

پژوهش‌های بین‌المللی حسابداری دولتی؛

نقش نهادها و مراجع سیاستگذار در حوزه حسابداری بخش دولتی

مقدمه

حسابداری دولتی و بخش عمومی بسیاری از کشورها در دهه ۱۹۸۰، دستخوش تغییرهای گسترده‌ای شد؛ به‌گونه‌ای که این تحولها منجر به کاربرد حسابداری تعهدی در گزارشگری کلی یا بخشهایی از بخش عمومی شد. این تغییرها همراه با توجه بیشتر به مفهوم مسئولیت پاسخگویی و ایجاد بسترهای لازم برای تحقق آن همراه بود. از آنجایی که تبلور این امر، نیازمند اجماعی بین‌المللی در تدوین اصول، چارچوب، روشهای اجرا و استانداردها بر مبنای قانون و اصول اولیه بخش عمومی بود، تلاشها و فعالیتهایی با هدف بررسیهای تطبیقی در زمینه‌های مختلف بخش عمومی کشورها و نهادهای مختلف صورت گرفت (Lüder, 2014). اولین نتایج تحقیق یافته در راستای یکپارچه‌سازی و الگوسازی پیاده‌سازی این مفهوم در عمل، با انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در سال ۲۰۰۱ انجام شد. آنچه که در این باره به‌عنوان دلایل اولیه برای دستیابی به سازوکار مشخص همسان‌سازی نظامهای گزارشگری بخش عمومی در دستورعملهای هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی مطرح شد، عبارت بود از:

- توجه به اختلافهای در حال رشد در استانداردهای گزارشگری و عملیات بخش عمومی؛ نه تنها در بین کشورها، بلکه در سطوح مختلف دولتها.
- کمبود يك چارچوب نظری مدون برای حسابداری بخش عمومی، و
- کمبود اطلاعات درباره نحوه فرایند اجرای عملیات دیگر کشورها.

از اینرو، تمامی موارد یادشده منجر به تلاشی بین‌المللی در راستای دستیابی به مواردی همچون همسان‌سازی استانداردها، استفاده از نظرها و تجربه‌های کشورهای مختلف برای کاهش اتلاف وقت، توسعه چارچوب نظری به‌عنوان مبنای واحد‌گسترش مفاهیم و همسان‌سازی رویه‌های حسابداری عمومی با مفاهیم و الزامهای قانونی و حاکمیتی شد تا پژوهشها و مطالعات بین‌المللی در حوزه حسابداری بخش عمومی، مورد توجه قرار گیرد. در این مقاله با هدف تحلیل شرایط و وقایع به‌وجودآمده در حوزه فعالیتهای پژوهشی بخش عمومی و دولتی، به تلاشها و فعالیتهای صورت‌گرفته انفرادی، گروهی و نهادهای مرتبط، پرداخته می‌شود. در ادامه، با بررسی سیر تحول و پیدایش پژوهشهای انجام‌شده در بخش عمومی، به نهادهای بین‌المللی فعال در این زمینه و فعالیتهای صورت‌گرفته از سوی آنها اشاره خواهد شد.

✍ دکتر داریوش فروغی، محمد نوروزی



بخش عمومی کشورهای ایالات متحده آمریکا، بریتانیا، دانمارک، سوئد، فرانسه و کانادا بود، به بررسی تطبیقی فرایند عملیاتی بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی این کشورها در سطح دولت مرکزی و ایالتی (همچون کشورهای کانادا و آمریکا) پرداخت. پژوهشگران با مطالعه شرایط سیاسی، نظام اداری و قوانین و مقررات جاری کشورها، تلاش مستمری را برای دستیابی به یک چارچوب مفهومی در زمینه گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای حسابداری تعهدی انجام دادند.

لودر و گروه پژوهشی وی، در مرحله دوم این مطالعه تطبیقی بین سالهای ۱۹۹۰ الی ۱۹۹۲ و با اضافه کردن کشورهای ایتالیا، اسپانیا و ژاپن، نشان دادند که اقدامهای گسترده‌ای پیرامون اصلاح نظام گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، صورت می‌گیرد. این موارد می‌تواند شامل ویژگیهای ذینفعان و تأمین‌کنندگان اطلاعات مالی، فرهنگ پاسخگویی، رقابتهای سیاسی و در مواردی، بحرانها و رسواییهای مالی باشد.

در این باره، چان (Chan, 2002) با تحلیل روشها و راهبردهای موجود پژوهشهای بین‌المللی حسابداری دولتی، در جمع‌بندی کلی این پژوهش بیان می‌دارد که متغیرهای ساختاری اجتماعی، سیاسی، اداری و ویژگیهای محیط تجاری، اثرهای درخور توجهی بر انتظاراتها و رفتار عرضه اطلاعات مالی دولت دارد؛ به نحوی که پیکربندی خاص ویژگیهای یادشده در ایجاد شرایط اصلاح روند گزارشگری و رفع موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، نقش غیرقابل انکاری را ایفا می‌کند.

نهادهای بین‌المللی فعال

دو نهاد جدید در نیمه دوم دهه ۱۹۸۰ تأسیس شدند و شروع به کار کردند که در ادامه پیشرفتهای نظریه‌ها و چارچوب فکری حسابداری بخش عمومی، نقش فزاینده‌ای را داشتند؛ این نهادها عبارت بودند از کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ و شبکه پژوهشهای تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی^۲ (Lüder, 2014). به طور کلی، مأموریت و حیطة فعالیت این مراجع، پیرامون ترویج مباحثی درباره حسابداری بخش عمومی و دولتی و نظام‌بخشی به آن به‌وسیله مطالعه‌های بین‌المللی، برگزاری دوره‌های

پیدایش پژوهشهای بین‌المللی بخش عمومی

پژوهشهای بین‌المللی حسابداری دولتی شامل آن دسته از پژوهشها و مطالعه‌های جهت‌داری است که با هدف آشکارسازی رابطه نظام گزارشگری بخش عمومی و محیط پیرامون آن، انجام می‌شود (Chan, 2002). بدون شك، شروع فعالیتهای پژوهشی بین‌المللی در حیطة بخش عمومی با تشریح و توصیف فرایند گزارشگری و جمع‌آوری اطلاعات مربوط به آن بوده است.

لودر (Lüder) در بررسیهای خود از این دسته مطالعه‌ها، مطرح می‌کند که تلاشها و مطالعه‌ها درباره پژوهشهای بین‌المللی حسابداری دولتی، به‌طور خاص از دهه ۱۹۸۰ با پژوهشهایی درباره موضوعهای بودجه‌بندی، نظامهای گزارشگری و حسابرسی دولتی و بخش عمومی، آغاز شد. بدون شك، شروع فعالیتهای پژوهشی بین‌المللی در حیطة بخش عمومی با تشریح و توصیف فرایند گزارشگری و جمع‌آوری اطلاعات مربوط به آن بوده است. در مراحل ابتدایی، پژوهشها تنها موضوعی و بدون مبنای ساختاری و عملی انجام‌پذیر بود که با گسترش روند پژوهشها، به مطالعه‌های تطبیقی منجر شد و در نهایت به ارائه یک الگوی عملیاتی واحد انجامید.

وی با تحلیل کلی مطالعه‌های بین‌المللی بخش عمومی، شرح داد که بخشی از این پژوهشها با کمبود الگوی نظری، فرضیه‌های غنی از تجربه و داده‌های مورد اطمینان روبه‌رو بوده و از اینرو نتایج به‌دست‌آمده از این مطالعه‌ها در برخی موارد، قابل استناد و مطمئن نبوده است. وی در این باره به این نکته نیز اشاره دارد که اگرچه در مواردی مقادیرهای اندازه‌گیری شده یا روشهای مورد استفاده ناقص هستند، اما با این حال، استفاده نکردن از استنتاج صورت‌گرفته از این مطالعه‌ها نیز کار صحیحی نیست؛ بلکه در زمان و جایگاه خود مفید و کارساز بوده است. بنابراین در کل می‌توان گفت این دسته از مطالعه‌ها نه به‌طور کامل قابل اطمینان بوده و نه به‌طور کامل بی‌ارزش هستند.

یکی از پژوهشهای مهمی که در حیطة مقایسه نظامهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی انجام گرفت (Lüder and Streim, 1990)، پژوهشی بوده که طی چهار سال بین سالهای ۱۹۸۶ الی ۱۹۹۰ انجام پذیرفته است. این مطالعه که دربرگیرنده بررسی و مطالعه نظام مالی

آموزشی، سمینارها و همایشها، انتشار کتابها و مجله‌های تألیف‌شده موضوعهای مربوط به مفاهیم، مقایسه و ابزار حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، شکل گرفته است.

کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران

شورای فدراسیون بین‌المللی حسابداران، با هدف تقویت شبکه جهانی حسابداری و گسترش، توزیع و توسعه بین‌المللی اقتصاد از طریق وضع استانداردهای تخصصی باکیفیت و تأکید بر قانون‌مداری در راستای تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی، نهاد کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران را تأسیس کرد که به نقطه عطفی در توسعه مفاهیم حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر شده است. در این باره، کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۸۶ فعالیتهای خود را در چهار مرحله معرفی و شروع کرد (Lüder, 2014):

- تبیین مفاهیم، مراجع، دامنه و روشهای حوزه مطالعه‌های بین‌المللی بخش عمومی،
 - مشورت با صاحب‌نظران و هیئت‌ها درباره شیوه‌ها و روشهای شناسایی و اجرایی،
 - مطالعه‌ها و پژوهشهای مستقیم در مورد مسائل یادشده، و
 - انتشار نتایج و دستاوردهای پژوهشها در قالب پیش‌نویس‌هایی در معرض اظهارنظرها و تحلیلهای صاحب‌نظران.
- به‌طور کلی، در فرایند شروع فعالیتهای اقدام‌های کمیته بخش عمومی، گسترش جزئیات، تمرکز بر ارائه راه‌حل، و همسان‌سازی شیوه‌های اجرایی مسائل خرد در گزارشگری بخش عمومی، به‌طور ویژه مورد توجه نبود. کمیته بخش عمومی طی دوره زمانی فعالیت خود، اقدام به انتشار مدارکی به‌عنوان راهنمای انتقال تجربه‌ها در خصوص گزارشگری مالی بخش عمومی و انجام مطالعه برای ارائه توصیه در خصوص گزارشگری مالی در بخش عمومی برگرفته از روشهای علمی و مؤثر کرد (Chan, 2002).

این فعالیتهای از سال ۱۹۹۶ با شروع به تنظیم استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با قوت و دقت بیشتری پی گرفته شد. پس از آن، در نوامبر ۲۰۰۴ هیئت‌مدیره و شورای فدراسیون بین‌المللی حسابداران تغییر نام کمیته بخش عمومی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) را مورد تصویب قرار دادند تا این نهاد با تمرکز بیشتری به تدوین استانداردها و دستورعملهای اجرایی مربوط به بخش عمومی بپردازد. در حال حاضر، این هیئت تعداد زیادی استاندارد حسابداری بخش عمومی را با هدف تقویت مسئولیت پاسخگویی، ثبات، شفافیت و کیفیت بخشی به گزارشگری مالی بخش عمومی، منتشر کرده است (IFAC, 2000).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استانداردهای خود را بر مبنای حسابداری تعهدی تدوین می‌کند و کشورها را در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، مورد تشویق و یاری قرار می‌دهد؛ چراکه معتقد است اعمال استانداردهای یکسان در حسابداری بخش عمومی از طریق دستیابی به یکنواختی، باعث ارتقای کیفی هدفهای گزارشگری و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی می‌شود و استانداردهای بین‌المللی، نقشی کلیدی را برای تحقق این یکنواختی و دستیابی به مزایای حاصل، بر عهده دارند. از اینرو هیئت، دولتها و استانداردهاگذاران ملی را ترغیب می‌کند تا استانداردهای بین‌المللی را در قالب بیانیه‌های پیشنهادی به اطلاع دیگران برسانند و بدین طریق به دولتها کمک می‌کند تا استانداردهایی با کیفیت بالا و با توجه به شرایط قانونی کشور خود، تدوین کنند (IFAC, 2000).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در راستای تدوین استانداردهای قابل استفاده برای تمام واحدها در کشورهای مختلف و گزارشگری صورتهای مالی، اقدام به انجام امور زیر کرده است (IFAC, 2000):

تفکیک بخش عمومی: بخش عمومی به سطوح مختلفی تقسیم می‌شود. این تقسیم‌بندی می‌تواند شامل سطوح دولت ملی، واحدهای محلی و واحدهای وابسته به دولت باشد. هیئت یادشده تصریح کرده است که هدف اصلی صورتهای مالی، ارائه اطلاعات به آن دسته از استفاده‌کنندگان است که از امکان دسترسی به اطلاعات مالی به‌منظور رفع نیازهای اطلاعاتی خود، برخوردار نیستند.

• توجه و تأکید بر توسعه استانداردهای بین‌المللی با در نظر گرفتن منافع عمومی در راستای بهبود کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده در بخش عمومی کشورهای مختلف؛

عمومی برخاسته از شرایط محیطی اثرگذار همچون قوانین و مقررات، شرایط تجاری، فرهنگ عمومی پاسخگویی در جوامع، به دنبال مشخص کردن تفاوتها و شباهتها در مباحث حسابداری بخش عمومی است، تا با در نظر گرفتن فرضیهایی خاص، به تدوین خطمشی‌ها و سیاستهای اجرایی و شیوه‌های کاربردی واحد به منظور اجرا در بخشهای مختلف گزارشگری مالی عمومی کشورها، بپردازد (Chan, 2002).

در این باره، لودر (۲۰۱۴) با بررسی پژوهشهای انجام شده شبکه سی‌ای‌جی‌آر در زمینه نمونه‌های مختلف حسابداری بخش عمومی و عوامل محیطی مؤثر بر آن، مطرح می‌سازد که به طور عمده توسعه این شبکه جهانی در اروپا و بیشتر در حوزه حسابداری **آنگلوساکسون** (Anglo-Saxon) شکل گرفته است. ذکر این نکته نیز ضروری است که در بیشتر مطالعه‌های صورت گرفته به وسیله شبکه سی‌ای‌جی‌آر در طول دهه‌های اخیر، ابتدا مطالعه‌های انجام شده به صورت اکتشافی در هر کشور انجام گرفته و سپس با توجه به تأکیدها و نتایج مثبتی که از این دسته پژوهشها به دست آمده، به تدریج برخی از پژوهشها به سمت مطالعه‌های تطبیقی چندملیتی با هدف بررسی تفاوتها، شباهتها و راهکارهای هماهنگ‌سازی، سوق یافته است.

به عنوان یک نتیجه برخاسته از پژوهشهای تک‌کشوره و چندملیتی از مطالعه‌های شبکه سی‌ای‌جی‌آر، ایده دستیابی به نظام مشترک حسابداری دولتی با عنوان حسابداری فراملی، مطرح شد (Lüder, 2014). این ایده در سال ۲۰۰۱ با تأسیس شبکه خدمات حرفه‌ای چندملیتی **پرایس واتر‌هاوس کوپرز** (Pricewaterhouse Coopers)، به طور رسمی مطرح و با عنوان **طرح اصلاح حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در اروپا**^۲، تشریح شد. هدف اصلی این طرح عبارت بود از: بررسی و درجه‌بندی حسابداری و گزارشگری بخش عمومی و نظامهای بودجه‌بندی در کشورهای مختلف در سطوح مختلف دولتهای ایالتی، محلی و فدرال. کشورهای مورد مطالعه در این پروژه که در یک محدوده زمانی دو ساله انجام پذیرفت، عبارت بودند از آلمان، اسپانیا، ایتالیا، بریتانیا، سوئد، سوئیس، فرانسه، فنلاند و هلند. از جمله هدفهای مورد بررسی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

• بررسی روند تعویض نظامهای سنتی به سمت مبنای تعهدی،

• هماهنگ‌سازی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری در راستای کاربردی کردن مبنای تعهدی، به منظور عملیاتی ساختن مدیریت عمومی نوین. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی در تنظیم صورتهای مالی، هر دو مبنای نقدی و تعهدی را در نظر گرفته و افشای اطلاعات ارزشمندی در مجموعه صورتهای مالی را مورد توجه قرار داده است.

در جمع‌بندی فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌توان ادعا کرد که مطالعه‌های انجام شده به وسیله این کمیته به عنوان یکی از مهمترین و فعال‌ترین مراجع بین‌المللی، توانسته نقش قابل قبولی را در کشورهای مختلف به منظور تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی، در بخش عمومی و توسعه و تکمیل آن، ایفا کند (Lüder, 2014).

شبکه پژوهشهای تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی

به طور کلی، با بررسی مطالعه‌ها و پژوهشهای انجام شده در حوزه حسابداری در کشورهای مختلف، می‌توان اظهار کرد نسبت به حجم گسترده مطالعه‌ها و نظریه‌های مطرح شده درباره حسابداری، پژوهشهای معدودی در حیطه بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، صورت گرفته است. لودر (۲۰۱۴) مطرح می‌سازد که وجود روابط علمی غنی در سطح کشورهای مختلف، می‌تواند فراهم‌کننده فرصتی بین‌المللی برای تغییر و تدوین چارچوب نظری جدید برای حسابداری بخش عمومی باشد.

وی با اشاره به پیدایش اولین مطالعه‌های تطبیقی در اواخر دهه ۱۹۸۰، گسترش روند مفهومی حسابداری بخش عمومی را با انجام این نوع مطالعات مؤثر دانست. او به همراه پژوهشگران دیگری همچون چن از ایالات متحده آمریکا و **جونز** (Jones) از انگلیس، مؤسسان شبکه‌ای غیررسمی از پژوهشهای حسابداری دولتی در سطح بین‌المللی با عنوان **مخفف سی‌ای‌جی‌آر (CIGAR)** بودند. این نهاد با برگزاری سمینارها و همایشها به ارائه نظر، بحث و گفتگو درباره تحولات و مطالعه‌های صورت گرفته پیرامون فرایند حسابداری و گزارشگری بخش عمومی می‌پردازد. به طور کلی، این نهاد با تمرکز بر مطالعه بنیانهای فکری نظام گزارشگری مالی بخش

با اذعان به جایگاه ویژه مسئولیت

پاسخگویی در بخش عمومی و

لحاظ کردن قوانین و مقررات حاکمیتی

می توان افق روشنی در

توسعه مرزهای فکری بخش عمومی و

نظام گزارشگری مالی عمومی

انتظار داشت

• اضافه کردن یک نظام حسابداری تعهدی به جای نظام نقدی سنتی؛ بدون تغییر در نظام بودجه بندی نقدی،

• بررسی تفاوتها در فرایند شناسایی و ثبت درآمدها و هزینهها،

• بررسی تفاوتها در فرایند شناسایی، ثبت، گزارشگری و ارزیابی داراییها و بدهیها، و

• تحلیل تعریف تفاوت در واحد گزارشگر در سطوح مختلف از منظر حقوقی، بودجه ای و اقتصادی.

به طور کلی، لودر (۲۰۰۹) در تحلیل کلی این طرح پژوهشی بیان می کند که نظام گزارشگری بخش عمومی به شکل درخور ملاحظه ای تحت تأثیر محیطی که در آن عمل می کند، شکل می گیرد. بنابراین، انتظار می رود تا در حسابداری کشورهایی که دارای محیط تجاری مشابه هستند، شباهتهایی وجود داشته باشد. در این باره، مهم ترین اقدام به منظور پیاده سازی مبنای تعهدی در نظام گزارشگری بخش عمومی و دولتی، اصلاح بودجه و انعطاف پذیری بیشتر بودجه در روند شناسایی درآمدها و هزینهها (منابع و مخارج) با در نظر گرفتن نقش اطلاعات و بازنگری در مسائل سیاسی است. این فرایند، در نهایت نظام گزارشگری را تحت تأثیر قرار خواهد داد. توافقهایی مربوط به نظام حسابداری، ابلاغیه های مالی یکپارچه را در راستای بهبود شفافیت و ارائه عادلانه اطلاعات، فراهم خواهد کرد تا در نهایت عملیات دستیابی به یک نظام مشترک حسابداری عمومی فراملی، قابل اجرا باشد.

پژوهشها و مطالعه های انجام شده در ایران

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی دستگاههای اجرایی و ایجاد بستر لازم به منظور استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامهها، فعالیتها، خدمات و محصولات در راستای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است.

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و عمومی در ایران از دو جنبه کلی قابل بحث و بررسی است. این موارد عبارتند از: مبانی نظری شامل جنبه های نظری، هدفها و مفاهیم بنیادی، و قسمت دیگر، روشهای اجرایی و رویه های عملیاتی که به عنوان استانداردهای حسابداری دولتی مطرح است. چارچوب نظری بر مبنای اصول قانون اساسی کشور، از هدفها، ویژگیها، نیازهای اطلاعاتی، استفاده کنندگان، محتوا و محدودیتهای گزارشگری مالی تشکیل شده است.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، تدوین شده به وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، شامل هدفهای گزارشگری مالی، واحد گزارشگر، عناصر صورتهای مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی است که این مفاهیم بر مبنای بررسی قوانین و مقررات و اصول بنیادی حسابداری دولتی طرح ریزی شده تا رهنمودهایی برای تدوین استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵).

در برابری کلی می توان چنین مطرح کرد که در ایران، وجود ظرفیتهای قانونی دولت را بر آن داشت تا اصلاح ساختار نظام مالی را در دستور کار قرار دهد و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از سال ۱۳۸۸ و کمیته فرعی آن از سال ۱۳۸۹، آغاز به کار کرده اند و با در نظر گرفتن جوانب مختلف موضوع، استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی را مبنای تدوین استانداردهای ایران قرار داده اند. تاکنون، مفاهیم نظری گزارشگری مالی به همراه ۹ استاندارد حسابداری بخش عمومی تدوین شده

مطالعه‌های تطبیقی کشورهای مختلف صورت گرفته است، ولی موانعی همچون قوانین دست‌وپاگیر حاکم بر نظام مالی برخی کشورها و نبود انعطاف در برخی مفاهیم، مانع ورود و فعالیت پژوهشگران بیشتر در این حوزه از حسابداری (همانند دیگر بخش‌های حسابداری) شده است. با لحاظ این محدودیت در جمع‌بندی نهایی، می‌توان بیان کرد که با اذعان به جایگاه ویژه مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی و لحاظ کردن قوانین و مقررات حاکمیتی، می‌توان افق روشنی در توسعه مرزهای فکری بخش عمومی و نظام گزارشگری مالی عمومی انتظار داشت.



پانوشته‌ها:

- 1- Public Sector Committee of the International Federation of Accountants. (IFAC PSC)
- 2- Comparative International Governmental Accounting Research Network (CIGAR)
- 3- Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe (Euro-CIGAR)

منابع:

- باباجانی جعفر، ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن، مجله حسابر، شماره ۴۹، ۱۳۸۹، صص ۸۳-۶۸
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۹۵
- Chan J., **Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies**, In: Montesinos, Vicente/Vela, Jose Manuel eds. *Innovations in Governmental Accounting*, 2002, 16: 23 – 29
- IFAC, **Preface to International Public Sector Accounting Standards**, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/preface-to-international.pdf>, 2000
- Lüder K., **Accrual Accounting in European Central Governments**, The Stationery Office, Edinburgh, 2009
- Lüder K., **International Governmental Accounting**, Comparative International Governmental Accounting Research Network, 9 (11), 2014, 235-250
- Lüder K., and H. Streim, **Vergleichende Analyse Öffentlicher Rechnungs Systeme Landerberichte**, Bande, Speyerer Forschungsberichte, 73 (6), Speyer, 1990

که این استانداردها از سال ۱۳۹۴ لازم‌الاجراست. اگرچه اجرای این استانداردها تحولی مهم در نظام حسابداری بخش عمومی است، اما به موانع اجرایی آن نیز باید توجه کرد. از مهم‌ترین این موانع می‌توان به محدودیت مربوط به نیروی انسانی کارآموده در بخش دولتی، انگیزه کمتر ورود پژوهشگران به این حوزه، هزینه‌های اجرای استانداردها و موانع قانونی اشاره کرد.

باباجانی (۱۳۸۹) در ارتباط با تدوین چارچوب نظری و استانداردهای بخش عمومی، مطرح می‌سازد که با انجام مطالعه‌های علمی در این باره می‌توان شرایط را برای اصلاحات بنیادی ایجاد کرد تا از بین شیوه‌های گوناگون تدوین بیانیه‌های مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری، روشی پذیرفتنی و متناسب با شرایط خاص نهادهای بخش عمومی کشور انتخاب و به مورد اجرا گذاشته شود. وی معتقد است انجام مطالعه‌های 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 مبنای نظری آن را از انسجام کافی برخوردار و اجرای آنها را تسهیل می‌کند.

در ارتباط با پژوهش‌ها و سیر تطور این مطالعه‌ها در ایران، آنچه به وضوح قابل مشاهده می‌باشد این است که پژوهشگران، متخصصان و کارشناسان رشته حسابداری، کمتر وارد این حوزه شده و انگیزه کافی برای بررسی، پژوهش و شناخت موقعیت حسابداری و گزارشگری دولتی و بخش عمومی را نداشته‌اند. با این حال در یک تحلیل کلی، پژوهش‌های انجام شده در این حوزه تا حدودی به تبیین وضعیت عمومی آن در بخش‌های مختلف، از جمله نقش بودجه و اجرای آن، ایفای نقش مسئولیت پاسخگویی، و عوامل محیطی مؤثر در روند به‌کارگیری و استقرار نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی و عمومی، پرداخته‌اند.

جمع‌بندی

براساس آنچه بیان شد، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که اگرچه تلاش‌های مناسبی در زمینه تدوین مبنای فکری هماهنگ و همسان، با توجه به تأکید بر مسئولیت پاسخگویی و نظام حسابداری تعهدی با بررسی‌ها و

