

کنکاشی در اهداف گزارشگری مالی دولتی

همت جعفری^۱

کیومرث امیری^۲

محمد حسینی^۳

چکیده

دولت‌ها به نمایندگی از مردم در هر جامعه‌ای عهده‌دار امور حاکمیتی اعم از اجتماعی، سیاسی، اقتصادی هستند. برای انجام این مسئولیت‌ها دولت اختیار استفاده از منابع اقتصادی عمومی را دارا می‌باشد و بنابراین لازم است که در خصوص نحوه وصول منابع و چگونگی استفاده از آنها پاسخ‌گو باشد. در این مقاله اهداف گزارشگری مالی دولتی بر اساس جارجویی منطقی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. استفاده کنندگان اطلاعات مالی دولتی اولین بخش چارچوب را شامل می‌شود که در این بخش طیف وسیع استفاده کنندگان و برخی تضادهای محتمل در منافع مردم به عنوان استفاده کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری دولتی و عوامل موثر در مدیریت اجرایی که تهیه کنندگان این اطلاعات هستند ارائه شده است. تنوع استفاده کنندگان سیستم گزارشگری مالی دولتی و برخی تضادهای منافع موجود بین آنان ایجاب می‌نماید که در تدوین اهداف گزارشگری مالی دولتی تمهیدات لازم برای تامین نیازهای اطلاعاتی آنان دیده شود و چارچوبی برای رفع یا به حداقل رساندن تضادهای منافع مذکور به عمل آید. ویژگی‌های محیط اقتصادی بخش عمومی به عنوان بخش دوم مقاله مطرح شده است. به دلیل گستردگی حوزه فعالیت اقتصادی بخش عمومی و ویژگی‌های خاص کالاها و خدماتی که سازمان‌های دولتی ارائه می‌نمایند و غیرانتفاعی بودن این فعالیت‌ها، شکل و محتوای اطلاعات مالی این بخش متفاوت خواهد بود. سپس اهداف گزارشگری مالی دولتی با ملاحظه مطالب پیش گفته و آنچه از ساختار قانونی و محیط اقتصادی دولتی طلب می‌نماید مورد بحث قرار گرفته است.

کلید واژه‌ها: حسابداری دولتی، اهداف گزارشگری مالی دولتی، محیط اقتصادی بخش عمومی، تئوری نمایندگی، پاسخ‌خواه و پاسخگو

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران - نویسنده مسئول hemmatjfr@yahoo.com

^۲ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی

^۳ کارشناسی ارشد مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی

در تعریف حسابداری به عنوان شاخه ای از علوم اجتماعی در بیشتر متون معتبر مشاهده می گردد که حسابداری را دانشی معرفی می نمایند که با ثبت رویدادهای مالی و طبقه بندی و تلخیص آنها، به دنبال ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری می باشد. این تعریف از حسابداری بر پایه دیدگاه تصمیم استوار است. تعریف دیگری از حسابداری بر پایه دیدگاه پاسخگویی عبارت است از دانش تهیه و تنظیم اطلاعاتی که مدیر با ارائه آن اطلاعات به دنبال پاسخگویی در خصوص عملکرد مالی و وظیفه مباشرت خود می باشد. تعریف های ارائه شده به عنوان اساس در تعیین و تبیین اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی یا انتفاعی تا حدودی مد نظر قرار گرفته است. این مقاله به دنبال بررسی اهداف گزارشگری مالی دولتی با تامل همزمان در برخی ملاحظات عملی بر اساس دیدگاه های تصمیم و پاسخگویی می باشد. این مقاله در تلاش است سهمی هر چند اندک در بسط اهداف گزارشگری مالی دولتی و ترویج فرهنگ شفافیت مالی در سیستم حسابداری دولتی داشته باشد. به دلیل ارائه خدمات عمومی توسط دولت ها، توجه به مصرف به هنگام وجوه و تخصیص بهینه منابع اقتصادی در این بخش، موجب افزایش رفاه عمومی جامعه می گردد. واضح است که تبیین این مدل اگر به همراه مطالب علمی صاحبان نظر و اندیشه در این حوزه مورد توجه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی قرار گیرد، در حصول اهداف اقتصادی بخش عمومی مفید خواهد بود. این مقاله با در نظر گرفتن متن پیشنهادی اهداف گزارشگری مالی دولتی که به صورت پیش نویس در پایان سال ۱۳۸۸ از طرف سازمان حسابرسی منتشر شده است و با ملاحظه تئوریهای حسابداری مرتبط از جمله تئوری نمایندگی ارائه می گردد. مطلب حاضر عوامل موثر در گزارشگری مالی دولتی را در سه سطح استفاده کنندگان اطلاعات مالی دولتی، ویژگی های محیط اقتصادی و اهداف گزارشگری مالی دولتی، بررسی می نماید.

۱- استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها

مهمترین استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در موسسات انتفاعی سرمایه گذاران (سهامداران) به همراه گروههایی مانند اعتباردهندگان، تحلیل گران مالی و مراجع ذی صلاح دولتی مانند متصدیان امور مالیات و محیط زیست می باشند. در بخش دولتی تفاوت در این است که سهامداران در واقع عموم مردم می باشند و مجلس شورای اسلامی می تواند تقریباً نقش مجمع عمومی را به نمایندگی از مردم ایفا نماید. و دولت نیز همانند یک موسسه اما در مقیاس بزرگتر با هیئت مدیره ای که شامل وزرا و مدیر عاملی که نقش آن را رئیس جمهور ایفا می نماید اداره می شود.

اهداف گزارشگری مالی با نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان در ارتباط می باشد و سیستم حسابداری تمام عملیات خود را معطوف به ارائه اطلاعات مفید و مربوط می نماید. استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری دولتی بر اساس اهداف آنها از مراجعه به گزارشات مالی دولتی عبارتند از

۱- استفاده کنندگان پاسخ خواه

مهمترین استفاده کنندگان پاسخ‌خواه عبارتند از رهبر، مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی، رسانه‌های عمومی و عموم مردم. این گروه از استفاده کنندگان معمولاً اطلاعات حسابداری دولتی را به عنوان مبنای قضاوت در خصوص عملکرد مدیران اجرایی در خصوص وظیفه مباشرت آنها دریافت می‌نمایند. معمولاً مدیران اجرایی بر اساس برخی وعده‌هایی که به مردم یا نمایندگان آنها می‌دهند نظر آنان را برای تصدی مسئولیت‌ها جلب می‌نمایند و از طرفی بر اساس اختیارات قانونی حوزه مسئولیت خود و همچنین منابع اقتصادی که در اختیار داشته‌اند در مقابل مردم یا سایر استفاده کنندگان پاسخ‌خواه که قبلاً اشاره گردید به حصول برخی اهداف و نتایج متعهد می‌شوند. حصول این اهداف و نتایج را می‌توان با بررسی گزارشات مالی که توسط سیستم حسابداری دولتی ارائه می‌شود ارزیابی نمود. برای مثال اگر دولت وعده توسعه خود اشتغالی را با ارائه وام خوداشتغالی و آموزش مهارتهایی که داوطلبان را با رشته‌های کسب و کار آشنا نماید داده باشد و از طرفی در قانون بودجه سالانه نیز اعداد لازم اختصاص یافته باشد با بررسی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور که به شکل صورت‌های مالی تلفیقی سیستم‌های حسابداری دستگاههای اجرایی را ارائه می‌نماید می‌توان عملکرد دولت را در خصوص خود اشتغالی ارزیابی نمود. لازم به ذکر است که هم‌اکنون در کشورهایی که ساختار سیستم پاسخدهی و پاسخ‌خواهی توسعه یافته تری دارند، نتیجه مباشرت مدیران اجرایی علاوه بر بررسی رعایت اعداد بودجه و سایر موازین قانونی با ارزیابی بهره‌وری، اثربخشی و کارایی منابع اقتصادی مصرف شده، همراه است. برای اینکه چنین امکانی در اقتصاد بخش عمومی کشور ما نیز فراهم شود لازم است خدمات عمومی قابل ارائه توسط دستگاههای اجرایی احصا شود و با استفاده از روشهای هزینه‌یابی مناسب، بهای تمام شده این خدمات را به دست آورده در صورت تحقق چنین امری تاثیر سیستم پاسخدهی - پاسخ‌خواهی در بهینه نمودن استفاده از منابع بخش عمومی ارتقا می‌یابد. پس می‌توان با تکیه بر نظریه پاسخگویی سیستمی را تعریف کرد که در آن دولت به عنوان پاسخ‌ده و نهاده‌های مانند رهبری، مجلس شورای اسلامی، سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی و رسانه‌ها و عموم مردم به عنوان پاسخ‌خواه معرفی گردند. بر اساس قانون اساسی رئیس‌جمهور در مقابل رهبر و مردم و مجلس شورای اسلامی پاسخگو می‌باشد و در قوانین متعددی نیز دولت و وزارتخانه‌های آن موظف به پاسخگویی در مقابل مجلس شورای اسلامی و سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی می‌باشند که این مسئولیت پاسخگویی در عمده‌ترین شکل آن با ارائه صورتهای مالی و گزارشگری مالی دولتی انجام می‌شود. گزارش عملکرد دوره‌ای تبصره‌های بودجه به مجلس شورای اسلامی یا ارائه اسناد و مدارک پرداخت‌ها و صورت‌های مالی به دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور بر اساس قانون تاسیس این نهادها و یا ارائه صورتهای مالی و صورتحساب دریافت و پرداخت طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای شرکتهای دولتی به صورت مجزا به سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور نمونه‌ای از آنها است. بنابراین لازم است که در تهیه اطلاعات حسابداری دولتی و تبیین اهداف گزارشگری مالی دولتی نیازهای اطلاعاتی این گروه‌های استفاده‌کننده که به عنوان پاسخ‌خواه معرفی شدند مدنظر قرار گیرد.

و گزارشگری مالی دولتی برای انجام مسئولیت پاسخگویی مدیران باید الزامات قانونی مربوط اعم از ضرورت های موجود در قانون اساسی و قوانین برنامه و بودجه و قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین را لحاظ نماید.

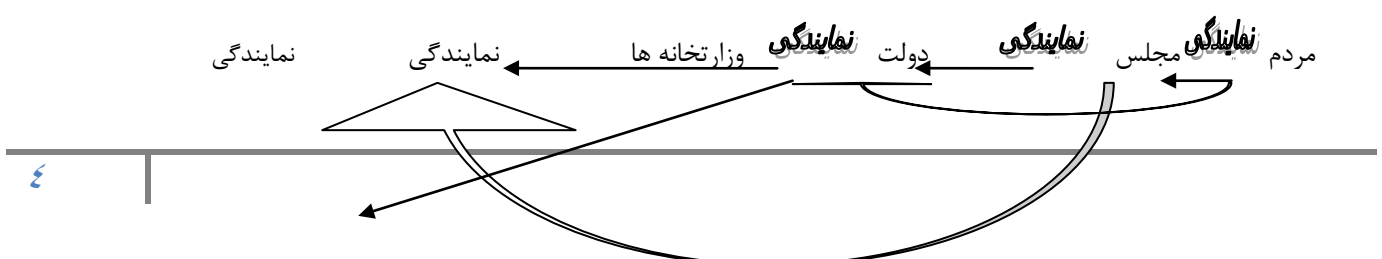
استفاده کنندگان تصمیم گرا

این گروه از استفاده کنندگان همانطور که اشاره گردید از اطلاعات مالی دولتی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی استفاده می نمایند عمده ترین استفاده کنندگان تصمیم گرا عبارتند از مجلس شورای اسلامی - دولت شامل نهاد های برنامه ریزی، سیاستگذاری و وزارت خانه ها- موسسات انتفاعی خصوصی و بین المللی - گروه های سیاسی - عموم مردم.

مجلس شورای اسلامی برای تصویب قوانین برنامه پنجساله و بودجه سالانه و سایر قوانین می تواند از اطلاعات ارائه شده در سیستم گزارشگری مالی دولتی استفاده نماید. البته باید اذعان نمود که استفاده از اطلاعات مالی به روشی سیستماتیک برای اتخاذ تصمیمات در حوزه عمومی به شکل گسترده مورد توجه نبوده است و البته دلایل احتمالی آن عبارتند از - غلبه ترجیحات سیاسی در تصمیم گیری های حوزه عمومی - عدم توجه کافی سیستم گزارشگری مالی دولتی به ویژگی مفید بودن این اطلاعات در تصمیم گیری. اما استفاده کنندگان غیر دولتی با دقت بیشتری از این اطلاعات استفاده می نمایند. برای مثال اگر در اطلاعات مالی گزارش شده شواهدی مبنی بر افزایش حجم سرمایه گذاری دولت در ایجاد تاسیسات زیربنایی شامل راه آهن و راه های ترانزیت وجود داشته باشد به احتمال زیاد می تواند اشخاص را به فعالیت در حوزه حمل و نقل و ترانزیت کالا تشویق نماید. این شواهد از بررسی اطلاعات حسابداری دولتی حوزه راه و ترابری قابل استخراج خواهد بود که به همراه قوانین دیگر می تواند شرکت ها و اشخاص را به سرمایه گذاری در این حوزه کسب و کار تشویق نماید این توضیحات آشکار می نماید که تدوین کنندگان اهداف گزارشگری مالی دولتی باید نسبت به تامین نیازهای اطلاعاتی این گروه از استفاده کنندگان در زمان تدوین موازین توجه کافی معطوف نمایند و این استفاده کنندگان باید بتوانند با استفاده از اطلاعات حسابداری دولتی ترجیحات حاکمیت را برای توسعه عمومی و افزایش رفاه جامعه در حوزه های مختلف نتیجه گیری نموده و تصمیمات لازم را برای انجام فعالیتهای خود که در نهایت می تواند موجب بهبود شاخص های اقتصادی کلان گردد اتخاذ نمایند.

تئوری نمایندگی و تضاد منافع موجود در اقتصاد بخش عمومی

تئوری نمایندگی معمولا در حسابداری و گزارشگری مالی موسسات انتفاعی مورد توجه بوده است ولی واقعیت این است که در بخش دولتی مباحث مرتبط با نمایندگی و تضادهای ممکن برای حصول منافع گروه های مختلف به نظر می رسد که واجد اهمیت بیشتری باشد. مدل نمایندگی حاکم در اقتصاد بخش عمومی می تواند به قرار ذیل باشد



بر اساس قوانین و الزامات زندگیهای اجتماعی مردم ناگزیر هستند اختیارات خود برای اداره جامعه و برقراری نظم و امنیت و تامین رفاه عمومی را به دولت ها واگذار نمایند. در ساختار حاکمیت کشورهایی که مردم بر سرنوشت خود حاکم هستند و به اصطلاح مردم سالار باشند علاوه بر دولت که نمایندگی مردم برای اداره جامعه را دارا می باشد، مجلس نیز برای جلوگیری از تمرکز بیش از حد قدرت و ایجاد استبداد به منظور اعمال نظارت بر فعالیت دولت ها تشکیل می شود که در ساختار نظام جمهوری اسلامی ایران رئیس جمهور به عنوان رئیس هیئت دولت به نمایندگی از مردم وظیفه اداره دولت را بر عهده دارد و از سوی دیگر مجلس شورای اسلامی نیز با اختیارات قانونگذاری و نظارت نمایندگی مردم در تضمین و ارزیابی عملکرد قوه مجریه را دارا می باشد. نکته قابل توجه این است که هر دو رابطه نمایندگی بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی رابطه نمایندگی مستقیم بین مردم - نهاد دولت و مردم - مجلس شورای اسلامی می باشد. از طرفی بر اساس چارچوب مندرج در قانون اساسی در حاکمیت جمهوری اسلامی ایران چون دولت در مقابل مجلس نیز پاسخگو می باشد بنابراین رابطه نمایندگی میان دولت و مجلس شورای اسلامی نیز وجود دارد همچنین در درون دولت نیز معمولا رییس جمهور نمایندگی خود در برنامه ریزی و بودجه ریزی را به نهاد برنامه ریزی واگذار می نماید. وزارتخانه ها نیز به نمایندگی از دولت و رئیس جمهور عهده دار اجرای وظایف دولت در حوزه خود می باشند که البته این روابط نمایندگی نیز در قانون اساسی پیش بینی شده است یعنی در قانون اساسی وزرا در مقابل رئیس جمهور پاسخگو می باشند اما چون وزرا علاوه بر رئیس جمهور در مقابل مجلس شورای اسلامی نیز پاسخگو می باشند بنابراین می توان رابطه نمایندگی بین وزرا و مجلس را نیز به این معادله پیچیده اضافه نمود. همان طور که در تصویر مشاهده می شود. رابطه نمایندگی موجود در ساختار اقتصاد عمومی شامل عوامل بسیار بیشتری می باشد که معمولا فرض بر این است که همه این عوامل باید در تصمیم گیری و اقدامات خود به دنبال افزایش رفاه عمومی باشند. اما همان گونه که در نظریه نمایندگی مطرح می شود احتمالا نماینده یا در این مورد نمایندگان خود دارای علایق و منافع متفاوتی باشند. برای مثال وقتی که رئیس جمهور با محدودیت دوره ریاست خود شامل دو دوره ۴ ساله مواجه می شود احتمال دارد به جای اینکه سیاست های اقتصادی که در بلندمدت منافع مردم را تامین نماید روش هایی را برگزیند که وجهه او را در کوتاه مدت بهبود بخشد یا از اجرای سیاست هایی که احتمالا در کوتاه مدت دشواریهایی را برای مردم داشته باشد ولی در آینده از بروز بحران های بزرگتر جلوگیری نماید به دلیل ترجیحات شخصی اجتناب نماید. مجلس شورای اسلامی نیز که از اجتماع نمایندگان مردم تشکیل می شود احتمال دارد که در مقاطع گوناگون با تضاد منافع های این چنینی مواجه شود. برای مثال نمایندگان برای جلب رضایت مردم حوزه انتخابیه خود شاید مجبور باشند از تصمیماتی دفاع نمایند که منافع عموم مردم را در سطح کل کشور تامین ننماید. یا در پاره ای موارد مجبور می شوند منافع گروه سیاسی را که از وی حمایت نموده اند تامین نمایند که احتمالا با منافع عمومی

تناقض داشته باشد. یا هر کدام از عوامل موثر در اقتصاد عمومی که به عنوان نماینده یا وکیل معرفی شدند احتمالا با تضادهایی در خصوص حداکثر کردن منافع و رفاه شخصی یا بخشی خود با حداکثر کردن منافع عمومی مردم مواجه شوند. گزارشگری مالی دولتی به صورت اصولی باید این تضادهای احتمالی منافع را مدنظر قرار دهد و اشخاصی که به عنوان وکیل یا نماینده مورد اشاره قرار گرفتند در ساختار پاسخگویی خود عمدتا در گزارشگری مالی دولتی اطلاعاتی ارائه دهند که نشان دهنده توجه کافی آنها به این تضاد و تلاش آنان در حداکثر کردن منافع عمومی باشد.

ویژگی های محیط اقتصادی

محیط اقتصادی سیستم گزارشگری مالی دولت ویژگی هایی خاص دارد که آن را از محیط اقتصادی انتفاعی متمایز می نماید. در بخش انتفاعی معمولا صاحبان سرمایه یا خود اقدام به ایجاد کسب و کار می نمایند و کنترل منابع اقتصادی را در اختیار دارند و به صورت طبیعی نسبت به عملکرد خود در فعالیت ها اشراف کافی دارند یا اگر سرمایه مالی خود را در اختیار دیگران قرار می دهند با بررسی وضعیت و عملکرد مالی شرکت مورد نظر و مقایسه فرصتهای سرمایه گذاری مختلف با هم اقدام می نمایند. اما ساختار فعالیت دولت ها به لحاظ گستردگی حوزه های فعالیت و حجم فعالیتها قابل مقایسه با موسسات انتفاعی حتی از نوع موسسات انتفاعی خیلی بزرگ نیز نمی باشد

مهمترین ویژگی های محیط اقتصادی بخش عمومی که آن را از فعالیت های اقتصادی انتفاعی متمایز می نماید عبارتند از

۱- اهمیت بودجه

۲- تاثیر پذیری از پدیده ها و فرآیندهای سیاسی

۳- عدم تمرکز بر انتفاع

۴- ارائه خدمات عمومی به عنوان محصول

۵- گستردگی حوزه های جغرافیایی و تنوع بسیار زیاد فعالیت ها

۱- اهمیت بودجه

از دیرباز به منظور کنترل فعالیتهای دولت ها در مصرف منابع حوزه عمومی از ابزار بودجه استفاده می شود. بودجه علاوه بر اینکه برنامه مالی کوتاه مدت دولت ها بوده است، برای مجلس نیز به عنوان یک معیار و ابزار موثر و اساسی برای بررسی عملکرد دولت ها به شمار می رفته است. مجلس از طریق تصویب بودجه درآمدهای دولت و مواردی که دستگاه های اجرایی به نمایندگی از دولت مجاز به اخذ وجوهی از مردم می باشند را تعیین می نماید. همچنین پس از پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار مصارف این وجوه را در قانون بودجه مشخص می نماید. همه این توضیحات به این مفهوم است که در قانون بودجه تقریبا می توان گفت که مجلس شورای

اسلامی رویدادهای مالی و مبالغی که دستگاه های اجرایی مجاز هستند دریافت و پرداخت نمایند تعیین می نماید. بودجه به عنوان ابزار کنترلی در بخش خصوصی و انتفاعی نیز استفاده می شود اما تفاوت عمده نوع نگاه محیط اقتصادی انتفاعی و محیط اقتصادی عمومی در التزام به اجرای بودجه و میزان انعطاف پذیری بودجه و البته نوع برخورد با انحراف های احتمالی بودجه می باشد. در موسسات انتفاعی بودجه معمولا یک پیش بینی است و در حوزه فعالیت مربوط معمولا موسسه تلاش می نماید که بهترین نتایج ممکن را محقق نماید و در مواقعی که فرصت های جدیدی وجود داشته باشد یا ضرورت ایجاب نماید موسسه می تواند در مسیری متفاوت از پیش بینی قبلی خود عمل نماید و گزارش توجیهی لازم را برای تغییر صورت گرفته در مسیر عملیات جاری نسبت به بودجه به مجمع خود ارائه نماید. اما در محیط اقتصادی بخش عمومی می توان بودجه را همانند ریلی فرض نمود که به صورت یک مسیر حرکت، از طرف مجلس برای فعالیت دولت تعریف شده است و دولت مکلف است که در همان محدوده پیش بینی شده عمل نماید و اگر ضرورت خاصی به وجود آید یا حتی اگر فرصتی وجود داشته باشد برای عمل در محدوده خارج از بودجه تصویب شده تنها راه ممکن تغییر قانون بودجه می باشد. از طرفی انحراف از بودجه مصوب در بخش دولتی به عنوان تخلف از قانون معمولا با مجازاتی برای متخلف همراه خواهد بود. لازم به توضیح است که در کشورهای توسعه یافته هم اکنون چنین نگاهی به فرآیند تصویب، اجرا و کنترل بودجه ای وجود ندارد و در واقع از روشهای بودجه بندی معطوف به عملکرد یا نتایج استفاده می شود که در چنین روشهایی معمولا با وجود پیش بینی های اولیه مدیران در مرحله عمل تلاش می نمایند که اهداف پیش بینی شده را محقق نمایند و در صورت وجود هرگونه انحراف از بودجه و اهداف و نتایج آن مدیریت باید دلایل چنین انحرافی را تشریح نماید. چنین انحرافات در عمل می تواند ناشی از خطا در پیش بینی یا به وجود آمدن شرایط جدید که در زمان بودجه بندی محتمل نبوده است یا به دلیل عملکردهای فراتر از معیار یا پایین تر از حد انتظار به دست آید. با لحاظ نمودن مباحث مطرح شده در خصوص نقش بودجه در محیط اقتصادی عمومی لازم است که در اهداف گزارشگری مالی با نگرش پاسخگویی مدیران امکان ارائه اطلاعات مفید در خصوص منابع و مصارف بودجه و مهمتر از آن نتایج (عملکرد) بودجه مدنظر قرار گیرد. البته به نظر می رسد این پاسخگویی باید از حد حسابرسی رعایت که هم اکنون مرسوم است فراتر رود به عبارتی رعایت قوانین باید به عنوان یک اصل پذیرفته شود اما به لحاظ نبودن انعطاف پذیری لازم امکان اخذ تصمیمات مقتضی برای مدیران در صورت شرایط جدید یا ضرورت های عملی فراهم شود و البته افشای کافی در خصوص موارد انحراف از بودجه و دلایل و مستندات مدیران در این خصوص ارائه گردد. از طرفی در گزارشگری مالی دولتی، اطلاعات مالی ناشی از عملکرد بودجه باید به شکلی تهیه و ارائه شود که استفاده از آنها برای تصمیم گیری در خصوص بودجه سال های آینده و اهداف و نتایج آن امکان پذیر باشد. بدیهی است که در حوزه اقتصاد و حسابداری معمولا در تصمیم گیری برای آینده استفاده از اطلاعات گذشته به شکل نتایج و روندهایی که وجود داشته است و با لحاظ نمودن عوامل محتمل که در دوره های آتی روندهای مذکور و نتایج قبلی را تحت تاثیر قرار می دهند ضرورت دارد.

۲ - تاثیر پذیری از پدیده ها و فرآیندهای سیاسی

محیط اقتصادی بخش عمومی به عنوان بخش مهمی از محیط اجتماعی یک کشور است که به شدت در ارتباط با محیط سیاسی می باشد. موسسات انتفاعی به دلیل اینکه معمولاً سیستم تصمیم گیری متفاوتی را دارا می باشند و در بسیاری از موارد دارای مدیریت ها و عملکردهای متمایز از یکدیگر می باشند معمولاً در زمان وقوع پدیده های سیاسی، الزاماً به صورت مشابه تاثیر نمی پذیرند. برای مثال احتمال دارد که با وقوع جنگ در یک کشور بسیاری از واحدهای اقتصادی بخش خصوصی با مشکلات متعددی از جمله نبودن تقاضا یا عدم وجود مواد اولیه مواجه شوند که در نهایت منجر به کاهش تولید و سودآوری شود. اما شرکتی‌هایی که در صنعت تسلیحات یا دفاعی مشغول فعالیت باشند یا در چنین حوزه های کالا یا خدمت ارائه نمایند معمولاً شاهد افزایش تقاضا و به تبع شاهد افزایش سودآوری خواهند بود. اما پدیده های سیاسی در محیط اقتصادی بخش عمومی تاثیر همگن و تقریباً مشابهی را خواهد داشت برای مثال در زمان جنگ معمولاً دولت ها برای تامین امنیت عمومی که کالایی استراتژیک است از کمیت و در برخی موارد از کیفیت خدمات قابل ارائه در حوزه های رفاه عمومی می کاهند. در چنین شرایطی معمولاً حوزه های مختلف چه از نظر جغرافیایی و چه از نظر نوع خدمات، سیاست عمومی موجود را پیگیری می نمایند و معمولاً شاهد نیستیم یک واحد اقتصادی در بخش عمومی یا یک حوزه جغرافیایی از چنین واحدهای اقتصادی که متصدی ارائه خدمات عمومی هستند بدون ملاحظه چنین وضعیتی به دنبال افزایش رفاه بخشی یا رفاه عمومی باشد بلکه اولویت تامین امنیت عمومی را به عنوان اصل مدنظر قرار داده و اقدام می نمایند. موضوع دیگری که در این خصوص دارای اهمیت است وجهه سیاسی دولت به عنوان مرکز فعالیت های اقتصادی بخش عمومی می باشد. در همه کشورها دولت ها به عنوان یک نهاد سیاسی که در نظام های مردم سالار بر اساس ترجیحات مردم و برنامه های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ارائه شده مسئولیت می گیرند. بنابراین رویدادهای مالی محتمل در بخش عمومی نیز به شدت از این فرآیند تاثیر می گیرد برای مثال وقتی مردم از تورم در اقتصاد گله مند هستند به گروه های رقیب دولت که برنامه کاهش تورم را ارائه دهند، متمایل می شوند. پس از روی کار آمدن معمولاً این گروه ها تلاش می نمایند برنامه های مالی و اقتصادی که بتواند آن شعارها را عملی نماید انجام دهند اما متأسفانه به دلیل این که معمولاً جامعه و انسان زمانی که با مشکل و سختی مواجه می شود ترجیح می دهد که به سرعت و فوریت آن درد یا مسئله حل شود روندهای سیاسی در اغلب کشورها به سمت درمان کوتاه مدت حرکت می نماید و این مسئله به مرور مشکلات کوچک را جمع نموده و در نهایت به بحران تبدیل می نماید. بحران بدهی آمریکا و کشورهای عضو اتحادیه اروپا به نظر می رسد این چنین به وجود آمده است. در زمان افزایش نرخ بیکاری یا کاهش نرخ رشد آنها تلاش نموده اند با ابزار تامین اعتبار از طریق سایر کشورها اقدام نمایند و این گروه های سیاسی بودند که به دلیل اینکه در کوتاه مدت محبوبیت سیاسی خود را حفظ نمایند مدیریت مسائل مالی و اقتصادی بخش عمومی را به این سمت سوق داده اند بنابراین به نظر می رسد که چارچوب گزارشگری مالی باید با مدنظر قراردادن این ویژگی اساسی اقتصاد بخش عمومی الزامات کافی برای ارائه اطلاعات مالی و افشا کافی در این زمینه پیش بینی نمایند که از تامین منافع سیاسی گروه ها و احزاب با اعمال برخی سیاست های مالی و اقتصادی این چنین جلوگیری شود تا در بلندمدت جامعه و محیط اقتصادی عمومی از این سیاست ها لطمات سنگین و در برخی موارد جبران ناپذیر متحمل نشوند.

معیار عملکرد در واحدهای اقتصادی بخش خصوصی معمولاً سودآوری یا انتفاع می باشد یعنی این شرکتها تلاش می نمایند با تولید و فروش کالا و خدمات سود کسب نمایند که معمولاً این سود بین عوامل موثر به صورت های مختلف توزیع می شود معمولاً نیروی کار فعال در این گونه موسسات حق الزحمه ای را دریافت می نمایند که می توان این حق الزحمه ها را به عنوان حقوق این گروه از عملکرد شرکت تصویر نمود. یا اعتباردهندگان و سهامداران نیز بر اساس قراردادها یا ضوابط از پیش تعیین شده در این سود سهیم می شوند و در نهایت هدف سهامداران موسسات انتفاعی و به عنوان مالک این موسسات کسب سود و توزیع آن می باشد. اما در اقتصاد بخش عمومی خدمات معمولاً پس از تهیه توسط موسسات دولتی به صورت بلاعوض در اختیار مردم قرار می گیرد یا مابه ازای دریافتی در قبال این خدمات حتی از بهای تمام شده آنها نیز بسیار کمتر می باشد البته این به معنی مدیون شدن مردم در مقابل دولت ها نخواهد بود و دلیل آشکار این موضوع استفاده دولت ها از منابع اقتصادی عمومی است که در واقع متعلق به آحاد مردم در جامعه می باشد. عدم وجود هدف انتفاع و سودآوری در موسسات اقتصادی دولتی باعث می شود که معیارهای ارزیابی عملکرد در این بخش به شدت تحت تاثیر قرار گیرد. کالاهای عمومی مانند امنیت، فرهنگ، آموزش و پرورش و رفاه عمومی به اندازه کافی از عینیت برای اندازه گیری کمیت و کیفیت برخوردار نیستند و همه دولت ها مدعی ارائه این کالاها به میزان مطلوب در جامعه هستند و البته با برخورداری دولت ها از امکانات بسیار زیاد برای تاثیرگذاری در جامعه همیشه مدعی عملکردهای فوق العاده برای خود هستند. اگر در فضای اجتماعی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه یا حتی کشورهای جهان سوم نظری داشته باشیم در همه این کشورها، دولت ها مدعی عملکرد مطلوب می باشند اما اگر بحران های اجتماعی موجود در جهان را مورد توجه قرار دهیم به سهولت می توان نتیجه گرفت که به این دلیل که معیارهای عملکرد در محیط اقتصادی بخش عمومی از عینیت کافی برخوردار نیست عدم رضایت عمومی و اعتراضات عمومی با این وجود ادعاهای دولت های مذکور نشان از عملکرد نامطلوب آنها می باشد بنابراین لازم است که یکی از اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی تلاش برای یافتن و ارائه معیارهای مناسب ارزیابی عملکرد دولت و دستگاه های اجرایی می باشد. البته برخی معیارهای ارزیابی مربوط به بررسی اثربخشی کارایی و بهره وری فعالیت ها در کشورهای توسعه یافته هم اکنون مورد استفاده می باشد که برای ارزیابی عملکرد بخش عمومی موثر و کمک کننده می باشد. اما به نظر می رسد که لازم است که با تلاش پژوهشگران حوزه اقتصاد کلان و حسابداری دولتی معیارهای جامع تری برای عملکرد دولت ها تدوین شود که علاوه بر گزارشگری منابع و مصارف و وضعیت مالی دولت، معیارهایی مانند تورم، بیکاری و رشد اقتصادی را نیز در این خصوص مد نظر قرار دهد یعنی بتوان عملکرد دولت ها را به صورت جامع مورد ارزیابی قرار داد. با وجود اینکه تدوین چارچوب گزارشگری مناسب برای چنین امری بسیار سخت می باشد ولی غیر ممکن نخواهد بود بنابراین به نظر می رسد که با توجه به اینکه مهم ترین تعهدات دولت ها در اقتصاد بخش عمومی تولید و ارائه خدمات عمومی مانند امنیت، فرهنگ، آموزش و پرورش و خدمات اجتماعی می باشد و در کنار این خدمات عمومی دولت ها مسئول معیارهای اقتصادی مانند بیکاری، تورم و نرخ رشد نیز می باشد بنابراین گزارشگری می تواند به صورت جامع و کامل عملکرد دولت ها را برای استفاده مردم در اختیار قرار دهد و افشای کافی اطلاعات در برخی موارد می تواند عملکردهای نه چندان قوی فعلی را در صورتی که سیاست های اقتصادی دولت ها حصول عملکردهای مطلوبتر در میان مدت و بلندمدت به همراه داشته باشد یا از وقوع

بحران های احتمالی جلوگیری نماید توجیه نماید و به نظر می رسد که تاثیر مثبتی در استفاده کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی داشته باشد.

۴- ارائه خدمات عمومی به عنوان محصول

شرکتی راتصور نمایید که مشغول تولید و عرضه رب گوجه فرنگی می باشد این شرکت بر اساس تکنولوژی تولید خود می داند که چه میزان مواد اولیه و با چه قیمت های احتمالی برای تولید خود لازم دارد و هزینه های تبدیل این مواد اولیه به محصول نیز با روش های حسابداری صنعتی قابل اندازه گیری می باشد و با توجه به قیمت های فروش بازار این شرکت می تواند برنامه ریزی لازم را برای تولید محصول به همراه حفظ سودآوری خود داشته باشد. اما آیا امنیت نیز چنین کالایی است آیا دولت ها می توانند بهای تمام شده یک واحد محصول امنیت را به سهولت محاسبه نمایند. یا اینکه دولت ها به سادگی نمی توانند در خصوص هزینه - منفعت چنین محصولی ارزیابی نمایند. در بسیاری از موارد کالاهای عمومی استرژیک هستند و دولت ها فارغ از بهای تمام شده این خدمات مکلف به ارائه آنها می باشند. بنابراین گزارشگری مالی بخش عمومی نمی تواند بدون در نظر گرفتن این ویژگی مهم محیط اقتصادی مدعی ارائه اطلاعات مالی مربوط با هدف تصمیم گیری یا پاسخگویی گردد و باید ویژگی های محصولات ارائه شده در چارچوب گزارشگری مالی دولتی ملاحظه شود. البته لازم به یادآوری است که آن بخش از فعالیت های دولت که به شکل تصدی گری یا فعالیت موسسات انتفاعی دولتی باشد مورد بحث گزارشگری مالی دولتی نخواهد بود.

۵- گستردگی حوزه های جغرافیایی و فعالیتی بخش دولتی

برای درک گستردگی محیط اقتصادی بخش عمومی در مقایسه با فعالیت شرکت های خصوصی، کافی است خدمات دولت جمهوری اسلامی ایران در ارائه کالاهای عمومی مانند امنیت و آموزش و پرورش عمومی را در نظر آوریم که از تهران که مرکز سیاسی و اقتصادی کشور می باشد تا اقصی نقاط کشور مثلا دورافتاده ترین نقاط سیستان یا آذربایجان یا کردستان نیز ارائه می گردد. بنابراین مراکز هزینه و درآمد در این بخش در مقایسه با فعالیت شرکت های خصوصی که معمولا بزرگترین آنها دارای تعدادی شعبه در مراکزی که به لحاظ اقتصادی توجیه پذیر بسیار بیشتر است پس سیستم گزارشگری مناسبی ضرورت دارد که بتواند اطلاعات مفیدی از میزان وصول منابع درآمدی در نقاط مختلف جغرافیای را به همراه اطلاعات حجم و کیفیت خدمات عمومی ارائه شده در همان مناطق گزارش نماید. یا تنوع فعالیت هایی که در قالب برنامه های عمومی مانند حفظ نظم و امنیت، آموزش و پرورش رایگان، برنامه های رفاه اجتماعی و مدیریت بحران ها و حوادث طبیعی و ... ارائه می شود و دولت مکلف به اجرای آنها می باشد قابل مقایسه با فعالیت موسسات انتفاعی نخواهد بود. به این دلیل که حوزه مسئولیت دولت بسیار گسترده می باشد بنابراین سیستم گزارشگری مالی آن لازم است در اجزای خود به اندازه کافی عوامل و خاصه های مورد نیاز را پیش بینی نماید تا استفاده کنندگان اطلاعات مالی کافی مبین ارائه این خدمات در حوزه های جغرافیایی گسترده و فعالیت هایی متنوع، که انجام می گردد به دست آورند. البته بهتر است سیستم گزارشگری مالی دولتی به همراه ارائه اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان در خصوص اجزای فعالیت ها و نقاط جغرافیایی ارائه خدمات عمومی در چارچوب

گزارشگری خود این امکان را فراهم نماید که این اجزا بتوانند به صورت معیارهای کلی برای کل اقتصاد بخش عمومی در اختیار مردم قرار گیرد تا امکان ارزیابی عملکرد دولت در بخش ها و نقاط جغرافیایی مختلف به همراه عملکرد کلی برای استفاده کنندگان فراهم شود.

اهداف گزارشگری مالی دولتی

گزارشگری مالی دولتی معمولا دو هدف عمده را دنبال می نماید. اول دولت ها با ارائه اطلاعات مالی می خواهند مسئولیت پاسخگویی خود را که معمولا در قوانین و مقررات پیش بینی شده، انجام دهند. دوم برای اینکه مردم بتوانند در انتخابات تصمیم گیری نمایند باید گزارشات مستندی حاوی وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت ارائه شود تا به همراه گزارش دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع ذی صلاح قانونی در این خصوص مبنای قضاوت قرار گیرد تا مردم با در نظر گرفتن وضع موجود و برنامه های ارائه شده توسط اشخاص و گروه ها تصمیم گیری نمایند. همچنین در بسیاری از موارد گزارشگری مالی بخش عمومی به تصمیم گیری افراد در زندگی روزمره یا فعالیت شغلی یا اقتصادی آنان یاری می رساند. با ملاحظه ی مطالب فوق اهداف گزارشگری مالی دولتی عبارتند از

۱. رعایت بودجه ۲. رعایت سایر قوانین موضوعه ۳. ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی ۴. انجام مسئولیت پاسخ گویی

۱- رعایت بودجه

بودجه در واقع برنامه مالی دولت است حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار به همراه پیش بینی مصارف سالانه. اهداف بودجه به عنوان نقشه راه دولت، فعالیت های یک سال مالی را در اقتصاد بخش عمومی تبیین می نماید. جایگاه بودجه به عنوان یک قانون مهم و موثر به همراه اهداف و برنامه های آن لزوم توجه به بودجه را در مراحل پیش بینی، تصویب، اجرا و نظارت صد چندان می نماید

اهمیت رعایت بودجه به دلیل لزوم پایبندی به قانون به عنوان یکی از الزامات زندگی اجتماعی است. و از طرفی رعایت بودجه به نوعی می تواند اطمینان نسبی از تحقق اهداف و برنامه های پیش بینی شده، ایجاد نماید. بنابراین یکی از اهداف گزارشگری مالی دولتی ارائه اطلاعاتی است که برای مراجع ذیصلاح و مردم شواهد کافی از رعایت بودجه فراهم نماید. این مهم نیازمند تامل در سرفصل های حسابداری بودجه ای به عنوان مکمل سرفصل های حسابداری مالی در بخش دولتی می باشد. البته این مسئله با نگرشی که حسابداری بودجه ای را از حسابداری مالی دو بخش کاملا مستقل می داند و برای حسابداری بودجه ای معمولا نقش موثری قائل نیست قابل حل نخواهد بود. چون رویدادهای بودجه ای به دلیل اینکه دارای بار مالی می باشند خود نوعی رویداد مالی محسوب می شوند، بنابراین بهتر است رویدادهای بودجه ای همانند دریافت و پرداخت های سیستم حسابداری دولتی مدنظر قرار گیرند تا بر اساس اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی دستگاه های اجرایی استفاده کنندگان بتوانند در خصوص عملکرد بودجه در سطح سازمان ها و در سطح دولت قضاوت نمایند.

برای مثال در ساختار فعلی حسابداری دولتی حساب تامین اعتبار و طرف حساب تامین اعتبار به عنوان حساب های بودجه ای پیش بینی شده است. اما مطابق دستورالعمل حسابداری این سرفصل ها در عمل به دلیل اینکه معمولاً فاقد مانده پایان دوره هستند و همچنین گردش حسابهای مذکور به دلایل متعددی می تواند بیشتر از اعتبار مصوب دستگاه اجرایی باشد. کمکی به افزایش کیفیت و مفید بودن گزارشگری مالی نمی نماید. از طرفی اگر سرفصل های مذکور با هدف جلوگیری از ایجاد تعهد زاید بر اعتبار پیش بینی شده باشد به دلیل اینکه مانده حساب های مذکور انباشته نمی شود فاقد چنین خصوصیتی نیز خواهد بود. بنابراین به نظر می رسد که باید با بررسی دوباره سرفصل های حسابداری بودجه ای به این ویژگی گزارشگری مالی دولتی توجه کافی شود که اولاً در طی سال مالی امکان کنترل های بودجه ای با استفاده از سرفصل های مذکور فراهم شود و ثانیاً با تهیه صورتهای مالی سازمان دولتی بتوان شواهدی در خصوص رعایت بودجه فراهم آورد که با بررسی مستندات پشتوانه صورتهای مالی مذکور فرآیند بررسی رعایت الزامات قانون بودجه تکمیل خواهد شد.

۲- رعایت سایر قوانین موضوعه

یکی از ویژگی های عمده محیط اقتصادی دولتی گستردگی حوزه های جغرافیایی و فعالیت های دولت ها می باشد. به دلیل این گستردگی و با هدف وجود انضباط در زندگی اجتماعی و رعایت حقوق اشخاص در بسیاری از موارد قوانین و مقررات خاصی تصویب و اجرا می شوند. این قوانین شامل مواردی است که مجوز وصول وجوهی از اشخاص را به برخی از سازمانها می دهند. و در برخی موارد این قوانین می توانند استحقاق برخی از اشخاص را برای دریافت وجه از سازمان های دولتی تجویز نماید. برای مثال اخذ مالیات، عوارض گمرکی یا موارد مشابه بر اساس مجوزهای قانونی مربوط انجام می شود. در حوزه عمل حسابداری دولتی مشکلاتی هنگام ثبت و ارائه اطلاعات مربوط به درآمدهای دولت قابل مشاهده است. در بسیار از موارد درآمدها بر اساس صورتحساب های بانک در دفاتر ثبت می شود و معمولاً کنترلهای داخلی لازم برای بررسی کامل بودن و معتبر بودن ارقام درآمدهای وصولی از اشخاص وجود ندارد. به این معنی که سیستم حسابداری سازمان ها معمولاً درآمدها را با هدف ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط، ثبت و ارائه نمی نماید. مسئولیت تشخیص و وصول درآمدهای دولت نیز اعم از نحوه شناسایی و اندازه گیری رویدادهای مالی مربوط در پاره ای از زمینه ها به صورت شفاف تبیین نشده است. به همین دلیل معمولاً در خصوص وصول درآمدهای دولت، پاسخگویی کافی در سیستم حسابداری انجام نمی شود. شاید در برخی موارد به صورت خاص بررسی هایی صورت گیرد اما به صورت سیستماتیک، نه در گزارشگری مالی دولتی موجود به آن توجه کافی شده است و نه در حسابرسی های معمول این رویدادها و ارائه اطلاعات مربوط به آنها مورد توجه بوده است. برای مثال در خصوص برخی از قوانین مستلزم دریافت و پرداخت از اشخاص، لازم است پیش بینی های کافی در سیستم حسابداری دولتی وجود داشته باشد که از رعایت حقوق قانونی افراد در انجام این دریافت و پرداخت ها اطمینان نسبی به وجود آورد یعنی کنترل های لازم در تعریف سرفصل ها و نحوه انجام عملیات حسابداری مربوط پیش بینی شود و بر اساس نتایج سیستم گزارشگری مالی دولتی بتوان تصویری کلی از عملکرد چنین قوانینی به استفاده کنندگان ارائه نمود.

مشکلات و بحران بدهی هایی که هم اکنون آمریکا به عنوان بزرگترین اقتصاد دنیا و اتحادیه اروپا به عنوان مجموعه ای از کشورهای توسعه یافته با آن مواجه هستند ضرورت توجه کافی به ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت ها را در گزارشگری سیستم حسابداری خود عیان می نماید. متأسفانه به دلیل تمایل دولت ها به ارائه چهره مطلوب از خود معمولاً رغبتی به ارائه اطلاعاتی که می تواند در قضاوت مردم نسبت به آنها تاثیر منفی داشته باشد، ندارند. و در برخی از موارد سیاست هایی که کمترین مشکلات را در کوتاه مدت نمایان کند انتخاب و اجرا می نمایند. برای اجتناب از چنین وضعیتی هایی لازم است که اولاً به ثبت و ارائه اطلاعات مربوط به بدهی های دولت توجه کافی شود چون بر اساس موازین قانونی معیار ورشکستگی اشخاص عدم توانایی آن ها در ایفای تعهدات سررسید شده خواهد بود. ثانیاً در تدوین سرفصل های حسابداری و موازین افشا یادداشت های توضیحی صورت های مالی دولتی باید پیش بینی کافی انجام شود تا بتوان نتایج عملیات را در قالب محصولات تولید و ارائه شده (خدمات) مشاهده و ارزیابی نمود. برای مثال وقتی بودجه ای برای برنامه امور اجتماعی پیش بینی می شود معمولاً در روش های موجود بودجه ریزی بر اساس قضاوت شخصی کارشناس بودجه نهاد برنامه ریزی اعدادی به این برنامه نسبت داده می شود و در نهایت پس از اجرای بودجه نمی توان هیچ تصویری از خروجی و نتایج بودجه صرف شده در این برنامه ارائه نمود. اما اگر رسالت ها، اهداف و وظایف دستگاه اجرایی در قالب فعالیتهای عینی و شفاف تعریف شوند و اعداد به این فعالیت ها اختصاص یابند در این صورت امکان ارائه اطلاعات مفید برای ارزیابی نتایج عملیات فراهم می شود. پس به اختصار می توان گفت که به منظور ارائه مطلوب وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت این گزارش باید اطلاعات دارایی ها و بدهی ها دولت را در پایان سال مالی فراهم نماید از طرفی با استفاده از روش های بودجه بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت و با به کارگیری روش های حسابداری مدیریت، هزینه یابی محصول یا خدمت انجام شود و ساختار گزارشگری مالی به گونه ای پیش بینی شود که بتوان نسبت به اثربخشی و کارایی و بهره وری عملیات انجام شده قضاوت نمود.

۴- انجام مسئولیت پاسخگویی

دولت ها در کشورهای با نظام سیاسی مردم سالار در مقابل ملت پاسخگو می باشند. قبلاً اشاره گردید که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران وزرا در مقابل رییس جمهور و مجلس شورای اسلامی پاسخگو هستند. البته رییس جمهور هم، در مقابل رهبر، مجلس شورای اسلامی و ملت پاسخگو می باشد. این مسئولیت پاسخگویی جنبه عام دارد یعنی هر کدام از مسئولین فوق الذکر باید بر اساس حوزه مسئولیت خود در خصوص مسائل سیاسی، اجتماعی، اقتصادی، امنیتی و... پاسخگو باشند. قسمت عمده ای از این پاسخگویی را می توان با ارائه اطلاعات در قالب صورتهای مالی دولتی و افشا در یادداشت های توضیحی صورت های مالی انجام داد. به این معنی که برای پاسخگویی مسئولین و مدیران چارچوبی منطقی با در نظر گرفتن الزامات قانونی در ساختار گزارشگری مالی وجود داشته باشد. چنین امری موجب خواهد شد که مدیران به جای توجه به مشاجرات سیاسی، تلاش خود را معطوف به پاسخگویی ساختار یافته نمایند. از طرفی مردم نیز با ارزیابی جامع عملکرد مدیران و ارزیابی نقاط قوت آنها به همراه نقاط ضعف نتایج بدست آمده از دآوری های شتاب

زده خودداری نمایند. در مطالب پیش گفته اشاره گردید برای اینکه پاسخ خواه بتواند ارزیابی مناسبی از پاسخگو داشته باشد سیستم گزارشگری مالی دولتی باید به مفید بودن اطلاعات توجه کافی نماید و امکان ارزیابی نحوه عمل مدیران اجرایی را بر اساس اعداد و ارقامی که عملکرد مالی و وضعیت مالی دولت و دستگاه های اجرایی را نشان می دهد، فراهم نماید. در نهایت پاسخ خواه در نظریه پاسخگویی به دنبال این است که با سنجش آنچه به عنوان پاسخ در خصوص مسئولیت مباشرت مدیریت ارائه می گردد نسبت به ابقا یا تغییر مدیریت در ساختار سیاسی یا اداری بر اساس راه کارهای قانونی مربوط تصمیم گیری و اقدام نماید. بنابراین جوهر و اساس گزارشگری مالی دولتی می تواند به ایجاد امکان عملی این مهم اختصاص یابد تا با حصول به آن بتوان با بهبود مستمر عملکردها در نهایت شاهد افزایش رفاه عمومی در جامعه بود.

نتیجه گیری

گزارشگری مالی اساس نظام پاسخگویی در فعالیت های اقتصادی می باشد. ارتقای سطح شفافیت در نظام مالی دولت و کمک به انجام مسئولیت پاسخگویی مسئولان کشور نقطه ثقل گزارشگری مالی دولتی خواهد بود. از طرفی کمک به تصمیم گیری در ساختار اجرایی، قانون گذاری و عرصه عمومی از طریق ارزیابی عملکرد مدیران برای استفاده مردم در انتخابات از مسائل عمده دیگری است که در گزارشگری مالی دولتی باید مدنظر باشد. این مقاله با بحث در خصوص استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها شروع شده و پیشنهاداتی را برای لحاظ نمودن تضاد منافع محتمل در ساختار تصمیم گیری مالی دولت و منافع بلندمدت جامعه ارائه نموده است. محیط اقتصادی دولتی ویژگی های خاص از جمله گستردگی حوزه فعالیت و تنوع خدمات قابل ارائه را دارا می باشد که ملاحظه این ویژگی ها در سیستم گزارشگری مالی موجب افزایش ویژگی مربوط بودن اطلاعات و به تبع آن مفید بودن خواهد بود. اهداف عمده قابل تصور برای سیستم اطلاعاتی دولتی در چهار بخش رعایت بودجه، رعایت سایر قوانین موضوعه، ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی و انجام مسئولیت پاسخ گویی بحث شده است.

تدوین اهداف گزارشگری مالی دولتی مطلوب نیازمند انجام کارهای علمی فراوان در این حوزه می باشد که با ملاحظه سوابق موضوع در کشورهای مختلف و همچنین واکاوی ساختار اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و اداری کشور امکان می یابد. این مقاله با در نظر گرفتن برخی نکات مبتلا به در محیط گزارشگری مالی و حسابداری دولتی کشور و بحث برخی از تئوری های علمی مرتبط مانند نظریه پاسخگویی و تئوری نمایندگی برای بسط دانش در این حوزه تلاش نموده است.

فهرست منابع و مآخذ

۱. قانون اساس جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸ و اصلاحات بعدی آن.
۲. قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی.
۳. جعفر باباجانی، حسابداری و کنترل های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۸
۴. پیش نویس بیانیه اهداف گزارشگری مالی دولتی، سازمان حسابرسی، سال ۱۳۸۸
۵. جعفر باباجانی، نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ گویی از منظر پاسخ گویان و پاسخ خواهان، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۲ و ۱۳، ۱۳۸۵
۶. جعفر باباجانی، مسئولیت پاسخ گویی و تحولات حسابداری موضوع بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی، پژوهش نامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران، ۱۳۸۲
۷. **Markus J. Milne, "Positive accounting theory, political costs And social disclosure analyses a critical look", Critical Perspectives on Accounting, Volume ۱۳, Issue ۳, June ۲۰۰۲**



Objectives of Financial Reporting in Iran

Hemmat Jafari *

Kayomars **Amiri ****

*Mohammad Hoseini ****

Abstract

Financial reporting is the best index of accountability in governmental accounting system. Accountability and transparency of a government persuade residents to preserve the government in hardships, for instance in economic crises or political problems. This paper discusses objectives of financial reporting in Iran. There are some valuable attempts to prepare the Governmental Accounting Standards these days. Considering complicated circumstances of public economy, public financial reporting should include fiscal, managerial and programme accountability. Numerous users of public financial statements, as well as, their various superiorities and preferences request different approaches on public statements. In addition, lack of profitability in public economy, affects performance assessment, so public statement should convey effectiveness, efficiency and productivity of public services. In this essay some beneficial conflicts among agents, government's authorities, and residents will be highlighted. I hope that the paper will impact improving public financial reporting in Iran.

Key words: objectives of public statements, accountability, governmental accounting, public economy.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

*.candidate of PhD in accounting university of Tehran

** . Msc of Accounting of Azad University

*** . Msc of Management of Azad University