت فرسا است و به سادگی میسر نمی‌شود. عدم اتکا به اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های مدیران باعث می‌شود تا در زمان طراحی سیستم مالی نیازهای واقعی مدیران با اطلاعات مالی مشخص نباشد و در نتیجه سیستم طراحی شده جوابگوی نیازهای استفاده کنندگان نباشد.

## نتیجه گیری

مطالب ذکر شده مؤید این نکته است که سیستم‌های مالی دستگاه‌های دولتی عمدتاً برای پاسخگویی به نیازهای مراجع قانونی طراحی گردیده و در زمان طراحی سیستم‌ها یا به نیاز سایر استفاده‌کنندگان توجه نشده است و یا امکان طراحی سیستم مالی به گونه‌ای که نیازهای کلیه استفاده‌کنندگان را فراهم نماید وجود نداشته است. بسیاری از مدیران از سیستم‌های مالی توقع محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات خود را دارند. اگرچه این درخواست کاملاً منطقی بوده و یکی از وظایف بدیهی سیستم‌های مالی است ولی به دلیل الزامات قانونی و محدودیت‌های تحمیلی از سوی مراجع قانونی و عدم تمرکز در واگذاری وجوه به دستگاه‌های دولتی، در حال حاضر این امکان در اغلب سیستم‌های مورد استفاده دستگاه‌های دولتی وجود ندارد. دلایل اصلی محدودیت‌های گزارشگری مالی در سیستم‌های مالی دولتی که بخش عمده آن مربوط به طراحی سیستم‌های مالی و محدودیت‌های آن است، می‌توان به شرح زیر نام برد:

- ۱- عدم استفاده از سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در تنظیم بودجه کشور
- ۲- عدم تمرکز در واگذاری وجوه به دستگاه‌های دولتی
- ۳- الزام به استفاده از دفاتر مالی و سیستم‌های مالی جداگانه برای وجوه دریافتی از محل‌های مختلف
- ۴- عدم ثبت دارائی‌های ثابت و ارقام مصرفی به حساب دارائی‌ها و ثبت مستقیم به حساب هزینه
- ۵- عدم استفاده از روش حسابداری تعهدی در ثبت رویدادهای مالی
- ۶- استفاده کلیه دستگاه‌های اجرایی از عناوین و سرفصل‌های حساب یکسان علی‌رغم نیازهای اطلاعاتی متفاوت

محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات پایه اصلی پاسخگویی دستگاه‌های دولتی است. تصمیم‌گیری مدیران نیز بدون توجه به تأثیر آن بر بهای تمام شده باعث ناکارآمدی سیستم‌های دولتی می‌گردد. سیستم مالی به عنوان اصلی‌ترین سیستم برای محاسبه بهای تمام شده باید این امکان را در اختیار مدیران این دستگاه‌ها بگذارد تا بتوانند بهای تمام شده کالاها و خدمات خود را محاسبه و از عملکرد خود دفاع نمایند. محدودیت‌های اشاره شده فوق که عمده‌ترین محدودیت‌ها در راستای محاسبه بهای تمام شده است تماماً از طریق مراجع قانونی بر دستگاه‌های دولتی تحمیل شده است.

دستگاه‌های نظارتی در حال حاضر عمده توجه خود را بر رعایت بودجه مصوب و اعمال کنترل بودجه‌ای معطوف داشته و در تهیه گزارش تفریح بودجه نیز به بعد عملیاتی بودجه کمتر توجه می‌شود. عدم توجه به بعد عملیاتی بودجه باعث گردیده است که دستگاه‌های دولتی نیز به دنبال اخذ گزارش‌های عملیاتی از سیستم مالی خود نباشند. با توجه به اینکه پاسخگویی باید اساس گزارشگری مالی باشد، و پاسخگویی عملیاتی نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، لازم است در طراحی سیستم‌های مالی این موضوع مورد توجه ویژه قرار گیرد.

برای طراحی سیستم مالی بهینه لازم است پاره‌ای از قوانین و مقررات مالی اصلاح و جهت‌دهی آن به سمت پاسخگویی عملیاتی باشد. از آنجا که اصلاح قوانین و مقررات در حوزه اختیارات دستگاه‌های اجرایی نیست، تا زمان اصلاح سیستم بودجه‌ریزی، لازم است دستگاه‌های دولتی سیستم‌های مالی خود را در قالب یک بانک اطلاعاتی طراحی نمایند که علاوه بر تهیه گزارش‌های مالی مورد نیاز مراجع قانونی، گزارش‌های مالی و عملیاتی مورد نیاز مدیران و سایر استفاده‌کنندگان نیز فراهم آید. سیستم‌های مالی مورد استفاده فعلی فاقد این ویژگی است و با توجه به

اهمیت موضوع جا دارد با انجام مطالعات تکمیلی درخصوص طراحی بانک‌های اطلاعاتی و تطبیق آن با نیازهای قانونی زمینه برای انجام این مهم فراهم گردد.

#### منابع فارسی

- اقوامی، داود؛ باباجانی، جعفر (۱۳۷۹). اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی، تهران: انتشارات سمت، چاپ نهم.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۸). بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی. بررسی‌های حسابداری، سال هشتم، شماره ۲۸، تابستان.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ اول.
- رضائیان، علی (۱۳۶۹). سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت. مجله دانش مدیریت. شماره ۱۱، تهران: انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، زمستان.
- شرکت خدمات مالی حفیظ سامانه (۱۳۸۲). نظام جامع مالی سپاه پاسداران انقلاب اسلامی. جلد اول و دوم. کاظمی، بابک. آشنایی با سیستم اطلاعاتی مدیریت و مدیریت سیستم اطلاعاتی. مجله تحول‌داری، دوره سوم، شماره ۱۲ و ۱۳.
- مهدوی، غلامحسین (۱۳۸۰). حسابداری سازمانهای دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی. جلد دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۴۶.

#### منابع انگلیسی

- Governmental Accounting Standards Board, Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, Objective of Financial Reporting concept, no. 1, (1993), Norwalk, ct. USA.

