

## نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی

محمد محمدیان

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی

زینب مهتری

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز

### چکیده

پاسخگویی با حسابداری، از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. در این رابطه، حسابداری نقش اساسی در ایفا و ارزیابی پاسخگویی به عهده دارد. پاسخگویی نیز به عنوان مینا و شالوده حسابداری در نظر گرفته می‌شود. در سال‌های اخیر، روش‌های پاسخگویی جدیدی، از جمله پاسخگویی مبتنی بر وب و پاسخگویی آنلاین، به وجود آمده است. از سوی دیگر، وجود دیدگاه‌های متفاوت از جمله دموکراتیک، قانونی و آموزشی باعث شده تا نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی تحت تاثیر افکار عمومی قرار گیرد. در این مقاله، نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی از منظر دیدگاه‌های مختلف بیان می‌شود. در دیدگاه دموکراتیک، حسابداری و پاسخگویی باید به طور موثر فعالیت‌های دولت را به زنجیره واگذاری مسئولیت‌ها مرتبط کنند. در دیدگاه قانونی، ضروری است تا از طریق اطلاعات حسابداری مبتنی بر پاسخگویی، سوء استفاده از حقوق عمومی کشف و یا از آن جلوگیری شود. در دیدگاه آموزشی، کارایی پاسخگویی دولت وابسته به کارایی سیستم حسابداری است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری، پاسخگویی، دیدگاه دموکراتیک، دیدگاه آموزشی، پاسخگویی قانونی.

## ۱. مقدمه

پاسخگویی به منظور کنترل و مدیریت وجوه عمومی، یکی از حساس‌ترین فعالیت‌های دولت در تمامی دموکراسی‌ها محسوب می‌شود [۱۹]. پاسخگویی دولتی بر این مبنا استوار است که شهروندان حق دانستن دارند؛ بدین صورت که به آسانی از حقایق افشا شده آگاه شوند [۸]. لازمه آگاهی از حقایق، در اختیار داشتن اطلاعات صحیح و شفاف است. این در حالی است که، بخشی از اطلاعات مورد نیاز عموم (اطلاعات مالی و غیر مالی) محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است؛ بنابراین با وجود یک سیستم حسابداری دولتی مطلوب که بر پایه آن بتوان اطلاعات به هنگام، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی را برای عموم منتشر کرد، امکان نظارت مردم بر ارائه خدمات دولتی افزایش می‌یابد و در نتیجه، این جریان اطلاعات، محرک پویایی برای ایجاد مسئولیت پاسخگویی بیشتر، بهبود عملکرد بخش دولتی و در نهایت اصلاح بخش عمومی خواهد بود [۲۴]. از سوی دیگر، فرهنگ پاسخگویی و رویه‌های حسابداری تاثیر دو طرفه بر یکدیگر دارند و منجر به بهبود مدیریت بر مخارج عمومی می‌شوند [۱۹]. از این رو، ضروریست تا به طور جدی به نقش حسابداری در پاسخگویی دولتی پرداخته شود. هدف این مقاله، بررسی دیدگاه‌های متفاوت در خصوص پاسخگویی به عنوان شالوده حسابداری است. بدین منظور، مفاهیم، کمبودها و سربارهای پاسخگویی از جنبه‌های دموکراتیک، قانونی و آموزشی مورد بررسی قرار می‌گیرد. هر یک از این سه جنبه، معیارهای متمایزی را بسط می‌دهند و تمهیدات خاصی از پاسخگویی را مد نظر قرار می‌دهند؛ به عنوان مثال، "چه کسی" در برابر "چه کسانی" پاسخگو است، "چگونه" و برای "چه"؟ [۲۱]. در این مقاله، سعی می‌شود تا ضمن تجزیه

و تحلیل نقش دو طرفه پاسخگویی و حسابداری به این سوالات از دیدگاه‌های مختلف پاسخ داده شود.

## ۲. مفهوم پاسخگویی<sup>۱</sup> در برابر جوابگویی<sup>۲</sup> و مسئولیت‌پذیری<sup>۳</sup>

برای دانستن این موضوع که پاسخگویی شالوده حسابداری است، نیاز است تا مفهوم پاسخگویی از جنبه‌های گوناگون مورد بررسی قرار گیرد و به تجزیه و تحلیل تفاوت آن با مفاهیمی چون جوابگویی و مسئولیت‌پذیری پرداخته شود. از جمله تعاریف صورت گرفته در خصوص مفهوم پاسخگویی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- مسئولیت‌پذیری یا توانایی در پذیرفتن مسئولیت؛ توانایی در دادن توضیح؛

حساب‌دهی و حساب‌خواهی یا خواستن توضیح [۱۲].

- مسئولیت‌پذیری اشخاص، سازمان‌ها و جامعه در فعالیت‌هایی که آنها انجام می‌دهند

و اگر لازم باشد آن را به دیگران توضیح دهند [۱۲]

- مسئولیت‌پذیری در برنامه مدیران و کارکنان تا شواهدی را برای گروه‌های ذینفع و

نمایندگان تامین وجوه فراهم کند و توضیح دهد که برنامه اثربخش بوده و مطابق

با عرف، قانون و الزامات مالی است [۱۲]

- جوابگویی به مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و تعهداتی که تعدادی از بازیگران در مقابل

دیگران دارند [۱]

- تعهد برای حساب پس دادن، پاسخ دادن برای عدم ایفای وظایف یا آیین‌نامه‌ها

[۲۳]

---

<sup>1</sup> Accountability

<sup>2</sup> Answerability

<sup>3</sup> Responsibility

-تعهد نسبت به شرح دادن و پذیرفتن مسئولیت در قبال اجرا و در سایه‌ای از انتظارات  
مقبول [۱۲].

-توانایی یک شخص در حساب پس دادن نسبت به فعالیت‌ها و مسئولیت‌هایی که در  
سازمان دارد [۱۲].

به طور کلی در فرهنگ لغات، مسئولیت پاسخگویی عمومی به شرح زیر تعریف شده است: "الزام شخص به تشریح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است." به بیان ساده، مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم ارائه می‌کنند. بر این اساس، مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد، یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به عمل مشخص، مسئولیت‌پذیری است، لیکن الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی است [۳]. به عبارتی دیگر، مسئولیت‌پذیری را تعهد به اجرای عمل و پاسخگویی را تعهد به جواب برای اجرای عمل می‌دانند [۱۲]. از طرفی دیگر، بین جوابگویی و پاسخگویی نیز، تفاوت وجود دارد. افراد در صورتی باید جوابگو باشند که دیگران خواستار علت انجام کار آنها باشند؛ اما پاسخگویی به این موضوع اشاره دارد که اگر افراد در ایفای تعهدات خود شکست بخورند و حسابدهی راضی‌کننده‌ای از اقدامات خود ندهند، طبق قرارداد متعهد باقی خواهند ماند [۲۳]. در واقع، بر اساس مفهوم پاسخگویی، پاسخگو باید اطلاعات خاصی را برای پاسخ‌خواه فراهم کند. حسابداری با مطمئن ساختن پاسخ‌خواه از جریان به موقع و صحیح اطلاعات، وی را حمایت می‌کند و با وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد [۳]. در نهایت می‌توان اینگونه تفسیر کرد که مفهوم پاسخگویی مفاهیمی چون مسئولیت-پذیری و جوابگویی را در بر می‌گیرد و زیر بنای مفاهیم حسابداری است.

### ۳. نقش حسابداری در یک دولت پاسخگو

پاسخگویی یک عمل اخلاقی مهم است و برای درک شیوه مبادله پاسخگویی از جنبه اخلاقی، توجه به محدودیت‌های پاسخگویی، امری حیاتی است [۲۰]. تحقیقات صورت گرفته نشان می‌دهد که پاسخگویی حرکات افراد را تحت فشار قرار می‌دهد تا زمان و تلاش بیشتری صرف تصمیم‌گیری‌های خود کنند [۱۱]. هرکس به طور ذاتی با این موضوع موافق است که مسئولان دولتی باید در قبال تعهدات خود و نحوه هزینه‌کرد بیت‌المال، در برابر مردم پاسخگو باشند و قدرت دولت مرتباً تحت کنترل باشد. در اینجا، پاسخگویی به صورت رابطه بین یک بازیگر<sup>۱</sup> و صحنه نمایش<sup>۲</sup> مطرح می‌شود که در آن بازیگر متعهد است رفتار خود را تنظیم کند و به ایفای بازی خود پردازد. صحنه نمایش که می‌تواند مورد سوال و قضاوت قرار گیرد و بازیگری که ممکن است با پیامدهایی روبرو شود، نمونه‌ای از نحوه وادار کردن مسئولان جهت پاسخگویی در قبال مسئولیت‌های واگذار شده به آنان است. در این رابطه، رویه‌های حسابداری نقش کلیدی در نمایش بازیگر ایفا می‌کند و مبانی حسابداری صحنه نمایش را تحت تاثیر قرار می‌دهد؛ به طوریکه، رضایت تماشاگران (مردم) در گرو فیلمنامه نمایش (رویه‌های حسابداری) و ایفای نقش بازیگر در صحنه نمایش (دولت پاسخگو) است. با این حال، صنعت پاسخگویی نوپا با چالش‌هایی رو به رو است. برخی از منتقدان عقیده دارند که علی‌رغم خدمات پیوسته دولت پاسخگو، بسیاری از ساز و کارهای پاسخگویی توسط یک قوه مجریه قدرتمند مختل می‌شوند و تجمع فعلی قوانین مربوط به پاسخگویی، آن‌ها را با یک رژیم پاسخگویی<sup>۳</sup> و به نوعی افراط در پاسخگویی رو به رو کرده است [۱۵]. شاید یکی از دلایل طبقه‌بندی حسابداری به دو طبقه حسابداری مبتنی بر قواعد و حسابداری مبتنی بر اصول ناشی از چنین مسائلی باشد. از این

---

<sup>1</sup> Actor

<sup>2</sup> Forum

<sup>3</sup> Accountability regime

رو، دولت‌ها رو به تکنولوژی‌های نو برای ایفای پاسخگویی آورده‌اند. اینترنت باعث شده است تا دولت‌ها به این تکنولوژی احساس نیاز کنند و توانایی خود را برای استفاده از وب افزایش دهند و از این طریق موجب افزایش میزان پاسخگویی شوند. به طور کلی، شیوه پاسخگویی مبتنی بر وب شامل گزارشگری آنلاین، نظرسنجی، اطلاعات مربوط به ذینفعان و گزارش‌های مالی حسابرسی شده است که برای اثبات یا بهبود پاسخگویی بکار برده می‌شود. البته، تغییراتی که در تکنولوژی اینترنت به وجود آمده، باعث شده تا سازمان‌ها از رویه‌های گوناگونی از قبیل بازاریابی، ارائه اطلاعاتی در خصوص افزایش تامین مالی، تشریح اطلاعات، و افشای اختیاری (از جمله، فیس بوک<sup>۱</sup>) استفاده کنند و این امر موجب شده تا درک پاسخگویی مبتنی بر وب کمی با مشکل مواجه شود [۱۸]. دلیل این موضوع را می‌توان استفاده گسترده از اطلاعات مالی افشا شده توسط استفاده‌کنندگان عمومی و به تبع آن درک پایین افکار عمومی نسبت به موضوعات و گزارش‌های حسابداری دانست. با این حال، تعادل در میزان پاسخگویی درست (عدم افراط یا تفریط) تا حد زیادی وابسته به مبانی حسابداری و اجرای دقیق رویه‌های آن دارد. [۷]

#### ۴. سربازها و کمبودها پاسخگویی

در ادبیات، پاسخگویی از دو جنبه پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. پاسخگویی مالی عبارت است از "ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج، و مصرف منابع مالی، با استفاده از ابزارهایی چون حسابداری، حسابرسی و بودجه-بندی" و با "قواعد، قوانین و مقررات مربوط به مدیریت و کنترل مالی" سازگار است. پاسخگویی عملیاتی عبارت است از "حسابداری عملکرد با توجه به اهداف عملیاتی منعقد شده" و بر مواردی چون "خدمات، خروجی‌ها و نتایج" تمرکز دارد. دولت‌ها و مدیران

---

<sup>1</sup> Facebook

عمومی با هر دو نوع پاسخگویی در ارتباط هستند. عدم برقراری تعادل میان پاسخگویی مالی و عملیاتی باعث به وجود آمدن سربارها و کمبودهایی در پاسخگویی شده است [۱۸]. پاسخگویی در قالب یک مفهوم کلی (شامل پاسخگویی مالی و عملیاتی) مولفه اصلی مدیریت عمومی در سطح جهان است و تغییر ماهیت کنترل مسئولیت‌پذیری و مکانیسم‌های پاسخگویی از جمله ویژگی‌های اصلاحات مدیریت عمومی محسوب می‌شوند [۱۰]. از سوی دیگر، محدودیت‌های حسابداری و فاصله اخلاقی در این دولت‌ها، باعث به وجود آوردن محدودیت‌های دیگری در سطح مدیریت عمومی می‌شوند و پاسخگویی را با محدودیت مواجه می‌کند [۲۰]. با این وجود، بسیاری از مدیران عمومی از سربار پاسخگویی شکایت دارند. آن‌ها به شبکه در هم تنیده قوانین کلی اشاره دارند و معتقدند که "حسابداران سنتی" به "ممیزان" کاملاً ورزیده تبدیل شده‌اند و پیاده‌سازی این قوانین، بسیار مشکل است. مساله ناراحت کننده دیگر، عدم قطعیت و هزینه‌های مرتبط با پاسخگویی در خصوص جزئیات است. [۱۵] این در حالی است که، پاسخگویی بیشتر، لزوماً باعث بهتر جلوه دادن دولت نمی‌شود. پاسخگویی بیش از حد، رفتار خلاقانه و کارآفرینی مدیران عمومی را سرکوب می‌کند. سایرین نیز در مورد دام پاسخگویی<sup>۱</sup> هشدار می‌دهند و معتقدند که اگر چه ممکن است مدیران به دلیل ارزیابی مکرر و بیش از حد در حوزه‌های مطرح شده در جلسات پاسخگویی پیشرفت کنند؛ اما عملکرد آن‌ها در زمینه سیاست‌پردازی و ارائه خدمات عمومی لزوماً رشدی نخواهد داشت. [۱۶] افزایش دانش مالی مدیران و آگاهی از اطلاعات و رویه‌های حسابداری باعث می‌شود تا پاسخگویی متعادل (نه کم و نه زیاد) برقرار شود و مدیران نسبت به دام پاسخگویی هوشیار شوند. برخلاف مباحث مربوط به سربار پاسخگویی، کمبودهای پاسخگویی باعث می‌شوند تا دولت به اندازه کافی خود را موظف به پاسخگویی عمومی در عرصه‌های حقوقی،

---

<sup>1</sup> Evaluators

<sup>2</sup> Accountability trap

حرفه‌ای، اداری، اجتماعی یا سیاسی نداند. کمبود پاسخگویی در بخش‌های گوناگون عمومی دیده می‌شود و دلایل آن می‌تواند رشد زیاد قدرت، تعداد کارکنان و پیچیدگی سازمان‌ها، در مقایسه با بخش مقننه باشد. مشکل واقعی از اینجا ناشی می‌شود که پیچیده و بزرگ شدن بخش‌های دولتی باعث می‌شود تا وزرا از پذیرش مسئولیت فردی خودداری کنند و به اصول حسابداری پایبند نباشند [۲۱]. علاوه بر این، شیوه‌های نوپا در حکومت-های شبکه‌ای منجر به اختلال در پاسخگویی شده است. در چنین حکومت‌هایی، فعالیت سازمان‌ها به یکدیگر وابسته است و پاسخگویی ارتباط مستقیم با توان کنترل این سازمان‌ها دارد. اگرچه، یک سازمان برای عملکرد کسانی که توانایی کنترل فعالیت‌های سازمانی ندارند، پاسخگو است، اما در عمل چنین اتفاقی نمی‌افتد [۱۰]. بهبود ارتباطات قوی بین هیات مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی و به تبع آن استقرار کنترل‌های داخلی می‌تواند مانع از وابستگی سازمان‌ها نسبت به یکدیگر شود و پاسخگویی را در اوج نگه دارد [۶].

#### ۵. دیدگاه دموکراتیک: کنترل توسط نمایندگان منتخب شهروندان

در حکومت‌های دموکراتیک، شهروندان از طریق برگزاری انتخابات، اختیارات لازم را به نمایندگان خود تفویض می‌کنند و همراه این تفویض اختیار، با ایجاد کنترل‌های لازم از سوء استفاده‌های احتمالی جلوگیری می‌کنند [۵]. پاسخگویی مبنای جوامع دموکراتیک و یا به عکس است. لازمه داشتن دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است [۹]. یک دموکراسی مدرن را می‌توان به صورت روابط مدیر- نهاد توصیف کرد. در این رابطه شهروندان، مدیران اصلی دموکراسی هستند و حق حاکمیت خود را به نمایندگان عمومی انتقال می‌دهند و نمایندگان نیز پس از وضع قوانین، اجرای قانون را به دولت واگذار می‌کنند. وزرا پیاده‌سازی سیاست‌ها را به وزارتخانه‌ها می‌سپارند و نهادها بخش‌هایی از



وظایف را به افراد و موسسات مستقل محول می‌کنند. شهروندان که در ابتدا و انتهای زنجیره پاسخگویی قرار دارند، اعمال دولت را مورد قضاوت قرار می‌دهند و رضایت (نارضایتی) خود را از طریق صندوق رای‌گیری نشان می‌دهند. از این رو، پاسخگویی عمومی در دیدگاه دموکراتیک یکی از ملزومات اساسی حیات مردم سالارانه محسوب می‌شود. پاسخگویی سبب می‌شود تا اطلاعات مالی و غیر مالی جهت حسابرسی دولت در اختیار شهروندان و نمایندگان قرار گیرد [۱۵]. این در حالی است که، در کشوری که مردم آن اغلب نقش فعالی دارند، اما از ضعف فرهنگی برخوردارند، دموکراسی و پاسخگویی دولت در سطح پایینی قرار دارد [۲۲]. در این دیدگاه، کیفیت پاسخگویی در ارتباط با استحکام زنجیره دموکراتیک است و شفافیت اطلاعات از اهمیت بالایی برخوردار است. همچنین در این دیدگاه، رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری، مبتنی بر اصول و فراهم نمودن اطلاعات شفاف است. از این رو، در چنین جوامعی فرهنگ پاسخگویی محور و سنگ بنای گزارشگری مالی تلقی می‌شود و حسابداری تعهدی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و تحقق اهداف گزارشگری مالی نقش قابل ملاحظه‌ای را ایفا می‌کند. البته باید در نظر داشت که به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی نظیر دولت، سابقه‌ای طولانی مدت (بیش از ۲۵۰ سال) دارد و پدیده‌ای جدید نیست [۲].

## ۶. دیدگاه قانونی: جلوگیری از فساد و سوء استفاده از قدرت

دومین نظریه کلاسیک درباره پاسخگویی عمومی، در سنت لیبرال لوکه<sup>۱</sup>، مونتسکیو<sup>۲</sup> و فدرالیست‌های آمریکایی دیده می‌شود [۱۳]. پاسخگویی قانونی در برگیرنده نظارت‌های بیرونی بر عملکرد است که هدف آن انطباق عملکرد با الزامات قانونی و قوانین اساسی است. اساس پاسخگویی قانونی بر روابط اصیل و وکیل نهاده شده است. سوال این است که آیا وکیل انتظارات اصیل را برآورده کرده است [۴]. مشکل اصلی این دیدگاه، جلوگیری

---

<sup>1</sup> Liberal tradition of Loke

<sup>2</sup> Montesquieu

از استبداد حاکمان، رهبران خودرأی، یا قدرت‌های توسعه یافته، غیرمتمرکز و تا حدودی خصوصی است. از این منظر، حاکمیت مطلوب از یک موازنه پویا بین قدرت‌های گوناگون و به طور فزاینده خارج از دولت پدید می‌آید [۱۷]. قدرت‌های نهادی برقرار کننده توازن، برای مقابله با یک دولت مستبد و نالایق، سازماندهی شده‌اند. سایر نهادهای عمومی، نظیر یک قدرت قضایی مستقل یا یک موسسه حسابرسی، باید چنان عمل کنند که مکمل رأی‌دهندگان، مجلس و ناظران سیاسی باشند. آن‌ها باید چنان قدرتی داشته باشند که بتوانند اشکال یا جنبه‌های خاص رفتار اجرایی را حسابرسی کنند. از نقطه نظر قانونی، پاسخگویی برای درستکار نگهداشتن قانون‌شکنان<sup>۱</sup> طراحی شده است. این قوانین باید مانع سوء استفاده از مسئولیت عمومی شود [۱۵]. در این دیدگاه، کیفیت توزیع اطلاعات با کیفیت پاسخگویی ارتباط مستقیم دارد. مزیت اطلاعاتی قدرت‌های نهادی نسبت به دولت و به عکس، منجر به افراط و تفریط در پاسخگویی می‌شود. رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد باعث می‌شود تا اعتماد حساب‌برسان و قانون‌گذاران جهت استقرار کنترل‌های داخلی افزایش یابد و مانع از قدرت‌طلبی و عدم تقارن اطلاعاتی دولت و نهادها شود و در نهایت بهبود پاسخگویی را به دنبال دارد.

## ۷. دیدگاه آموزشی: افزایش کارآیی دولت

در این دیدگاه، پاسخگویی به عنوان ابزاری برای حفظ کارآیی دولت، نهادها و افراد در انجام مسئولیت‌های محوله، مورد توجه است. هدف از پاسخگویی عمومی، تحریک قوه مجریه به یادگیری است [۱۴]. پاسخگویی زمانی کارآیی دارد که مسئولان عمومی به طور مرتب نوآوری کنند و پس از حضور در عرصه‌های پاسخگویی، بر اساس نظرات بیرونی که درباره کارآیی آن‌ها ابراز شده است، عمل کنند و به طور خلاصه، با بازیگران بیرونی رابطه برقرار کنند. احتمال تحریم از سوی مشتریان و سایر سهامداران در محیط خود، در

---

<sup>1</sup> Bastards

صورت بروز خطا و کمبود، باعث می‌شود که آن‌ها به دنبال روش‌های بهتری جهت سازماندهی وظایف خود باشند. به علاوه، ماهیت عمومی فرآیند پاسخگویی به سایر افرادی که در جایگاه مشابه قرار دارند، نشان می‌دهد که از آن‌ها چه انتظاراتی وجود دارد، چه اموری موثر است و چه اموری کارآیی ندارد. مثلاً، مروری بر کارآیی عمومی، می‌تواند باعث تحریک بیشتر مدیران عادی شود. این تحریک در مورد مدیرانی که به تفکر درباره سیاست‌ها و تنظیم آن‌ها فکر نمی‌کنند و از این جنبه در حاشیه ایمنی قرار ندارند، بیشتر است. ساز و کار پاسخگویی، باعث افزایش شفافیت و انعطاف در سیستم‌های سیاسی و اداری می‌شود که ممکن است درون‌گرا باشد. پاسخگویی همانند دو دیدگاه دیگر، یک ساز و کار چندان خصمانه نیست و بیشتر یک ساز و کار ترغیبی<sup>۱</sup> است. در اینجا، مساله حفظ درستکاری قانون‌شکنان نیست، بلکه حفظ هوشیاری و آمادگی آنان است [۱۵]. در این دیدگاه، کارایی پاسخگویی دولت به کارا بودن سیستم اطلاعات مالی و حسابداری کارا و مناسب وابسته است. تغییر و تحول در سیستم آموزشی و سیستم گزارشگری مالی و همچنین تکامل سیستم حسابداری دولتی، منجر به ترغیب مسئولان در پاسخگویی عمومی می‌شود.

#### ۸. ارزیابی نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی: توسعه دیدگاه‌ها

سه دیدگاهی که ذکر شد، بیشتر قالب‌های سیستماتیک را برای ارزیابی پاسخگویی ارائه می‌کنند. در مورد هر یک از این دیدگاه‌ها می‌توان خلاصه‌ای از ایده‌های اصلی، اصول ارزیابی و چندین سوال مرتبط را که در روش ارزیابی کاربرد دارند، ذکر کرد. مشکل اصلی دیدگاه دموکراتیک پاسخ به این سوال است که آیا پاسخگویی جزو امکانات در دسترس رای‌دهندگان، مجلس یا سایر نمایندگان است؟ با این دید، معیار اصلی فراهم نمودن اطلاعات مرتبط با رفتار دولت است. نقش پاسخگویی در این دیدگاه، غلبه بر مشکلات عمیق نهادی، نظیر مخاطرات اخلاقی، است. لازمه این امر، در اختیار داشتن

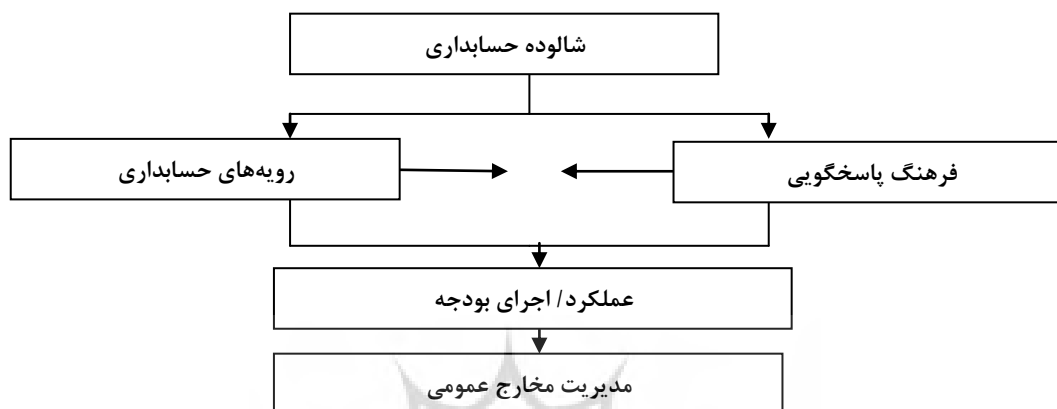
---

<sup>1</sup> Exhortative

اطلاعات صحیح، به روز و مرتبط درباره رفتار نهادهای تحت مسئولیت مدیران منتخب قانونی (سیاسی و غیره) است. ارزیابی عملکرد مسئولان با استفاده از اصول و اطلاعات حسابداری، می‌تواند به عنوان ساز و کاری در نظر گرفته شود که به وسیله آن به حل مسائلی چون مخاطره اخلاقی پرداخت. از نقطه نظر قانونی، سوال اصلی این است که آیا پاسخگویی در آشکار کردن ریشه‌های فساد اجرایی و سوء استفاده از قدرت موثر هستند یا خیر. برای رسیدن به این هدف باید پاسخگویی عمومی به اندازه کافی قدرتمند باشد و بتواند در برابر گرایش‌های متفاوت افراد درون قوه مجریه مقاومت کند. مسأله اصلی مرتبط با این دیدگاه این است که آیا پاسخگویی مشوق‌های کافی را برای مقامات و نهادهای رسمی در جهت خودداری از سوء استفاده از مسئولیت فراهم می‌آورد یا خیر. بدین منظور، پاسخگویی باید از قدرت تحقیقی کافی برخوردار باشد تا بتواند فساد یا سوء مدیریت را کنترل کند. همگرایی قوانین مالیاتی و قانون تجارت با استانداردهای حسابداری باعث می‌شود تا اطلاعات مالی قانونمند باشد و از این طریق پاسخگویی قانونی افزایش یابد. از دیدگاه آموزشی پاسخگویی در صورتی موفق هست که منجر به فعال‌تر شدن مسئولان عمومی در رسیدن به اهداف شود. این اهداف با تهیه اطلاعات شفاف و دقیق و با کنترل حسابرسان داخلی درباره این اطلاعات محقق می‌شود. البته این نکته را باید در نظر گرفت که یکی از جنبه‌های مهم در ارزیابی‌های مربوط به وظیفه حسابرس داخلی، درک روشن از وظیفه پاسخگویی در واحد تجاری است. پاسخگویی در این مفهوم، تعیین روابط گزارشگری حسابرس داخلی و وظایفی که مطابق با استانداردهای حرفه‌ای است را در بر می‌گیرد [۱۱].

با مروری مجدد بر سه دیدگاه ذکر شده در بالا، دیده می‌شود که مدیریت مخارج عمومی در دولتی که بر شالوده‌ای از حسابداری و حسابرسی ضعیف بنا شده است، بیهوده بوده و می‌تواند نتایجی ناسازگار با پاسخگویی داشته باشد. از این رو، ضروری است تا شالوده

حسابداری، محکم بنا شود و در تمامی دستگاه‌های خدمات عمومی رخنه پیدا کند. در واقع، شالوده حسابداری قوی، مبنایی برای پاسخگویی در مدیریت مخارج عمومی است. این موضوع را می‌توان در طرح ارائه شده در شکل زیر بهتر درک نمود [۱۹]:



در این طرح، این واقعیت بیان می‌شود که شالوده حسابداری به طور مستقیم تحت تاثیر مدیریت مخارج عمومی است که از طریق رویه‌های حسابداری، بودجه‌بندی و نیز فرهنگ پاسخگویی، حاصل می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که شالوده حسابداری در سازمان‌ها تحت تاثیر رویه‌های حسابداری و پاسخگویی می‌باشد. همچنین، رویه‌های حسابداری و فرهنگ پاسخگویی تاثیر دوطرفه بر یکدیگر داشته و هر دو بر اجرای بودجه موثر هستند؛ به طوریکه، موفقیت یا عدم موفقیت در اجرا و یا عملکرد بودجه تحت تاثیر مدیریت بر مخارج عمومی قرار می‌گیرد [۱۹]. وجود این جنبه‌های گوناگون، تا حدی باعث بروز ابهام در ارزشیابی تمهیدات پاسخگویی شده است، زیرا هماهنگی مستمر در مورد این جنبه‌ها وجود ندارد. آنچه از یک جنبه مفید به نظر می‌رسد، ممکن است از جنبه دیگر مضر محسوب شود. مثلاً بازنگری قضایی قوانین و مقررات ممکن است از دیدگاه قانونی یک شکل دقیق از پاسخگویی عمومی در نظر گرفته شود و از سوی دیگر از دیدگاه

دموکراتیک نامناسب محسوب شود؛ [۱۵]. به طور خلاصه، مانند سایر پدیده‌های اجتماعی، پاسخگویی یک پدیده چند وجهی است و نمی‌تواند به صورت واقعی و معنی‌دار به وسیله یک معیار واحد مورد ارزیابی قرار گیرد.

### ۹. نتیجه‌گیری

با توجه به دیدگاه‌های گوناگون که در این مقاله مورد بحث قرار گرفت می‌توان به این نتیجه رسید که نقش حسابداری در چارچوب پاسخگویی نمی‌تواند اغراق‌آمیز باشد. آنچه در هر یک از دیدگاه‌ها دیده می‌شود این است که شالوده و پایه حسابداری و پاسخگویی در هم تنیده شده است. با این وجود، کمبودها و سربارهایی در این رابطه دیده می‌شود. وجود تعریف و تعابیر متفاوت از مفهوم پاسخگویی باعث شده تا از مفاهیمی چون مسئولیت‌پذیری و جوابگویی متمایز شود. از سوی دیگر، این سوال بدون پاسخ مطرح می‌شود که آیا ترکیبی از سه دیدگاه ارائه شده، به اندازه‌ای قوی هستند تا بتوانند مانع از افراط و تفریط در پاسخگویی شوند و کمبودها و سربارهای پاسخگویی را برطرف کنند [۱۵]. در نهایت، می‌توان چنین بیان کرد که، پاسخگویی بد نیست اما بدین دلیل که "همیشه کاری برای انجام دادن وجود دارد" خطرناک است. از این رو، نیاز است تا با تقویت نقش حسابداری در پاسخگویی، سربارها و کمبودهای پاسخگویی کاهش یابد و از این طریق شالوده و پایه تمامی مسئولیت‌ها، محکم بنا شود. پیشنهاد می‌شود تا محققین به مطالعات تجربی و نظری در خصوص تقویت رابطه حسابداری و پاسخگویی بپردازند.

### منابع و مأخذ

۱. الوانی، سید مهدی و قشقایی، فرشته، (۱۳۸۵)، "سازمان‌های غیر دولتی و چالش‌های

پاسخگویی"، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۴۹، ص ص ۳۶-۲۵.

۲. باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، **دانش حسابرسی**، سال یازدهم، شماره ۴۴، ص ص. ۳۷-۷۳.

۳. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۸)، **حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)**، انتشارات ترمه، چاپ اول.

۴. فقیهی، ابوالحسن، (۱۳۸۰)، "نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی: دیدگاهی تطبیقی"، **فصلنامه مطالعات مدیریت**، ص ص. ۵۳-۷۰.

۵. کثیری، حسین، (۱۳۷۸)، "حسابداری بر مبنای پاسخگویی در بخش عمومی"، **حسابرس**، شماره ۲، ص ص. ۲۹-۳۳.

۶. محمدیان، محمد، (۱۳۹۰)، "نقش و روابط حسابرِس، کمیته حسابرِس و هیئت مدیره در پاسخگویی به سهامداران"، **حسابرس**، شماره ۵۶، صفحه ۱۳۶.

۷. ملکیان، اسفندیار، عزیزپور، علی اکبری و دریایی، عباسعلی، (۱۳۹۰)، "مطالعه نقش آمارهای مالی دولتی در بهبود شفافیت، پاسخگویی و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای"، **تحقیقات حسابداری و حسابرِس**، شماره ۵، ص ص. ۷۲-۸۹.

۸. مهدوی، غلامحسین، (۱۳۸۴)، **حسابداری سازمان‌های دولتی و موسسات غیر انتفاعی (ترجمه)**، انتشارات سازمان حسابرِس، شماره ۱۳۴، جلد اول.

۹. وزیري کرمانی، سرور اعظم، (۱۳۸۳)، "پاسخگویی سازمان‌های دولتی استان هرمزگان"، رساله دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی.

10. Agyemang, G., (2009), "Responsibility and accountability without direct control?", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 22, No. 5, pp. 762-788.

11. Archambeault, D. S., Dezoort, F. T. and Travis P. H., (2008), "The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency", **Accounting Horizons**, Vol. 22, No. 4, pp. 375-388.
12. Beechy H. T., (2007), "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?", **The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal**, Vol. 12, No. 3, pp. 1-18
13. Behn. R., (2001), **Rethinking Democratic Accountability**, Washington, DC: Brookings Institution Press.
14. Berg. J. van den, (1999), "Verantwoorden of Vertrekken: Een Essay over Politieke Verantwoordelijkheid", The Hague: VNG uitgeverij.
15. Bovens, M., (2008), "Does Public Accountability Work? An Assessment Tool", **Public Administration**, Vol. 86, No. 1, pp. 225-242.
16. Dowdle, M., (2006), "Public Accountability: Conceptual, Historical, and Epistemic Mappings, Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences", Cambridge, Cambridge University Press, pp. 1-26.
17. Fisher, E., (2004), "The European Union in the Age of Accountability", *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 24, No. 3, pp. 495 – 515.



18. Gregory, D. S. and Guo, Ch, (2011), "Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, VOL. 40, NO. 2, PP. 270-295.
19. Iyoha, F. O. and Oyerinde, D., (2010), "Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 21, PP. 361-373.
20. Messner, M., (2009), "The limits of accountability", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 34, PP. 918-938.
21. Mulgan, R., (2003), **Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies**, Basingstoke: Palgrave.
22. Pavan. A; Reginato and G. Mudu, (2006), "Accounting Models and De Volution in the Italian Public Sector", *Pecunia*, Vol. 2, PP. 102-127.
23. Porter, A. B., (2009), "The audit trinity: the key to securing corporate accountability", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 24, No. 2, pp. 156-182.
24. Schacter, M., (2000), "Public Sector Reform in Developing Countries: Issues, Lessons and Future Direction", Available at: [www.log.ca](http://www.log.ca).

## **Dual role of accounting and accountability in public**

**Mohammad Mohammadian**

M. A. in Accounting

**Zeynab Mehtari**

M. A. in Accounting

Since the inception of governments, Accountability with accounting had connection. In this connection, Accounting has the main role in accountability performance and evaluation. As well as, Accountability considered as base and foundation of accounting. In recent years, has been created new accountability methods, such as web and online accountability. The other, the existent of different perspectives such as democratic, constitutional and learning where caused Dual role of accounting and accountability got public attention. In this paper, states Dual role of accounting and accountability in public with different perspectives. In democratic perspective, accounting and accountability should effectively link government activities to responsibility chains. In constitutional perspective, it is necessary to prevent and or discover financial fraud using accounting information based on accountability. In learning perspective, government accountability efficiency is related with accounting information system efficiency.

**Keywords:** Accounting, Accountability, Democratic Perspective, learning Perspective, Constitutional Accountability.