

# سیر تحول در چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی رویکرد حسابداری تعهدی و اثر شرایط اقتصادی بر آن

✍ دکتر غلامرضا کردستانی  
دانشیار گروه حسابداری دانشگاه  
بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین

✍ سمانه آقا کاظم شیرازی  
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه  
بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین

## مقدمه

تحولات سه دهه اخیر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداری‌ها، گویای این واقعیت است که این تحول تحت تاثیر ارتقای سطح پاسخ‌خواهی مردم صورت پذیرفته است. حساسیت ویژه پرداخت‌کنندگان مالیات و عوارض و تأمین‌کنندگان اصلی منابع مالی نهادهای بخش عمومی درباره مصرف و به کارگیری منابع مالی و اقتصادی، نهادهای مورد نظر را بر آن داشته است تا تدبیرهای خاصی برای ارتقای سطح کارایی و اثربخشی این منابع برگزینند. از این‌رو، رویکردهای متفاوتی برای تحقق این امر مطرح شده است که هر کدام به نوبه خود با حمایت‌ها یا مخالفت‌های صاحب نظران امور مالی بخش عمومی مواجه شده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۱).

برخی معتقدند که از دلایل تحول در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، ریشه در نظریه انتخاب عمومی دارد، نظریه انتخاب عمومی بر این مطلب تاکید دارد که دولت‌ها بسیار بزرگ و ناکارآمد هستند. حامیان این نظریه معتقدند که راه حل این ماجرا در کاهش نقش دولت و خصوصی‌سازی بیشتر فعالیت‌های آنها خلاصه می‌شود. آنها بر این باورند که راهکار رفع ناکارایی دولت‌ها را می‌توان با تجدید مدل و اصلاح عملیات و فعالیت‌های آنها بر مبنای مفهوم‌های بازار رقابت و کارایی و در نتیجه شبه بازرگانی کردن این نهادها، برطرف کرد. (نولا بور، ۲۰۱۲)

نظریه انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین را فراهم آورده که به وسیله بسیاری از دولت‌ها به اجرا درآمده است. حاکم شدن نظریه انتخاب عمومی و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین در

دهه ۱۹۸۰، موجب پذیرش کامل یا تعدیل شده رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی توسط تعدادی از کشورهای اروپایی گردید.

بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین، تاکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به کارگیری منابع عمومی است. این مدل مدیریت از مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند. مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تاکید می‌کند که به سوی برون سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است. اصلاحاتی که مدیریت عمومی نوین پرچم دار آن است، بیشتر بر افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات استوار است. (منفاردینی، ۲۰۱۰)

حامیان این رویکرد مدیریتی معتقدند که افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات در نهادهای بخش عمومی، از طریق ساز و کارهای مورد استفاده در مؤسسه‌های بخش خصوصی محقق می‌گردد که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه‌مند هستند، به بیان دیگر، تحت این رویکرد مدیریتی، دولت‌ها در این اندیشه هستند که منابع بالقوه‌ای می‌تواند از سوی نهادهای بخش خصوصی و از طریق مشارکت‌ها، برون سپاری خدمات و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مبتنی بر تأمین مالی مشترک دولت و بخش خصوصی، به بخش عمومی انتقال یابد. (نولا بور، ۲۰۱۲)

در برخی از کشورها، رویکرد مدیریت عمومی نوین با تعدیل‌های در خور ملاحظه‌ای رو به رو شد. آنها این سبک مدیریت را با

ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی منطبق کردند و سپس تحت شرایط خاص، آن را به اجرا درآوردند. این کشورها، ضمن پذیرش مزایای استقرار رویکرد مدیریت عمومی نوین برای ارتقای سطح کارایی و اثر بخشی فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بخش عمومی و ضرورت ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، همچنان بر استمرار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی حاکم بر مصرف منابع مالی عمومی تأکید کردند.

تفکر حاکم بر نحوه پذیرش مفاهیم کلیدی مدیریت نوین بخش عمومی و چگونگی استقرار و تحقق این مفاهیم موجب شد تا در ایالات متحده مدل گزارشگری مالی نوینی در اجرای بیانیه ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی ارائه شود. در این مدل گزارشگری مالی، عوامل کلیدی و ویژگی‌های بارز رویکرد مدیریت عمومی نوین دایر بر کارایی و اثربخشی و نتایج فعالیت‌ها و مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی ناشی از آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. به این ترتیب، در حال حاضر، دو رویکرد بر انتخاب مدل گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از این رویکردها به این نکته تأکید دارد که مدل گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی می‌تواند برای نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد و حامیان و مخالفان در خور ملاحظه‌ای نیز دارد. رویکرد دیگر بر نامناسب بودن مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی تأکید می‌کند و معتقد است که این نهادها باید از مدل‌های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند. (باباجانی، ۱۳۹۱)

در گذشته حسابداری بخش عمومی نسبت به بخش خصوصی که از سال‌های دور به سوی مبنای تعهدی حسابداری گرایش پیدا کرده است، با تحولات کمتری همراه بود. تنها در دو دهه اخیر حسابداری تعهدی توسط دولت‌ها در استرالیا، کانادا، نیوزیلند، انگلستان، و ایالات متحده به کار گرفته شده است. نیوزیلند، اولین کشور است که در سال ۱۹۹۲ حسابداری تعهدی را به کار گرفت. (نولا بور، ۲۰۱۲)

برودبنت و گوتری (۲۰۰۸) به جریان فزاینده تحقیقات حسابداری در بخش عمومی اشاره می‌نمایند که انطباق عملیات بخش خصوصی شامل روش‌های حسابداری مالی را در مؤسسات بخش دولتی بررسی می‌کنند. حرکت به سوی حسابداری تعهدی توسط دولت‌ها و تغییر در چارچوب نظری در حسابداری بخش عمومی قابل انتساب به فلسفه کلی مدیریت عمومی نوین از سال ۱۹۸۰ به بعد است.

مدیریت عمومی نوین در پنج کشور ایالات متحده، استرالیا، نیوزیلند، انگلستان، کانادا با اتخاذ روش‌های مشابه و گسترده‌ای اجرا شده است. فلسفه مدیریت عمومی نوین این است که مدیریت بخش خصوصی نسبت به بخش دولتی توانمندی بیشتری دارد. بنابراین هدف این است که تا حد امکان، فعالیت‌های دولت با استفاده از خصوصی‌سازی و پیمانکاری به بخش خصوصی واگذار شده و اندازه دولت کوچک‌تر شود. با این حال انتقال تمام فعالیت‌های بخش دولتی به خصوصی ممکن نیست. (نولا بور، ۲۰۱۲)

#### چارچوب نظری مبتنی بر پاسخ‌گویی

هندریکسن معتقد است که چارچوب‌های نظری، حکم قانون اساسی را دارند. در گزارشگری مالی دو چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری و مسئولیت پاسخ‌گویی دو جبهه پرفرودار و در عین حال مکمل یکدیگر هستند. به بیان دیگر، چارچوب نظری

حسابداری می‌تواند به صورت الوویت بندی شده و مبتنی بر چارچوب‌های نظری تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی باشد. در بخش خصوصی چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری و در بخش عمومی چارچوب مبتنی بر پاسخ‌گویی الوویت دارد.

اگرچه مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی از دیرباز جایگاه ویژه‌ای در کشورهای مردم سالار داشته است، لیکن توجه و تأکید بر این مفهوم در چارچوب نظری حسابداری مرهون سخنرانی یوجی ایجیری در سال ۱۹۸۲ در دانشگاه هاروارد است. مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی ریشه در فلسفه سیاسی و بر پایه دو مفهوم "حق دانستن حقایق" برای استفاده‌کنندگان و "الزام به ارائه حقایق" از جانب دولت استوار است. البته در این میان لازم است که ضمن برقراری جریان منصفانه اطلاعات از جانب پاسخ‌گو در جهت ادای حق دانستن برای پاسخ‌خواه، حریم‌های قانونی پاسخ‌گو نیز رعایت شوند. (باباجانی، ۱۳۸۳)

براساس ارتباط مسئولیت پاسخ‌گویی، پاسخ‌گو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است و در این میان، حسابداری به عنوان شخص ثالثی موظف است تا آنها را از جریان صحیح و به موقع اطلاعات مطمئن سازد. بنابراین در چنین شرایطی حسابداری به تنهایی متعلق به هیچ یک از طرفین نیست، بلکه از یک سو بر ارائه اطلاعات توسط پاسخ‌گو و تأمین حقوق پاسخ‌خواه تأکید دارد و از سوی دیگر با تأکید بر حفظ حریم قانونی پاسخ‌گو، منافع وی را مورد توجه قرار می‌دهد. این چارچوب با توجه به دو سویه بودن، منافع دو گروه را در بر می‌گیرد. امروزه مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی فراتر از خاستگاه حسابداری تبیین می‌شود و نقش ویژه‌ای را در گزارشگری بخش عمومی ایفا می‌کند. (ازامل و همکاران، ۲۰۰۴)

#### حسابداری در دولت و مدیریت عمومی نوین

پیش از اتخاذ حسابداری تعهدی، دولت‌ها متمایل به استفاده از حسابداری مبتنی بر مخارج بودند. با وجود این، بسیاری از دولت‌ها در واقع فرآیند انتقال از مبنای نقدی به نقدی تعدیل شده، نیمه تعهدی و تعهدی تعدیل شده را نیز تجربه کرده‌اند. برجسته‌ترین تفاوت ناشی از به کارگیری حسابداری تعهدی، سرمایه‌ای کردن و مستهلک کردن دارایی‌های بلند مدت است.

بر اساس حسابداری بر مبنای نقدی، تمام دارایی‌ها به عنوان مخارج، در سالی که تحصیل شده‌اند، ثبت و نیازی به کاهش ارزش و هیچ تخصیص هزینه برای دارایی به صورت سال به سال وجود ندارد. تصمیم‌گیری‌ها حول این موضوع هستند که آیا به جای مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای، دارایی‌های سرمایه‌ای جدید خریداری شوند یا خیر. به علاوه، عدم موفقیت در شناسایی تخصیص هزینه دارایی‌های سرمایه‌ای، درک مفاهیم مالی موجود برای حفظ سطح معین از خدمت را مشکل می‌سازد.

بنابراین کمبود اطلاعات در مورد هزینه و استهلاک، تصمیم‌گیری درباره توسعه و یا کاهش برنامه‌های عمومی را با مشکل مواجه می‌سازد. همچنین مسائلی در مورد بدهی‌ها وجود دارد، به عنوان مثال، بسیاری از دولت‌ها قبل از اجرای حسابداری تعهدی بدهی‌های بازنشستگی و بدهی‌ها برای سایر منافع اجتماعی دیگر را افزایش می‌دادند که در صورت‌های مالی ثبت نشده بودند. (آیفک، ۱۹۹۶)

در ظاهر، ممکن است به نظر برسد که حسابداری تعهدی، همانطور که در بخش خصوصی گسترش یافته است، می‌تواند برای بخش عمومی نیز به کار گرفته شود، اما گستره به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی باید مورد بررسی قرار گرفته شود.

تعدادی از استانداردگذاران چون هیأت حسابداری بخش عمومی کانادا، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا و هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی و نویسندگانی چون بارتون (۲۰۰۴)، چان (۲۰۰۳)، دنینگ (۲۰۰۰)، گراهام (۲۰۰۷)، لاگلین (۲۰۰۸)، پالوت (۱۹۹۲)، و سیمپکینز (۲۰۰۶) به بررسی روش‌هایی پرداختند که واحد تجاری و عمومی در به‌کارگیری آنها متفاوت هستند.

نهادهای فوق یکسری مسائلی را نشان می‌دهند که دولت و واحدهای تجاری در آنها با هم متفاوتند. این عوامل عبارتند از: اختیارات و اهداف؛ درآمد و منابع مالی؛ مخارج و دارایی‌ها؛ کارگزاران و ذینفعان می‌باشد.

دولت‌های منتخب، قدرت دارند تا منابع دولت را با اجرای خدمات اجتماعی مدیریت نمایند. دولت‌ها در فعالیت‌های غیرمبادله‌ای درگیر می‌شوند که به موجب آن مالیات دریافت می‌کنند بدون اینکه در عوض ارزشی معادل را فراهم کنند، یا خدمات اجتماعی ارائه می‌دهند بدون اینکه در عوض ارزشی معادل را دریافت کنند.

دارایی‌های سرمایه‌ای در دولت مانند زیر ساخت‌ها و خزانه‌های هنر ملی در برگیرنده محدوده وسیع‌تری از دارایی‌ها نسبت به واحدهای تجاری است، و در اصل، به عنوان ابزاری برای تولید درآمد به کار نمی‌روند. در نهایت، دولت‌ها نسبت به واحدهای تجاری مسئولیت پاسخ‌گویی بیشتری نسبت به ذینفعان گوناگون دارند. بنابراین لازم است تا رویه‌های حسابداری مختلف برای انواع فعالیت‌ها و دارایی‌ها در بخش عمومی مورد بررسی واقع شوند.

چند پژوهش، مشکلات مرتبط با قابلیت اتکا و مفید بودن به کارگیری مفاهیم حسابداری تعهدی موجود در بخش خصوصی برای سرمایه‌ای کردن منابع بخش عمومی مانند کتابخانه‌ها و دارایی‌های میراثی را تبیین کرده‌اند. در مقیاسی وسیع‌تر، ماهیت سود (و سایر شاخص‌ها در صورت‌های مالی تعهدی) بین بخش خصوصی و بخش عمومی متفاوت است؛ زیرا فلسفه وجودی بخش عمومی برای حداکثر کردن منافع نیست، منطق تفسیر نتایج عملیاتی دولت پیچیده‌تر است و داشتن مازاد لزوماً خوب نیست. (نولا بور، ۲۰۱۲)

توجه به حسابداری بخش عمومی، تنها سه دهه قدمت دارد. به عنوان مثال، جونز بر چشم‌انداز تاریخی دولت انگستان در ارتباط با حسابداری بخش عمومی چنین بیان می‌کند که دولت برای قرن‌ها نیازی به اثبات مشروعیت خود نداشت، دولت برای ایجاد و اجرای سیاست‌های مالی و حسابداری خود قدرت داشته و مسئولیت خود را انجام داده است. با این حال، دهه ۱۹۸۰ تغییرات عمده‌ای در روش مدیریت بخش عمومی به خود دید و مسئولان منتخب در دولت‌های کشورهای انگلوامریکن شروع به تفکر جدی درباره حسابداری تعهدی کردند.

در دهه ۱۹۸۰ فراخوان مدیریت عمومی نوین برای تعدیل بخش عمومی توسط چند پدیده تغذیه شد: (۱) اندازه رو به رشد

بخش عمومی؛ (۲) استاندارد زندگی رو به تنزل؛ (۳) هزینه رو به رشد دولت و بدهی دولت؛ (۴) سطوح رو به افزایش مالیات. این ملاحظات در بسیاری از ملل مردم سالار در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ ایجاد شدند و از طریق نارضایتی عموم بیان گردیدند، و از این طریق، راه به سکوه‌های انتخاباتی پیدا کرد. رهبری سیاسی این زمان که تاجر (در انگستان)، ریگان (در ایالات متحده)، مولرونی (در کانادا) و هاوک (در استرالیا) بودند، مدیریت عمومی نوین را به منصه ظهور رساندند، حتی با تغییر در رهبری کلینتون در آمریکا و کرترین در کانادا، باز هم تعدیلات ادامه یافتند. (ساوئی، ۱۹۹۵) تمام پنج کشور مورد مطالعه مشکلات مالی مشابهی داشتند. نرخ بهره‌های بلند مدت در طول دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ به شدت افزایش یافتند. مقایسه نرخ‌های بهره قبل از انجام اصلاح اقتصادی یعنی در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ و پس از اصلاح اقتصادی در کشورهای مورد بحث در جدول شماره ۱ قابل ملاحظه است.

| جدول شماره ۱ - خلاصه روند تحول در نرخ بهره / درصد |              |          |          |        |          |
|---------------------------------------------------|--------------|----------|----------|--------|----------|
| نام کشور                                          | ایالات متحده | انگلستان | استرالیا | کانادا | نیوزیلند |
| نرخ بهره در سال ۱۹۷۰                              | ۵۳.۷         | ۶۳.۸     | ۶۵.۶     | ۷۹.۷   | ۵۱.۵     |
| نرخ بهره در سال ۱۹۸۰                              | ۹۱.۱۳        | ۸۸.۱۴    | ۳۸.۱۵    | ۹۹.۱۴  | ۶۶.۱۷    |
| نرخ بهره در سال ۲۰۱۴                              | ۲۹.۵         | ۵۹.۸     | ۲۹.۵     | ۵۲.۶   | ۵۸.۸     |

همانگونه که در جدول شماره ۱ مشاهده می‌شود، کشورهای پیشرو در اصلاح نظام گزارشگری مالی در بخش عمومی همگی از مشکلات اقتصادی رنج برده‌اند.

### شرایط اقتصادی - مشای تحول نیازهای اطلاعاتی و چارچوب نظری

همانگونه که بیان گردید در سه دهه اخیر کشورهای انگلوامریکن شامل ایالات متحده، انگستان، استرالیا، کانادا و نیوزیلند مطالعات و پژوهش‌های گوناگون و ثمربخشی را در بخش عمومی انجام داده و بدین‌سان تغییر و تحولاتی شگرف در نظام گزارشگری مالی عمومی ایجاد کردند. در ادامه به فرآیند تحول در چارچوب نظری این کشورها اشاره می‌گردد که شرایط نامناسب اقتصادی و عدم پاسخ‌گویی دولت‌ها نسبت به آن، بستری را برای تغییر در نیازهای اطلاعاتی ایجاد کرده است.

#### ۱. روند تحول در نیوزیلند

کسری بودجه و بدهی رو به رشد عمومی دولت در نیوزیلند در طول دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ سبب ایجاد تورم دو رقمی در این کشور و کاهش رتبه اعتباری استاندارد زندگی از رتبه پنجم به رتبه بیست و پنجم شد. (لی، ۲۰۰۵ و آیفک، ۱۹۹۶) بر این اساس انتخابات سال ۱۹۸۴ بر پایه مفاهیم اقتصادی بنا و دولت جدید حزب کارگر، برگزیده شد. در سال ۱۹۸۹ قانون مالیه عمومی که نیاز به تهیه مجموعه‌ای کامل از صورت‌های مالی دولت بر اساس مبنای تعهدی داشت، مصوب شده و نیوزیلند به عنوان اولین کشور، صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی را در سال ۱۹۹۲ منتشر کرد. (آیفک، ۱۹۹۶)

در نیوزیلند ایده به کارگیری حسابداری تعهدی قبل از انتخابات سال ۱۹۸۴ ایجاد و یک کمیته فرعی برای مطالعه بخش عمومی

در سال ۱۹۸۱ تأسیس شد که در سال ۱۹۸۴ یک پیش‌نویس و در سال ۱۹۸۷ اولین استاندارد حسابداری بخش عمومی خود را منتشر کرد. گروه مذکور در سال ۱۹۸۶ به کمیته حسابداری بخش عمومی تبدیل و طی سال‌های ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۱ رهنمودهای فنی منتشر کرد. در سال ۱۹۹۳، بیانیه رسمی کمیته حسابداری بخش عمومی استخراج و یک روش استانداردگذاری جداگانه برای بخش عمومی به تصویب رسید.

مصوبه گزارشگری مالی سال ۱۹۹۳ هیأت بررسی استانداردهای حسابداری را به عنوان نهادی مستقل با تصدی قانونی بر استانداردهای حسابداری بخش خصوصی و بخش عمومی را تأسیس کرد که مسئولیت آن مطابقت با استانداردهای گزارشگری مالی مدون توسط هیأت استانداردهای گزارشگری مالی و حمایت قانونی بود (هیأت استانداردهای حسابداری نیوزیلند، ۲۰۱۰). در سال ۲۰۰۲، هیأت استانداردهای حسابداری نیوزیلند اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را در دستور کار خود قرار داد که این امر مستلزم فرآیند طولانی است. در سال ۲۰۱۱ هیأت به این نتیجه رسید که نیازهای استفاده‌کنندگان نمی‌تواند توسط مجموعه‌ای جداگانه از استانداردهای اعمال شده تأمین شود. (نولا بور، ۲۰۱۲) از مطالب مذکور

**هیأت استانداردهای حسابداری نیوزیلند بر این باور است که نیازهای استفاده‌کنندگان نمی‌تواند توسط مجموعه‌ای جداگانه از استانداردهای اعمال شده تأمین شود**

استنباط می‌گردد که شرایط نامناسب اقتصادی از یک سو و عدم پاسخ‌گویی دولت نسبت به شرایط پیشگفته از سوی دیگر، موجب تغییر در نیازهای اطلاعاتی شده است.

## ۲. روند تحول در استرالیا

در اواسط دهه ۱۹۷۰، چوا و سینکلایر رکود اقتصادی استرالیا را به عنوان مانعی برای رشد اقتصادی، مورد مطالعه قرار دادند. سایر تحقیقات دیگر در دهه ۱۹۷۰ به نتایج مشابهی، مبنی بر غیرپاسخ‌گو بودن دولت، دست یافتند (پوتر، ۱۹۹۹). در سال ۱۹۸۳، دولت کارگری‌هاوک با نگرشی اصلاح طلبانه برای اداره دولت انتخاب شد. در آن زمان، بنیاد تحقیق حسابداری استرالیا به عنوان نهاد مؤسسه حسابداران خبره استرالیا، جامعه حسابداران استرالیا و همچنین هیأت استانداردهای حسابداری بخش خصوصی و هیأت استانداردهای حسابرسی نیز بود. (پارکر و گوتری، ۱۹۹۳) چوا و سینکلایر (۱۹۹۴) رویدادهایی که منجر به تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی شده را تبیین و اشاره داشتند که در سال ۱۹۷۹ حسابداران دولتی برای پیشرفت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با وجود اینکه به دنبال حسابداری تعهدی نبودند اما به بنیاد تحقیق حسابداری استرالیا روی آورده و یک رقابت میان بخش خصوصی و عمومی برای حسابداران دولتی، درحرفه پدید آمد؛ در نهایت در سال ۱۹۸۳، هیأت استانداردهای حسابداری بخش

عمومی برای گسترش حسابداری مالی و استانداردهای گزارشگری برای دولت، تأسیس شد.

قبل از پیشرفت این هیأت، صورت‌های مالی تعهدی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری بخش خصوصی توسط ایالت والز جنوبی آماده می‌شد. رئیس منتخب جدید والز جنوبی در سال ۱۹۸۸، یک عهد و پیمان انتخاباتی مبنی بر ارتقای کارایی دولت با انتقال دولت به بخش خصوصی بست. وی دستور عمل حسابداری تعهدی را برای این ایالت اجرا و اولین مجموعه از صورت‌های مالی تعهدی خود را منتهی به سال ۱۹۹۳ ارائه کرد. (بارتون، ۲۰۰۹) بارتون (۲۰۰۴) نشان داد که هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به اتخاذ و اعمال استانداردهای بخش خصوصی در بخش عمومی تمایل دارد. پس از به کارگیری موفقیت‌آمیز مبنای تعهدی در والز جنوبی، دولت ملی اتخاذ حسابداری تعهدی را در سال ۱۹۹۲ اعلام و صورت‌های مالی تعهدی برای کل دولت برای اولین بار در ۱۹۹۶ ایجاد شد.

استانداردهای حسابداری در استرالیا برای بخش‌های خصوصی و دولتی توسط عنوان هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا تدوین گردید. پس از آن در سال ۱۹۸۴ هیأت بررسی استانداردهای حسابداری برای بررسی استانداردهای تدوین شده توسط حرفه تشکیل شد. در سال ۱۹۸۸، هیأت بررسی استانداردهای حسابداری با هیأت استانداردهای حسابداری حرفه ادغام گردید؛ در سال ۱۹۹۱ هیأت بررسی استانداردهای حسابداری به عنوان هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا نام‌گذاری و در اوایل جولای سال ۲۰۰۸ سه استاندارد بخش عمومی توسط هیأت مذکور تدوین شد. (کوبر، ۲۰۱۰)

## ۳. روند تحول در انگلستان

تاریخچه دولت انگلستان در زمینه توجه به عملکرد خدمات شهری به چهل سال گذشته باز می‌گردد. هامفری و همکاران (۱۹۹۳) مسأله مدیریت بخش عمومی را به عنوان "قَورَن" در دهه ۱۹۸۰ در انگلستان توصیف می‌کنند. اولین کاربرد گسترده حسابداری تعهدی در سال ۱۹۹۱، هنگام به کارگیری بیمارستان‌های خدمات بهداشت ملی، از حساب‌های بخش خصوصی بود. (الوود، ۲۰۰۲)

حسابداری و بودجه‌بندی منابع توسط وزیر دارایی در بودجه ۱۹۹۳ مورد توجه قرار گرفت که گسترده‌تر از اتخاذ حسابداری تعهدی و با تاریخچه طولانی و مبتنی بر مدیریت مالی نوین سال ۱۹۸۲ بود، (آیفک، ۲۰۰۲). در سال ۱۹۹۴، حسابداری و بودجه‌بندی منابع دولت بر مبنای حسابداری تعهدی منتشر شد. به پیروی از چاو و همکاران (۲۰۰۷)، مجلس انگلستان، مجموعه‌ای منسجم از حساب‌های مورد نظر برای دولت مرکزی را ارائه کرد. سال ۲۰۰۰ اولین سالی بود که دولت انگلستان، حسابداری تعهدی را مورد استفاده قرار داد. (آیفک، ۲۰۰۲)

هدف اصول پذیرفته حسابداری انگلستان، در خصوص حسابداری و افشای الزامات شرکت‌ها در سال ۱۹۸۵ بود و مشخص شد که در چارچوب حساب‌های بخش عمومی، باید مبنای تعهدی اتخاذ شود. در سال ۱۹۹۶، دولت، هیأت مشورتی گزارشگری مالی را برای مشورت به خزانه‌داری برای به کارگیری اصول پذیرفته شده تأسیس کرد و در انتخابات سال ۱۹۹۷، حزب کارگر به عنوان

حزب حاکم، جایگزین محافظه کاران شد، و در سال ۱۹۹۸ تصمیم به توسعه حساب‌های تعهدی تمام بخش دولتی برای گرفته شد. (چاو و همکاران، ۲۰۰۷)

در جولای سال ۲۰۱۱، خزانه‌داری خلاصه‌ای از گزارش حسابرسی نشده بخش جامع دولتی برای سال مالی ۲۰۰۹-۲۰۱۰ منتشر کرد که مطابق بند ۱ گزارش، بازرسی و حسابرس مستقل باید اظهارنظری بر حساب‌های تعهدی ارثه و خزانه‌داری باید حساب‌های حسابرسی شده را تا ۳۱ دسامبر ۲۰۱۱ منتشر کند و این موارد در نوامبر سال ۲۰۱۱ منتشر گردیدند. (چاو، ۲۰۰۸)

بر اساس تفاهم‌نامه‌ای، گزارشگری مالی بخش عمومی براساس الویت زیر تهیه می‌شوند: (۱) استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛ (۲) استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی؛ و (۳) استانداردهای حسابداری انگلستان منتشر شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری.

#### ۴. روند تحول در ایالات متحده

ایالات متحده در حال حاضر دارای دو نهاد تدوین‌کننده استاندارد حسابداری دولتی است. این دو نهاد عبارتند از هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی برای دولت مرکزی، و هیأت استانداردهای حسابداری دولتی برای دولت‌های ایالتی و محلی. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به یک مسیر ۷۰ ساله حسابداری تعهدی برای دولت در ایالات متحده اشاره دارد. در سال ۱۹۵۰ بنگاه‌های اقتصادی متنوعی در سطح دولت مرکزی، به کارگیری حسابداری تعهدی را نیاز داشتند، اما تا زمان توسعه هیأت استانداردهای حسابداری دولت مرکزی چنین استانداردی تدوین نشده بود و هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سال ۱۹۸۴ تحت نظارت بنیاد حسابداری مالی تأسیس شد. بنیاد مذکور، نهاد غیرانتفاعی بخش خصوصی است که بر روی هیأت استانداردهای حسابداری مالی نظارت دارد که مجموعه استانداردهای غیرانتفاعی را در ایالات متحده تدوین می‌کند. تدوین استاندارد حسابداری ایالت و دولت محلی از یک نهاد قبلی به نام شورای ملی حسابداری دولتی به هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی تغییر جهت داد و ۳۶ ایالت از ۵۰ ایالت در ایالات متحده قانونی دارند که استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی را حداقل برای برخی از بخش‌های سیاسی فرعی خود تجویز می‌نمایند.

در ژانویه سال ۱۹۹۹، بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی بر پایه پاسخ‌گویی از دو بعد رعایت قوانین که با ایجاد حساب‌های مستقل، صورت‌های مالی اساسی و بحث تجزیه و تحلیل مدیریت را برای دولت‌های ایالتی و محلی، و مدل گزارشگری مالی برای صورت‌های مالی جامع دولت بر مبنای حسابداری تعهدی کامل را منتشر کرد که شامل شناسایی و استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای بود.

انتشار این استاندارد حاصل بیش از ۱۵ سال تلاش که شامل بیانیه شماره ۱۱ هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی که هرگز عملیاتی نشد، بود. بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی یک جدول زمانی اجرایی را بر مبنای اندازه دولت مطرح کرد که دولت‌های خاص باید

تا پایان سال ۲۰۰۴ موافقت خود را اعلام می‌کردند (کراوچوک و ورهیس، ۲۰۰۱). تدوین استاندارد حسابداری در سطح دولت مرکزی در حدود صلاحیت سه اداره دیوان محاسبات آمریکا؛ خزانه داری ایالات متحده؛ و اداره مدیریت و بودجه بود که در سال ۱۹۹۰ این سه نهاد تفاهم‌نامه‌ای برای ایجاد هیأت استانداردهای حسابداری دولت مرکزی بنا نهاده و استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی را در سال ۱۹۹۵ منتشر کردند. (نولا بور، ۲۰۱۲)

در سال ۲۰۰۴، هیأت بیانیه شماره ۴۴ خود را با عنوان گزارش اقتصادی برای تعدیل بیانیه شورای ملی حسابداری عمومی ارائه کرد. بر این اساس، دولت باید اطلاعات آماری را در ۵ طبقه به شرح زیر ارائه کند.

۱. بخش روندهای مالی که نشانگر شرایط مالی در دوره زمانی بود.

۲. ظرفیت درآمد که در واقع توانایی کسب درآمدهای دولت از منابع داخلی است.

۳. ظرفیت بدهی که توان استقراض جدید را بر اساس توان انعطاف‌پذیری مالی نشان می‌دهد.

۴. آمارهای اقتصادی و سرشماری که بحث محیط اقتصادی، اجتماعی و مقایسه بین دولت‌ها را تبیین می‌کند.

۵. داده‌های عملیاتی که درک بهتری از منابع گزارش شده را گزارش می‌کند. (گرنوف و همکاران، ۲۰۱۱)

#### ۵. روند تحول در کانادا

در بودجه سال ۱۹۹۴، وزیر دارایی کانادا، تعهدی را با عنوان بررسی برنامه اعلام کرد. در بودجه سال ۱۹۹۵ وزیر قصد دولت مرکزی را حرکت به سوی حسابداری تعهدی کامل اعلام کرد. اطلاعیه رسمی بودجه سال ۱۹۹۵ بعد از دو کمیته گلاسکو (۱۹۶۲) که بر سازماندهی دولت و کمیته لمبرت (۱۹۷۹) اعلام شد که بر مدیریت مالی و پاسخ‌گویی فعالیت می‌کردند و نیاز برای تغییرات عمده در سازماندهی دولت و مدیریت مالی را تشخیص داده بودند، کمیته گلاسکو به صراحت درباره الزام حسابداری تعهدی نوشت، در حالی که کمیته لمبرت برای سیستم حسابداری مبتنی بر هزینه را الزامی کرد. (بیکر و رنی، ۲۰۰۸)

در حال حاضر، کانادا، هیأت تدوین استاندارد جداگانه برای حسابداری دولتی، هیأت حسابداری بخش عمومی و مجموعه‌ای مجزا از اصول پذیرفته شده حسابداری برای بخش عمومی دارد. استانداردهای بخش عمومی در تابستان سال ۱۹۷۵ توسط کمیته مشترک هدایت تحقیق انجمن حسابداران خبره کانادا تأسیس شد. گزارشگری مالی دولت، در دهه ۱۹۸۰، نتیجه گرفت که نیاز به استانداردهای گزارشگری مورد توافق عام برای دولت کانادا وجود دارد. در حال حاضر، صورت‌های مالی دولت کانادا بسیار پیچیده است و در بیان و واژگان آنقدر متنوع‌اند که حتی اشخاص آشنا با حسابداری دولتی در درک اطلاعات ارائه شده دشواری دارند.

در سال ۱۹۸۱ در کانادا، کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی تأسیس و نقش بهبود و هماهنگی گزارشگری مالی دولت را داشته و استانداردهای مبتنی بر مبنای تعهدی را ایجاد نکرده و اولین چالش مواجهه کمیته این بحث بود که دولت نیاز به مجموعه‌ای مجزا از استانداردهای حسابداری ندارد.

|              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| نیوزیلند     | کسری بودجه (۱۹۷۰ و ۱۹۸۰)، تشکیل کمیته فرعی برای مطالعه بخش عمومی (۱۹۸۱)، تورم دو رقمی (۱۹۸۳)، کاهش رتبه اعتباری سطح زندگی این کشور (۱۹۸۳)، انتخاب دولت حزب کارگر (۱۹۸۴)، تبدیل کمیته فرعی سال ۱۹۸۱ به کمیته حسابداری بخش عمومی (۱۹۸۴)، تشکیل قانون مالییه عمومی (۱۹۸۹)، ارائه رهنمودهای فنی توسط کمیته حسابداری بخش عمومی (۱۹۸۸-۱۹۹۱)، انتشار اولین صورتهای مالی بر مبنای تعهدی به عنوان اولین کشور (۱۹۹۲)، تصویب روش استانداردهای جداگانه برای بخش عمومی (۱۹۹۳)، تشکیل هیأت بررسی استانداردهای حسابداری (۱۹۹۳)، تصمیم هیأت مبنی بر اتخاذ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (۲۰۰۲) جایگزینی هیأت گزارشگری برون سازمانی هیأت به جای هیأت بررسی استانداردهای حسابداری (۲۰۱۱).                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| استرالیا     | رکود اقتصادی استرالیا به عنوان مانع رشد اقتصادی (۱۹۷۰)، انتخاب دولت حزب کارگر (۱۹۸۳)، تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۱۹۸۳)، تشکیل هیأت بررسی استانداردهای حسابداری توسط دولت، برای بررسی استانداردهای تدوین شده توسط حرفه و انتشار آنها (۱۹۸۴)، تعهد دولت جدید والز جنوبی مبنی بر انتقال بخش عمومی به خصوصی (۱۹۸۸)، اعلام دولت ملی مبنی بر اتخاذ حسابداری تعهدی (۱۹۹۲)، ارائه کلیه صورتهای مالی بخشها بر مبنای حسابداری تعهدی (۱۹۹۴)، تهیه صورتهای مالی کل دولت بر مبنای تعهدی (۱۹۹۶)، ادغام هیأت بررسی استانداردهای حسابداری با هیأت استانداردهای حسابداری حرفه (۱۹۸۸)، هیأت بررسی استانداردهای حسابداری به عنوان هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا مجدداً نامگذاری (۱۹۹۱)، ادغام هیأت بررسی استانداردهای حسابداری بخش عمومی و هیأت بررسی استانداردهای حسابداری استرالیا (۲۰۰۰)، تصمیم هیأت گزارشگری مالی مبنی بر اتخاذ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (۲۰۰۵) و تدوین و انتشار سه استاندارد بخش عمومی توسط هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۲۰۰۸). |
| انگلستان     | فوراً مسئله مدیریت بخش عمومی (۱۹۸۰)، کاربرد گسترده حسابداری تعهدی (همزمان با به کارگیری حسابهای بخش خصوصی توسط بیمارستانهای خدمات بهداشت ملی) (۱۹۹۹)، پیگیری وزیر دارایی از حسابداری و بودجه بندی منابع که گسترده تر از حسابداری تعهدی نیز بود (۱۹۹۳)، ارائه حسابداری و بودجه بندی منابع دولت بر مبنای حسابداری تعهدی (۱۹۹۴)، تشکیل هیأت مشورتی گزارشگری مالی برای مشورت در زمینه به کارگیری اصول پذیرفته شده به خزانه داری (۱۹۹۶)، انتخاب حزب کارگر (۱۹۹۷)، به کارگیری حسابداری تعهدی برای دولت انگلستان (۲۰۰۰)، تصمیم هیأت مبنی بر اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (۲۰۰۹-۲۰۱۰) و ارائه گزارش حسابرسی نشده بخش جامع دولت توسط خزانه داری (۲۰۱۱)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ایالات متحده | تشکیل کمیته ملی حسابداری شهری (۱۹۳۳)، احساس نیاز بنگاههای اقتصادی متنوع در سطح دولت مرکزی (۱۹۵۰)، فشار برای تهیه صورتهای مالی بر مبنای تعهدی (۱۹۷۰)، تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی تحت نظارت بنیاد حسابداری مالی (۱۹۸۴)، ایجاد یک تفاهم نامه برای ایجاد هیأت استانداردهای حسابداری دولت مرکزی (۱۹۹۰)، انتشار استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی توسط هیأت استانداردهای حسابداری دولت مرکزی (۱۹۹۵)، انتشار بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۱۹۹۹) و انتشار بیانیه شماره ۴۴ هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۲۰۰۴).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| کانادا       | تعهد وزیر دارایی برای بررسی برنامه (۱۹۹۴)، تبیین قصد دولت مرکزی برای حرکت به سوی حسابداری تعهدی (۱۹۹۵)، تشکیل کمیته گلاسکو برای فعالیت های سازماندهی دولتی (۱۹۶۲)، تشکیل کمیته لمبرت برای فعالیت های مدیریت مالی و پاسخ گویی (۱۹۷۹)، تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری دولتی توسط انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۷۵)، نیاز به استانداردهای گزارشگری مورد توافق عام برای دولت ها در کانادا (۱۹۸۰)، تشکیل کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (۱۹۸۱)، تهیه اولین صورتهای مالی حسابرسی شده بر مبنای حسابداری تعهدی (۲۰۰۳) و الزام هیأت استانداردهای بخش عمومی در به کارگیری حسابداری تعهدی (۲۰۰۵-۲۰۰۶).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

## ۶. روند تحول در ایران

در دهه های گذشته در کشور ایران برای اهداف گزارشگری، ذینفعان نقشی نداشته اند، اما در سال های اخیر با افزایش بحث مسئولیت پاسخ گویی و تضاضای پاسخ خواهان (که در حقیقت همان عموم مردم شامل پرداخت کنندگان مالیات، عوارض و... هستند) نیاز به ارائه اطلاعات جدید را ایجاد کردند؛ این تقاضای منطقی ذینفعان به همراه مشکلات اقتصادی کشور، روند تحول در گزارشگری مالی بخش عمومی را دامن زده است.

گزارشگری مالی در بخش عمومی در ایران رویکردی سنتی داشته و از صد سال گذشته تاکنون تحت تأثیر قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی مصوب سال های ۱۲۸۹، ۱۳۱۲، ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶، قانون برنامه های عمرانی سوم و دستورالعمل حسابداری مربوط و قانون مالی و معاملاتی دانشگاه ها و آئین نامه اجرایی مربوط بوده است.

برای تدوین رویه ها و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، روند تحول بر اساس ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، بند (ز) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، ماده ۵۶ آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه ها بوده است. اما سازمان حسابرسی با ایجاد کمیته ای، تحت عنوان کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از مرداد ماه سال ۱۳۸۸ شروع به کار کرده و پس از انجام مطالعاتی پیش نویس هایی را در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۹ ارائه کرد. (باباجانی، ۱۳۹۲، ۳۴۹)

پس از بررسی های به عمل آمده، اکنون مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی شامل چهار بخش منفک ویژگی های کیفی اطلاعات گزارش های مالی با مقاصد عمومی، عناصر صورتهای مالی، واحد گزارشگر و اهداف گزارشگری مالی در ایران وجود دارد.

در مفاهیم نظری در بخش عمومی ایران پایه و اساس، چارچوب

مبتنی بر پاسخ‌گویی قرار داده شده است و به صورت ضمنی به چارچوب مبتنی بر تصمیم نیز تأکید شده است. هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، کمک به ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت بیان شده است. گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولان بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهند. تمرکز اصلی مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی بر گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی است.

بر اساس این چارچوب نظری شهروندان دارای حق پاسخ‌خواهی از دولت در قبال منابع در اختیار آنها هستند. دولت منابع عمده‌ای در اختیار دارد و باید در مورد نحوه مصرف این منابع، اطلاعات در اختیار استفاده‌کنندگان خویش قرار دهد؛ استفاده‌کنندگان شامل پنج طبقه شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبری و مقامات اجرایی هستند و نیازهای اطلاعاتی این استفاده‌کنندگان عبارت‌اند از ارزیابی رعایت بودجه که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات تجاوز نکند، وضعیت مالی و عملکرد مالی که ارزیابی نتایج عملیاتی دوره جاری و مقایسه آن با دوره‌های قبل را مدنظر قرار داده است، رعایت سایر قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی مدنظر قرار گرفته است.

کمیته مذکور پس از ارائه مفاهیم نظری، تاکنون ۳ استاندارد در زمینه نحوه ارائه صورت‌های مالی، نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات) را به تصویب رسانیده و پیش‌نویس استانداردهای شماره ۴ تا ۶ در سال ۱۳۹۲ با عناوین درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای، دارایی‌های ثابت مشهود و موجودی‌ها در دست بررسی هستند.

با این حال وضعیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران به این صورت است که در سطح دولت گزارشگری مالی صرفاً به تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور محدود شده است. دستگاه‌های اجرایی یک سیستم حسابداری مبتنی بر جریان منابع مالی و مبنای نقدی تعدیل شده را به کار می‌گیرند؛ صورت‌های مالی اساسی با مفهوم پذیرفته شده آن تنظیم و ارائه نمی‌گردند.

بر اساس شواهد موجود می‌توان نقاط ضعف گزارشگری مالی بخش عمومی را فقدان چارچوب نظری و اصول و استاندارد پشتوانه نظری کافی، عدم گزارشگری مالی در سطح دولت، عدم انتشار عمومی گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، به کارگیری رویکردهای گوناگون اندازه‌گیری و مبنای مختلف حسابداری، به لحاظ فقدان پشتوانه نظری، اعمال سیستم حسابداری حساب‌های مستقل بدون پشتوانه نظری، به کارگیری شکل سنتی سیستم کنترل بودجه‌ای و عدم ارتباط مناسب با سیستم حسابداری موجود و عدم انتخاب سرفصل‌های حسابداری بر مبنای تئوری وجوه و با هدف مسئولیت پاسخ‌گویی، بیان کرد.

### نتیجه‌گیری

تحولات روز افزون در زمینه‌ی اداره امور دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی موجب شده است این قبیل نهادها مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی حاکم بر تحصیل، مصرف و به کارگیری منابع عمومی را به صورت جدی مورد بررسی قرار

داده و سطح این مسئولیت را به نفع خود و شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق ارتقا بخشند. از آنجا که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی از سیستم‌های فعال و موثر در ایفا و ارزیابی نظام پاسخ‌گویی، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است، بنابراین مقاله حاضر بر آن است تا با بررسی تطبیقی تحقیقات صورت پذیرفته در سطح بین‌المللی، محرک‌ها و عوامل کلیدی تأثیرگذار بر تحول در چارچوب نظری و مبنای حسابداری را مورد بررسی قرار دهد.

مطالعات متعدد نشان دادند که دلیل عمده تحول در نظام گزارشگری مالی، ارتقای سطح پاسخ‌خواهی و افزایش میزان حساسیت

پرداخت‌کنندگان مالیات، عوارض و تأمین‌کنندگان اصلی منابع مالی نهادهای بخش عمومی درباره مصرف و به کارگیری منابع مالی و اقتصادی است. به بیان دیگر، ذینفعان به دنبال اطلاعات بیشتری در زمینه به کارگیری منابع هستند. البته برخی دیگر نیز معتقدند که علت تحول ریشه در نظریه انتخاب عمومی دارد، نظریه انتخاب عمومی بر این مطلب تأکید دارد که دولت‌ها بسیار بزرگ و ناکارآمد بوده و راه حل این مساله کاهش نقش دولت و خصوصی سازی بیشتر فعالیت‌های آن است.

نتایج حاکی از آن است که نیوزیلند و استرالیا به ترتیب به عنوان کشورهای پیش‌رو در زمینه به کارگیری مبنای تعهدی حسابداری هستند که این امر از طریق تشکیل نهادهای مرتبط و حمایت دولت صورت پذیرفته است. در ایالات متحده و کانادا نیز حرکت دولت به سمت حسابداری تعهدی صورت گرفته است، اما سرعت آن از نیوزیلند و استرالیا به نسبت پایین‌تر بوده و در این راستا، نهادهای تدوین استاندارد جداگانه‌ای نظیر استانداردهای حسابداری دولت مرکزی و هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی را ایجاد کرده‌اند.

وجوه اشتراک و افتراق در اعمال حسابداری تعهدی، منجر به ایجاد فشارهایی گردید که کماکان نیز ادامه‌دار هستند. نخست اینکه از آنجایی که بخش عمومی اساساً متفاوت از بخش خصوصی است، بنابراین انتقال حسابداری بخش خصوصی به عمومی به صورت یکجا امکان‌پذیر نیست. در این راستا، چالش‌های بسیاری برای نیوزیلند و استرالیا وجود داشت که روش تدوین استاندارد واحدی را برای هر دو بخش اتخاذ کردند. دوم آنکه تمام پنج کشور پیشگفته تمایل به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به صورت بین‌المللی داشتند، اما هیچ‌یک از آنها این استانداردها را اتخاذ نکردند و سوم اینکه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستقل در ایالات متحده و کانادا به سوی تدوین راهنمایی برای پاسخ‌گویی خارج از صورت مالی حرکت کردند.

به نظر می‌رسد که مسیر طی شده به نتایج مفیدی چون تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی رهنمون خواهد شد که این امر همکاری دولت‌ها، اعمال مدیریت عمومی نوین و اجرای مسئولیت پاسخ‌گویی در سطح وسیع‌تری را طلب می‌کند. همزمان با تحولات در کشورهای مزبور، در کشور ایران نیز طی چند سال اخیر اقداماتی صورت پذیرفته است، لیکن تا کنون به نتیجه‌نهایی و مدل گزارشگری مناسب در بخش عمومی دست نیافته‌اند؛ بنابراین با توجه به سرعت بالای تغییرات جوامع بشری در دنیای کنونی، به دولتمردان پیشنهاد

۲. باباجانی، جعفر و همکاران (۱۳۹۱) پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهرداری تهران.  
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۸۹) «ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن»، نشریه حسابرس، سال دوازدهم، شماره ۴۹، تابستان.

۴. باباجانی، جعفر (۱۳۸۲) «مسئولیت پاسخ‌گویی و تحولات حسابداری عمومی موضوع بیانیه ۳۴» پژوهش نامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره ۸ صص ۳۵-۶۲.

5. Baker R and Rennie MD (2006) Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. Canadian Accounting Perspectives : (1) 5 112-83.

6. Barton A. (2011), «Why Government should use the Government Finance Statistics Accounting System», Abacus, Vol. 47, No. 4.

7. Barton A (2004) How to profit from defence: A study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia. Financial Accountability & Management 304-281 : (3) 20.

8. Broadbent J and Guthrie J (2008) Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. Accounting, Auditing & Accountability Journal 169-129 : (2) 21.

9. Burritt R. , Welch S. (1997), «Accountability for the environmental performance of the Australian Commonwealth Public Sector», Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 10, n. 4, pp. 561-532.

10. Chan JL (2008) Chapter 3: The history of American government accounting reform. Available at: <http://jameslchan.com/papers/ChanAmGASCh3Sept08.pdf> (accessed 29 October 2011).

11. Chow D, Humphrey C and Moll J (2007) Developing whole of government accounting in the UK: Grand claims, practical complexities and a suggested future research agenda. Financial Accountability & Management 54-27 : (1) 23.

12. Christensen M and Parker L (2010) Using ideas to advance professions: Public sector accrual accounting. Financial Accountability & Management 266-246 : (3) 26.

13. Ezzamel M. , Hyndman N. S. , Johnson A. , Lapsley I. , Pallot J. (2004), «Has Devolution Increased Democratic Accountability?», Public Money and Management, June, pp. 152 – 145.

14. GASB White Paper. (2013) «Why Governmental Accounting & Financial Reporting is—and should be—different», [www.gasb.org](http://www.gasb.org).

15. Granof. H Michael & Saleha B. Khumawala. (2011) «Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices», chapter 11, pp. 473-471.

16. Monfardini P. (2010), Accountability in the new public sector: a comparative case study, International Journal of Public Sector Management, Vol. 23 Iss: 7 pp. 646 – 632

17. Kober R, Lee J and Ng J (2010) Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. Financial Accountability & Management 298-267 : (3) 26.

18. Nola Buhr (2012), «Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years», Accounting History, 309-287 (4-3) 17.

19. Jones Rowan. (1992) «the development of conceptual frameworks of accounting for the public sector», Financial Accounting & Management, Vol. 8, No. 4, pp. 264-249.

20. West B and Carnegie GD (2010) Accounting's chaotic margins: Financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2006-2002. Accounting, Auditing & Accountability Journal 228-201: (2) 23.

می‌شود تا کوچک‌سازی بخش دولتی را تحقق بخشند و همچنین از اعضای هیأت تدوین استانداردها تلاش در تسریع تدوین استانداردها انتظار می‌رود. انجام مطالعات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش عمومی، نقشه راه به نسبت مناسبی برای تدوین بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری این بخش فراهم می‌کند و مبانی نظری آن را انسجام کافی برخوردار و اجرای آنها را تسهیل می‌کند، البته تحقق این امر، مستلزم زمان و بودجه کافی است؛ باشد که در آینده‌ای نه چندان دور به همت اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و تحقیقات متعدد در این زمینه، بخش عمومی کشور نیز شاهد استانداردها و مدل گزارشگری مالی متناسبی گردد.

#### پی‌نوشت‌ها:

1. AARF: Australian Accounting Research Foundation
2. PSAAC: Public Sector Accounting and Auditing Committee (Canada)
3. PSAB: Public Sector Accounting Board (Canada)
4. PSAC: Public Sector Accounting Committee (New Zealand)
5. PSASB: Public Sector Accounting Standards Board (Australia)
6. RAB: Resource Accounting and Budgeting (UK)
7. SORP: Statement of Recommended Practice (Canada)
8. WGA: Whole of Government Accounting (UK)
9. XRB: External Reporting Board (New Zealand)
10. Barton
11. Beiker & Reni
12. Chan
13. Chow
14. Glassco
15. Guthrie
16. Kober
17. Laughlin
18. Lambert
19. Nola Buhr
20. Lee
21. Pallot
22. Parker
23. Simpkins
24. AASB: Australian Accounting Standards Board
25. ARSB: Accounting Research and Standards Board (New Zealand)
26. ASB: Accounting Standards Board (UK)
27. ASRB: Accounting Standards Review Board (New Zealand)
28. CIAH: Comparative international accounting history
29. CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants
30. FAF: Financial Accounting Foundation (US)
31. FASAB: Federal Accounting Standards Advisory Board (US)
32. FRAB: Financial Reporting Advisory Board (UK)
33. FRC: Financial Reporting Council (Australia)
34. FRSB: Financial Reporting Standards Board (New Zealand)
35. GASB: Governmental Accounting Standards Board (US)
36. IFAC: International Federation of Accountants
37. IPSAS: International Public Sector Accounting Standard
38. IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board
39. NPM : New public management
40. OAG: Office of the Auditor General (Canada)

#### منابع و مآخذ:

۱. باباجانی، جعفر و همکاران (۱۳۹۲) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مرکز چاپ نشر شهر.