

نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران

دکتر غلامحسین مهدوی

مقدمه

در سالهای اخیر شواهدی از افزایش آگاهی در بین کارگزاران دولتی درباره نیاز به نظم مالی بیشتر (اضباط اقتصادی) در مدیریت دستگاههای دولتی دیده می شود. همچنین پذیرفته شده است که ساختار مدیریت منابع عمومی و رویه های این مدیریت، شامل سیستم حسابداری مورد استفاده در بخش دولتی، برای اجرای برنامه های مورد نظر دولت با استفاده مؤثر از منابع عمومی مناسب نیست.

هدفهای اصلی نگارش مقاله حاضر عبارت است از بحث، تشریح سیستم حسابداری دولتی فعلی ایران و بیان نقاط ضعف آن در صورتی که دولت بخواهد خط مشی های مورد نظر را با کارایی بیشتر، عادلانه تر و بخش دولتی رو به پیشرفت اجرا کند. دوم، نشان دادن اینکه چگونه معرفی حسابداری نهادی می تواند دستیابی به سیاستهای دولت را سریعتر کند.

در مقایسه با مدیریت بخش عمومی در کشورهای پیشرفته، رویه های حسابداری، بودجه ریزی، گزارشگری مالی و حسابرسی در ایران در صورت گذشته تغییراتی جزئی داشته است. قانون محاسبات عمومی کشور که رویه های حسابداری و گزارشگری دولتی را تعیین می کند، گذشته از چهار اصلاح به نسبت جزئی، تقریباً نسیب سیستم معرفی شده در سال ۱۳۸۶ است. تأکید قانون فعلی نیز بر پاسخگویی به شکل رعایت پیشینی های قانونی و مقررات بودجه ای، با توجه نداشتن یا توجه اندک به استفاده های ضروری مدیریتی از اطلاعات حسابداری است.

سیستم حسابداری دولتی متداول در ایران در حال حاضر برای چارچوب حسابداری دولتی سنتی که در آن سیستم حسابداری برای برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل اداری اعتبارات مصوب طراحی شده است مناسب دازد. در این سیستم، کارگزاران دولتی مسئول معارج، گزارشهای درباره وظیفه سامان می خورد، به منظور نشان دادن اینکه وجوه طبق مجوز دریافتی از قانونگذار هزینه شده است تهیه و تنظیم می کنند. در حال حاضر بخوبی پذیرفته شده است که اطلاعات ارائه شده به وسیله این نوع سیستم حسابداری و مدیریت مالی، با اینکه ممکن است نگرانیهای پاسخگویی سنتی را برطرف سازد، اما برای هدفهای برنامه ریزی و تصمیمگیریهای مدیریت کافی نیست و اجازه پاسخگو کردن مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه، مشو عثمان را نمی دهد. با استفاده از سیستم بودجه بندی و حسابداری فعلی، کنترل اثربخش برنامه های دولت و ارزیابی آن ناممکن است. اطلاعاتی که به وسیله سیستم حسابداری دولتی ارائه می شود، ابتدایی و ناقص است و نمی توان آن را برای دستیابی به هدفهای کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل کرد (رجببندی، رو، ۱۳۷۲). بنابراین، سیستم حسابداری فعلی توانایی ارائه اطلاعات لازم به مدیران دولتی به منظور اندازه گیری و محاسبه های تمام شده خدمات و کالاهای بخش دولتی، علاوه بر سایر موارد مورد لزوم را ندارد.

در این مقاله بعد از بحث درباره ویژگیهای اصلی حکومت و تغییرهای پاسخگویی که منجر به شناخت و جهت رویه های حسابداری دولتی می شود، ارتباط فرهنگ با رویه های حسابداری مطرح می شود. پس از تبیین چارچوب پاسخگویی دولتی و ویژگیهای اصلی سیستم حسابداری فعلی، به عنوان ابزار برجسته تامین پاسخگویی مالی دولتی، بیان می شود. بخش آخر مقاله به پیشنهادها مربوط به معرفی حسابداری نهادی به منظور عرضه بر ناگاریهای سیستم حسابداری فعلی و در نتیجه کمک به دولت در انجام امور برای افزایش استانداردهای عمومی زندگی و ایجاد ثبات و استقلال اقتصادی بیشتر اختصاص دارد.

حکومت جمهوری اسلامی ایران اجزای حکومت

تاریخ ایران با دوره هایی از تغییرات بزرگ اجتماعی و جابه جایی قدرت رویاروی بوده است. در یکصد سال گذشته دو انقلاب در ایران به وقوع پیوست: انقلاب مشروطه در سال ۱۲۸۵ و انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷. هر دو انقلاب سبب تدوین قانونهای اساسی جدیدی شد که تغییرات وسیعی را در ساختار

نمودار شماره ۱ نشان داده شده است. ریاست قوه مجریه با رئیس جمهوری است، که با رای مستقیم مردم انتخاب می شود. رئیس جمهوری اداره امور مربوط به هیئت وزیران را نیز بر عهده دارد. قوه مقننه مستقل از قوه مجریه و شامل مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان است. با توجه به اینکه حاکمیت اصلی از آن پروردگار متعال است، نوع حکومت پذیرفته شده به وسیله مردم ایران در سال

حکومت ایجاد کرد. متمم قانون اساسی مشروطه، که از ثمرات انقلاب مشروطه بود، اولین قانون اساسی در ایران را بنا نهاد و برای اولین بار تشکیل مجلس شورای ملی پیشینی، و اسلام به عنوان دین رسمی کشور معرفی شد. قدرت در ایران بین قوای مقننه، مجریه و قضاییه، سه جزء مشترک در اکثر کشورها، که تحت نظر ولایت مطلقه فقیه انجام وظیفه می کنند، تقسیم شده است، همچنانکه در

**حسابداری
تعهدی به
وسیله
دولتهایی با
باورهای
سیاسی
م تفاوت به
عنوان عنصر
اصلی بهبود
مدیریت
منابع عمومی
پذیرفته شده
است.**

حکومت، رشد دادن انسان در حرکت به سوی نظام الهی است (والی الله المصیر) تا زمینه بروز و شکوفایی استعدادها به منظور تسجلی ابعاد خداگونگی انسان فراهم آید (تخلفوا باخلاق الله). بنابراین- در جمهوری اسلامی، کلیه قوانین و مقررات، شامل قوانین و مقررات

مربوط به حسابداری دولتی، باید براساس موازین اسلامی باشد. قانون اساسی تصریح می‌کند که "این اصل بر اطلاق یا عموم همه اصول قانون اساسی و قوانین و مقررات دیگر حاکم است" (اصل ۴ قانون اساسی). هدف نهایی ایجاد حکومت اسلامی:

"اول: انسانها را به سمت خلیفه شدن راهنمایی نمودن و مقدمات سیر و سلوک آن را فراهم کردن،

دوم: کشور اسلامی را مدینه فاضله ساختن و مبادی تمدن را تبیین و مهیا نمودن و اصول حاکم بر روابط داخلی و خارجی را تبیین کردن می‌باشد."^۱

نتیجه کوشش و جهد به سوی اهداف اسلامی، ایجاد امتی است که در آن ضمن اینکه کلیه افراد از یک استاندارد زندگی بهتر بهره‌مند خواهند شد، رضایت خداوند نیز حاصل می‌شود. بنابراین، اداره درست امور مملکت و استفاده خردمندانه از منابع به وسیله کسانی که این منابع در اختیار آنها گذاشته شده است اهمیت دارد. استفاده مدیرانه از منابع موضوعی است که در دهه گذشته فکر کلیه دولتها حتی دولتهای غیراسلامی در سراسر جهان را نیز به خود مشغول کرده است چنانکه دولتهای مزبور به دنبال یافتن راهکارهایی برای بهبود رویه‌های مدیریت به منظور حل مشکلات اقتصادی هستند. با افزایش تحقیق دولتها درباره مدیریت، شامل رشته‌های بازرگانی،

بعضی از دولتها به سوی تکنولوژیهای حسابداری روی آورده‌اند. حسابداری تعهدی به وسیله دولتهایی با باورهای سیاسی متفاوت به عنوان عنصر اصلی بهبود مدیریت منابع عمومی پذیرفته شده است. پذیرش گسترده حسابداری تعهدی انعکاسی از سازگاری کلی و مناسب بودن آن برای فرهنگهای مختلف از جمله اسلامی و مسیحی است. توانایی حسابداری تعهدی در افزایش و بهبود کارایی و اثربخشی بخش عمومی، صرف نظر از باورهای فرهنگی و سیاسی، به عنوان ابزاری که دولتها به وسیله آن قادر به دستیابی به هدفهای اجتماعی خود هستند نشان داده شده است. در حسابداری تعهدی هیچ چیز خاصی وجود ندارد که آن را برخاسته از فرهنگ غربی محدود خاصی بشناسد.

حسابداری دولتی و وابستگی فرهنگی

فرهنگ به عنوان "عوامل اجتماعی، سیاسی و سایر عواملی که بر رفتار افراد اثر می‌گذارد"^۲ تعریف شده است. تاثیر متقابل عوامل مزبور در طی زمان، به گروههایی از مردم ویژگیهای ماندگاری داده که باعث تفاوت آنها با سایرین شده است. تحقیقاتی که نشان داده است عوامل فرهنگی نقش با اهمیتی در تدوین چارچوب قانونی رویه‌های حسابداری بازرگانی ایفا کرده است هنوز میزان دخالت مذهب به عنوان یکی از عناصر فرهنگ را به طور عمیق کشف نکرده است (Hamid, et. al., 1993). به عنوان استثنایی بر این نظریه، بایدون و ویلت (Baydoun & Willett, 1994) دارند که تفاوت‌های فرهنگی موضوعی اصلی در مطالعات مقایسه‌ای درباره استفاده از اطلاعات حسابداری در کشورهای اسلامی و جوامع مسیحی غربی است.

بیشتر مطالعات فرهنگی در حوزه حسابداری و پاسخگویی، به هماهنگ‌سازی بین‌المللی ثورپها و رویه‌های حسابداری مالی محدود می‌شود (Hamid, et. al., 1993). در مقایسه با مطالعات فرهنگی انجام شده درباره حسابداری مالی در بخش بازرگانی که محرک اصلی آنها کار تحقیقی گری (Grey،

1988) و هافستد (Hofstede, 1984) بوده است، مطالعه در مورد روابط بین فرهنگ ملی و حسابداری دولتی در مراحل خیلی ابتدایی است.^۳ به عنوان بخشی از ارزیابی تحقیق در حسابداری دولتی در سه کشور انگلیسی زبان، استرالیا، انگلستان و امریکا در طی سالهای ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۸، لاپسلی (Lapsley, 1988) نشان داد که طی سالهای مورد بررسی هیچ مطالعه فرهنگی در بخش دولتی انجام نشده است. از زمان مطالعه لاپسلی، تلاشی معمولی در جهت کاوش بیشتر در روابط بین فرهنگ ملی و حسابداری دولتی وجود داشته است.

یکی از اولین بررسیها در زمینه مطالعه آثار فرهنگ بر سیستمهای حسابداری دولتی، که هدف از آن ارائه تحقیق مقدماتی جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی بوده، بررسی چانگ و خوماوالا (Chang & Khumawala, 1994) است. این دو محقق، سه کشور در حال توسعه، هند، تایوان و عربستان سعودی را بر حسب پیشینه تاریخی/سیاسی، محیط اقتصادی، و سیستم حسابداری دولتی به منظور پیداکردن آثار فرهنگی در کلیه مراحل توسعه سیستم حسابداری دولتی مقایسه کردند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که "عوامل فرهنگی منجر به پیدایی روشهای اجرایی متفاوت شده است، بنابراین اثر زیادی بر زمان مراحل متعدد توسعه گذاشته است."^۴ نکته با اهمیت در مورد این مقاله، این است که پژوهش آنها همچنین نشان داده که تکنولوژیهای حسابداری که حسابداری تعهدی مثالی برجسته از آن است، به عنوان یک موضوع خاص فرهنگی ظاهر نشده است. بنابراین، اگرچه اجرای رویه‌ها، چارچوب قانونی و هدفهای حسابداری دولتی ممکن است در بین کشورهای مختلف متفاوت باشد، بعید است که بر منافع اصلی حاصل از حسابداری تعهدی اثر بگذارد. به ویژه، توانایی حسابداری تعهدی در تأمین توانایی پاسخگویی کارکنان دولتی و دولتها و افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت منابع، وابستگی آن را به مجموعه‌ای از صفات فرهنگی ملی خاص در سطح بالا نشان نداده است. هیچ چیز خاصی وجود ندارد که

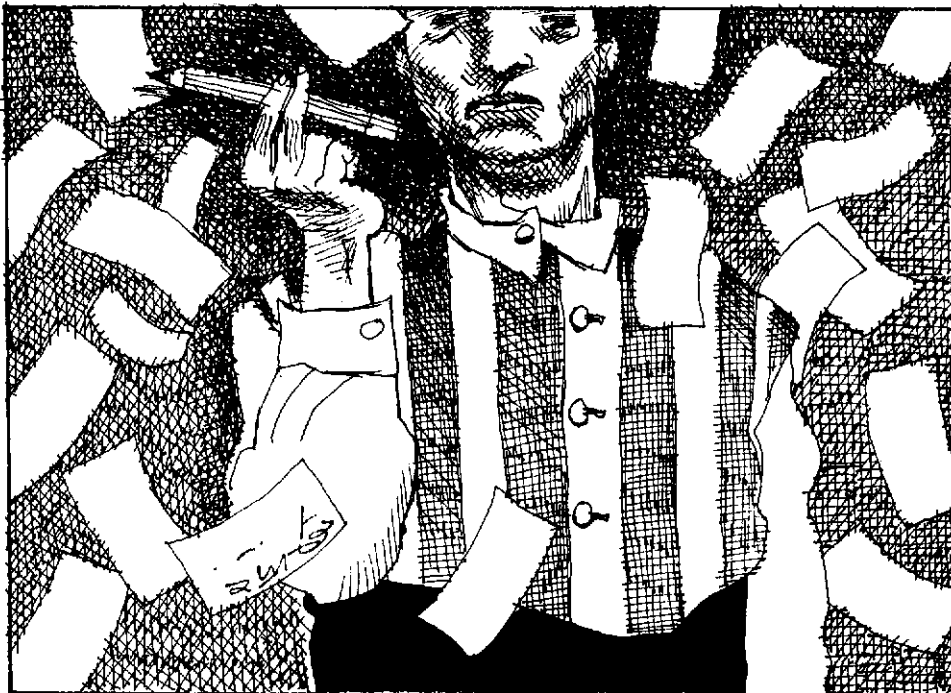
حسابداری تعهدی را به عنوان خدمتگزاری صرف به مجموعه محدودی از هدفهای الهام گرفته شده از اصالت اقتصادی دولتهای غربی یا دولتهای اسلامی، معرفی کند. بنابراین، استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی در ایران، می‌تواند به دولت در پیمایش برای بهبود رفاه مادی و معنوی کلیه شهروندان از طریق بهبود (افزایش) کارایی در مصرف منابع یاری دهد.

با وجود تفاوت‌های فرهنگی با اهمیتی که بین کشورهای اسلامی و غربی وجود دارد، جنبه مشترک در طی دهه گذشته در دولتهای مسئول، ظهور مفهوم وسیعتری از پاسخگویی است. رقیب قرائت سنتی و مباحثی از پاسخگویی، مفاهیم مدیریتی است که بر مدیریت کارا و اثربخش منابع

عمومی تاکید دارد. در ایران، اگرچه انقلاب اسلامی روابط بین قوای دولتی را تغییر داد و شکل قویتری از پاسخگویی سیاسی ایجاد شد اما ابعاد پاسخگویی مالی و مدیریت دولتی تغییر نکرد. بر عکس تغییرات سیاسی که در نتیجه انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷ ایجاد شد پاسخگویی مالی و حسابداری به همان شکل توجه به رعایت قوانین و مقررات ادامه یافت. جنبه‌های اصلی سیستم فعلی حسابداری که مطالب مطرح شده راجع به پاسخگویی دولتی را تایید می‌کند، در زیر بررسی می‌شود.

حسابداری دولتی در ایران چرخه حسابداری و حسابرسی

نیاز به پاسخگویی و انجام کنترل، ضرورت طراحی و نگهداری سیستم حسابداری در بخش دولتی را ایجاد می‌کند. صرف‌نظر از شکل حکومت، سیستم حسابداری مناسب به منظور مدیریت مالی کارا و پاسخگویی در بخش دولتی ضروری است. در ابتدایی‌ترین سطح، کارگزاران دولتی به عنوان امانتدار، تعهدی به پاسخگوبودن در برابر اختیارات و منابع واگذار شده به ایشان دارند. بنابراین، سیستم حسابداری در ارتباطی تنگاتنگ با ورودیه‌هاست. باید "هر فعالیت انجام شده و هر ریال خرج شده ثبت شود، که



در این صورت وزیر در صورت لزوم قادر به جواب دادن به مجلس خواهد بود."^۵ به نظر اسمیت (Smith, 1971)، پاسخگویی مباحثی، دولت را موظف به "مطمئن شدن از خرج وجوه عمومی در جهت هدفهای مشخص شده و نداشتن نفع شخصی برای هیچ یک از افراد بیرونی، بیش از جبران منصفانه خدمات آنان، می‌کند. ثبت‌های مالی مناسب باید نگهداری شود؛ باید به دستگاه دولتی پیمانکار ارزش منصفانه پرداخت شود؛ برخی قواعد تجربی برای اندازه‌گیری عملکرد با اهمیت هستند".^۶

تعداد زیادی از مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ درباره سیستم حسابداری دولتی است. کارگزاران دولتی مسئول مخارج باید گزارشهای درستی از نحوه انجام وظیفه مباشرت خود ارائه کنند و خرج وجوه طبق مجوزهای ارائه شده به وسیله قانونگذار را نشان دهند. در سیستم متداول مزبور، پاسخگویی کارگزاران دولتی درباره وجوه تصویب شده معمولاً از طریق استفاده از اطلاعات مالی طبقه‌بندی شده برحسب منابع وجوه، واحد سازمانی مسئول و مواد هزینه انجام می‌شود. دستورعمل نحوه نگهداری حسابها و عملیات سیستم حسابداری دولتی به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی، طبق

ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۴۹ و تایید دیوان محاسبات تهیه و منتشر شده است. دستورعمل مزبور عملگرا بوده و بر نحوه ثبت فعالیت‌های مالی وزارتخانه‌ها و دستگاههای دولتی تاکید دارد. هدف اصلی انتشار این دستورعمل ایجاد یکنواختی در سیستمهای حسابداری بودجه‌ای بیان شده است.

ذیحسابان مستقر در هر یک از دستگاههای اجرایی، و مشغول به کار تحت نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی، پرداختها را از طریق بررسی شواهد پشتوانه مخارج و ثبت فعالیتها در دفترهای دستگاه اجرایی کنترل می‌کنند. طبق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کلیه ذیحسابان مکلفند در طی سال مالی، نسخه اول صورتحساب دریافتها و پرداختهای هر ماه، طبق مواد بودجه را تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خردادماه سال بعد برای رسیدگی به دیوان محاسبات ارسال کنند. نسخه دوم صورتحسابهای مزبور باید به منظور ترکیب کلیه گزارشهای مالی وزارتخانه‌ها در یک گزارش کلی دریافتها و پرداختها برای دوره بودجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی، ارسال شود. طبق ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی مقامهای اجرایی نیز مکلفند "حداکثر

در
حسابداری
تعهدی هیچ
چیز خاصی
وجود ندارد
که آن را
برخاسته
از فرهنگ
غربی محدود
خساستی
بشناسد.

ظرف مدت شش ماه پس از پایان هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال" را به دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند. شرکتهای دولتی مکلفند ترازنامه و صورت سود و زیان خود را به منظور درج در صورت حساب عملکرد سالانه

بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال کنند (ماده ۹۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶).

فعالیتهای مالی دولتی در دو دسته: حسابهای مستقل دولتی و حسابهای مستقل امانی ثبت می شود. حسابهای مستقل دولتی از حساب مستقل اعتبارات جاری، حساب مستقل اعتبارات عمرانی و حساب مستقل اعتبارات اختصاصی تشکیل شده است که در اینجا فقط به شرح مختصر هر یک از حسابهای مستقل مزبور پرداخته می شود.

حساب مستقل جاری، چنانکه از نام آن آشکار است، به ثبت فعالیتهای مالی روزانه دستگاههای اجرایی اختصاص دارد. در حساب مستقل مزبور، درآمدها بر مبنای نقدی ثبت می شود در حالی که مخارج (هزینهها) با استفاده از شکل تعدیل شده حسابداری نقدی ثبت می شود.

حساب مستقل اعتبارات عمرانی برای ثبت آن دسته از درآمدها و مخارجی است که با ایجاد یا ساخت داراییهای ثابت ارتباط دارند.

حساب مستقل اعتبارات اختصاصی به ثبت دریافتها و پرداختهای وجوهی که به وسیله قانونگذار برای مصرف خاص در نظر گرفته شده است اختصاص دارد.

حسابهای مستقل امانی شامل حساب مستقل سپرده، حساب مستقل پرداخت حقوق

بازنشستگان، حساب مستقل صندوق بازنشستگی و حساب مستقل صندوق پس انداز و وام، به ثبت دریافتها و پرداختهای وجوهی که باید به وسیله دولت برای مدت زمان مشخصی به نمایندگی از دیگران نگهداری شود اختصاص دارد.

سیستم حسابداری خزانه داری کل نیز شبیه حسابداری حساب مستقل در وزارتخانهها و دستگاههای دولتی است. در خزانه داری کل کشور حسابهای تمرکز وجوه از حساب مستقل تمرکز وجوه عمومی، حساب مستقل تمرکز وجوه اختصاصی، حساب مستقل تمرکز درآمد شرکتهای دولتی و حساب مستقل تمرکز وجوه سپرده تشکیل شده است. کلیه درآمدهای عمومی دولت، مانند مالیات و نفت، باید به حساب مستقل عمومی واریز شود و کلیه پرداختها (هزینههای عمومی) باید از محل این حساب انجام شود. بنابراین، حساب مستقل مزبور برای ثبت آن دسته از فعالیتهای مالی است که به اعتبارات مصوب جاری و عمرانی ارائه شده در بخش بودجه عمومی دولت مندرج در بودجه سالانه کل کشور ارتباط دارد. حساب مستقل درآمد اختصاصی در خزانه داری کل به منظور ثبت دریافتها و پرداختهای وجوه از محل منابع خاص نگهداری می شود. ماهیت و عملیات حسابهای مستقل امانی در خزانه داری کل شبیه حسابهای مستقل امانی مورد استفاده وزارتخانهها و دستگاههای دولتی است. در خزانه همچنین دو دسته حسابهای پرداخت وجوه جاری و عمرانی، نگهداری می شود.

آخرین مرحله در چرخه حسابداری، حسابرسی حسابها به وسیله دیوان محاسبات است. با توجه به انتقادهای اساسی از نقش دیوان محاسبات در رژیم گذشته، دیوان مزبور به طور اساسی بر پایه اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، سازماندهی مجدد شد. بر طبق اصل ۵۴ قانون اساسی دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفت. همچنین بر اساس اصل ۵۵، وظیفه دیوان محاسبات رسیدگی و حسابرسی کلیه حسابهای وزارتخانهها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند تعیین

شد. هدف از رسیدگی و حسابرسی مزبور اطمینان از فراتر رفتن هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب و مصرف هر وجهی در محل خود است. به منظور فراهم آوردن امکان حسابرسی اعتبارات مصوب، حسابداری اعتبارات مصوب و تخصیص یافته در کلیه دستگاههای اجرایی با استفاده از دفتر اعتبارات انجام می شود.

دیوان محاسبات همچنین گزارشهای تهیه شده به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی را حسابرسی می کند و لایحه تفریح بودجه را که صورت جامع مبالغ بودجه ای و واقعی درآمدها و مخارج است تهیه و تنظیم می کند. لایحه تفریح بودجه جهت تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم می شود. لایحه مزبور مهمترین ابزاری است که از طریق آن قوه مجریه مسئولیت و پاسخگویی مالی خود را به قانونگذار ارائه می کند.

پیشنادهای اصلاحی

در مقایسه با بحث جزئیات حسابداری اعتبارات مصوب، به داریایی که ممکن است تحصیل شود توجه اندکی شده است.

رئیس سابق دیوان محاسبات اظهار تاسف می کند که "اطلاعات دقیقی راجع به حجم اموال دولت وجود ندارد" و با اکثر اموال دولت اسناد مالکیت ندارد. طبق گفته ایشان در یکی از اسناتنها ۹۰٪ اموال غیرمنقول دولتی اسناد مالکیت ندارد^۸. نیاز به ثبت درست و بموقع اموال به وسیله کلیه

وزارتخانهها و دستگاهها امری بدیهی است. در غیاب ثبت صحیح داراییها، ثبت استهلاک داراییهای ثابت نیز پیشبینی نشده است (گروه بودجه دپارتمان بررسیهای اقتصادی مجلس

از جمله مواردی که جای آن در گزارشهای در دسترس مدیریت در سیستم دولتی خالی است توانایی ارزیابی عملکرد سازمان پسا دستگاه است.

شورای اسلامی، ۱۳۷۴). این موضوع فقط زمانی مورد انتظار است که نگرانی و علاقه حسابداری دولتی ثبت دریافت و پرداخت وجه نقد باشد.

برای استفاده مدیریت وزارتخانه یا دستگاه اجرایی، گزارشهای وجه نقد، جهت اطمینان از استفاده کارآ از منابع کافی نیست. از جمله مواردی که جای آن در گزارشهای در دسترس مدیریت در سیستم دولتی خالی است توانایی ارزیابی عملکرد سازمان یا دستگاه است. برای این منظور، دولتهای اصلاحگرا در طی دهه گذشته متوجه ضرورت اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی شده‌اند. در حالی که در حسابداری نقدی، فقط فعالیت‌های مربوط به جابه‌جایی وجه نقد ثبت می‌شود، "حسابداری تعهدی اثر کلیه فعالیتها و وقایع را که دارای نتایج نقدی هستند... در دوره‌ای که فعالیتها و وقایع اتفاق می‌افتد، و نه در دوره دریافت یا پرداخت وجه نقد، ثبت می‌کند"^۹ علاوه بر تعیین رعایت پیشبینی‌های قانونی و محدودیتهای بودجه‌ای، معرفی حسابداری تعهدی در دولت:

"امکان ارزیابی عملکرد برنامه از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده برنامه‌ها را فراهم می‌سازد؛

امکان ارزیابی وضعیت مالی از طریق نشان دادن کلیه منابع و تعهدات را فراهم می‌سازد؛

پاسخگویی مدیران در برابر عملکردشان را بهبود می‌دهد؛

به عنوان محرک بهتر کردن عملکرد مدیریت عمل می‌کند؛

مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز جهت تصمیم‌گیرهای روزمره را ارائه می‌کند؛

امکان استفاده اثربخش‌تر از یک سطح منابع معین را فراهم می‌سازد؛ و

مبنای اثربخش‌تری برای تصمیم‌گیری درباره موضوعاتی از قبیل به حساب استفاده منظورکردن را ارائه می‌کند."^{۱۰}

بعید است که معرفی حسابداری تعهدی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، با مشکلاتی همراه نباشد. بنابراین، باید به

اشتباهات و مشکلات سایر کشورهایی که در حال حاضر از حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند توجه شود. برای مثال، می‌توان به گزارش اداره حسابرسی ملی استرالیا^{۱۱} در سال ۱۹۹۴ و کمیته مشترک حسابهای عمومی^{۱۲} در سال ۱۹۹۵ اشاره کرد. اولین مشکلی که لازم است به آن توجه شود، چنانکه بیشتر کشورهای در حال گذر به سوی حسابداری تعهدی با آن برخورد کرده‌اند، کمبود حسابداران متخصص در سطوح مختلف در دستگاههای دولتی است. این مشکل به ویژه برای کشورهای در حال توسعه، مانند ایران، به دلیل پایین بودن میزان دانش تخصصی در بخش دولتی و نبود امکان آموزش سریع افراد مورد نیاز تا اندازه‌ای دشوار است (Scott and Troberg, 1976, Kantor et. al., 1995). بنابراین، قبل از معرفی حسابداری تعهدی، دولت باید امکان آموزش حسابداران بخش دولتی را فراهم آورد. این آموزش باید در برگیرنده مدیرانی که قصد استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی را دارند نیز باشد.

بالتر از همه، جهت اطمینان از پذیرش موفقیت‌آمیز معرفی حسابداری تعهدی، کلیه بخشهای حکومت باید قویاً از حسابداری تعهدی حمایت و اجرای آن را تشویق کنند.

بنابراین، هر پیشنهادی راجع به تغییر سیستم حسابداری دولتی باید نیازهای اطلاعاتی موجود و پیش‌آمده را برطرف سازد. آخرین و مهمترین موضوع، صرف‌نظر از مزایای هرگونه پیشنهاد در مورد اصلاح سیستم حسابداری، باید تغییراتی پذیرفته شود که با مقررات اجتماعی، فرهنگی و سیاسی نظام براساس احکام اسلامی سازگار باشد. حسابداری تعهدی که محققان آن را در ارتباط با فرهنگ خاصی ندیده‌اند، شرایط مزبور را برآورده خواهد ساخت.

نتیجه‌گیری

تغییر در سیستم حسابداری دولتی ایران نیازی اجتناب‌ناپذیر است. تکنیکها و رویه‌های

حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدفهای متعدد برنامه مالی عمومی ملت به نحو مناسب را ندارد. برای مثال، سیستم حسابداری موجود در هر یک از وزارتخانه‌ها یا سازمانهای دولتی اطلاعات لازم برای مدیریت اقتصادی منابع و عملیات را ارائه نمی‌کند. افزون بر این، سیستم حسابداری موجود از ارائه اطلاعات مناسب ضروری برای کنترل اثربخشی و پاسخگویی کلیه وجوه و اموال دولتی ناتوان است. بدتر از این، نقدی بودن سیستم حسابداری است که به منظور تکمیل گروههای خرج مصوب در سیستم بودجه‌بندی طراحی شده است. ویژگیهای مزبور از حسابداری دولتی سنتی برای برآوردن نیازهای دولتها در زمانهای بروز محدودیتهای مالی کافی نیست. نقاط ضعف و کاستیهای سیستم حسابداری دولتی در مورد رسیدن به هدفهای برنامه‌های پنجساله و براساس آن بهبود استاندارد زندگی مردم با اهمیت‌تر است.

پانوشتها

۱. آیت... جوادی آملی، ۱۳۷۱، ص ۲.
2. Hamid et. al., 1993, P. 132.
۳. برای مطالعه بیشتر رجوع کنید به:
- Tomkins and Abdul Karim, Hamid et. al. 1993; Baydoun and Willett, 1994; Fechner and Kilgore, 1994; Kantor et. al. 1995; and Pourjalali and Meek, 1995.
4. Chang and Khumawala, 1994, P. 332.
5. Aitkin et. al., 1989, P. 212.
6. Smith, 1971, PP. 3-4.
۷. رخشنده‌رو، ۱۳۷۴، ص ۱۳.
۸. همان مأخذ.
9. Barton, 1982, P. 24, quoted in Sutcliffe, 1985, P. 28.
10. Department of Finance, 1992, PP. 2-3.
11. Australian National Audit Office.
12. Joint Committee of Public Accounts.

