

تحول در نظام حسابداری بخش عمومی؛

فهم متفاوت از یک پدیده



گفتگو با

آقای دکتر جعفر باباجانی

عضو هیئت علمی و استاد

دانشگاه علامه طباطبائی

حسابداری

سپاسگزاریم که دعوت نشریه حسابرس را پذیرفتید. پیش از این نیز بخشهایی از نظرات شما را در نشریه‌های شماره ۵۰ و ۵۵ و ۷۷ حسابرس به علاقه‌مندان به موضوع نظام گزارشگری مالی بخش عمومی عرضه کرده‌ایم. امیدواریم در این گفتگو بتوانیم مطالب پیشین را جامع‌تر و به‌روزتر کنیم.

دکتر باباجانی

قبل از هر چیز می‌خواهم از فرصتی که به بنده داده‌اید تا نقطه نظرات خود را درباره تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی ابراز کنم، تشکر کنم. اجازه می‌خواهم پیش از آنکه به پرسشهای شما پاسخ بدهم، مقدمه‌ای درباره پدیده تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی بیان کنم تا پرسشهایی که مطرح می‌گردد در یک چارچوب علمی و نظری پاسخ داده شود.

براساس تفکر سیستمی، خرده‌نظامهای بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و دسترسی آزاد به اطلاعات، در یک نظام فرادستی موسوم به مسئولیت پاسخگویی عمومی معنی پیدا می‌کند. این خرده‌نظامها اگرچه در چارچوب نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی قرار می‌گیرند و از آن تأثیر می‌پذیرند، اما خود نیز در تعامل و ارتباط با یکدیگر بوده و نظام پاسخگویی را شکل می‌دهند. همانطور که بارها گفته‌ام نظام مسئولیت پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی نیز به نوبه خود خرده‌نظامی از نظام سیاسی کشورها به‌شمار می‌آید و از چنین نظامی پیروی می‌کند.

یادآوری می‌کنم که براساس همان تفکر سیستمی، در هر

جامعه‌ای، نظام سیاسی کشور نیز ضمن آنکه در تعامل و ارتباط با نهادهای بین‌المللی است، بر نظام مسئولیت پاسخگویی حاکم بر کشور تأثیرگذار بوده و خط‌مشی کلی آن را ترسیم می‌کند.

همانطور که ملاحظه می‌شود، اگر با نگاه سیستمی به موضوع تحول در خرده‌نظامهای تشکیل‌دهنده نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی بپردازیم، آنگاه مفهوم تحول در این خرده‌نظام به درستی قابل فهم و درک می‌شود. این بدان معنی است که موضوع تحول در هر یک از خرده‌نظامهای یادشده، زمانی در دستور کار قرار می‌گیرد که نظام پاسخگویی حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی، به مفاهیم دیگری موسوم به «حق و الزام»، نیازمند باشد. دلیل این امر آن است که مفهوم مسئولیت پاسخگویی، ریشه در نظام سیاسی مردم‌سالار دارد و بر پایه «حق و الزام» استوار است.

مفاهیم «حق و الزام» بدان معنی است که مردم در جایگاه صاحبان حق از حق پرششگری و دانستن حقایق درباره تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی که از محل مالیات و فروش منابع طبیعی و خداداد تأمین می‌شود، برخوردارند و در مقابل مقامهای منتخب و منصوب مردم نیز ملزم به پاسخگویی درباره اقدامهای خود در مورد این منابع هستند.

از اینرو، چنین پدیده‌ای در جامعه‌ای فرصت بروز و ظهور پیدا می‌کند که حق پاسخ‌خواهی و پرششگری مردم از یک‌سو، و الزام به پاسخگویی مقامات منتخب و منصوب از سوی دیگر، به باور عمومی تبدیل و نهادینه شده باشد. مادام که این شرایط در جامعه فراهم نشود، خرده‌نظامهای تشکیل‌دهنده نظام مسئولیت پاسخگویی تحولی عمیق و واقعی را تجربه نخواهند کرد. ناگفته نماند که تحول در برخی از این خرده‌نظامها در دولت جمهوری اسلامی ایران نیز آغاز شده است که امر مبارکی است.

در پرششهای بعدی، درباره میزان دستیابی به تحول و فرایند تحول در خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی در سالهای اخیر، به‌ویژه در مورد حسابداری و گزارشگری مالی

نهادهای بخش عمومی، نظر خود را بیان می‌کنم.

سازش

همانطور که گفتید مفهوم پاسخگویی عمومی ریشه در نظام سیاسی کشور ما دارد. آیا در قانون اساسی کشورها خط‌مشی و احکام کلیدی این مفهوم پیش‌بینی شده است؟

دکتر باباجانی

پرسش بسیار کلیدی مطرح کردید که برای پاسخ به آن باید بگویم که خوشبختانه پنج اصلی که در بخش مالی قانون اساسی کشورمان پیش‌بینی شده است، حاوی اصول بنیادین نظام مسئولیت پاسخگویی است. اگرچه در اصول دیگری نیز نکات ارزنده‌ای درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی در قانون اساسی آمده است، اما پنج اصلی که در بخش مالی این قانون پیش‌بینی شده، زمینه‌های تحقق مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی را فراهم کرده است. خلاصه مفاد اصول پنجگانه ۵۱ تا ۵۵ این قانون به ترتیب به شرح زیر است:

۵۱- حق وضع انحصاری مالیات و موارد معافیت مالیاتی با مجلس شورای اسلامی است.

۵۲- بودجه توسط دولت و به موجب قانون تهیه و توسط مجلس رسیدگی و تصویب می‌شود.

۵۳- کلیه عایدات به حساب خزانه‌داری کل منظور و پرداختها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون انجام می‌شود.

۵۴- دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود.

۵۵- دیوان محاسبات کشور مکلف است حساب کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و هر نهادی که به‌نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کند را رسیدگی و حسابرسی کند تا از مصرف هر وجهی در محل قانونی اطمینان حاصل کند و هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند. افزون بر این، گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات تهیه و به مجلس تقدیم شود.

برای اینکه بتوانیم درباره این اصول اظهار نظر کنیم، باید مبنا و معیاری مرتبط با مفهوم مسئولیت پاسخگویی جستجو کنیم. اصولی که در ارتباط با مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی درباره تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی

تحول در سایر کشورها چگونه رخ داده است؟

دکتر باباجانی

بنابر ماهیتی که تحول در نظام مسئولیت پاسخگویی در حوزه مالی و عملیاتی دنبال می‌کند، دو نوع تحول در این نظام، از چهار دهه پیش تا کنون در دستور کار دولتها قرار گرفته است.

برخی کشورها با پذیرش کامل پارادایم مدیریت عمومی نوین، بر دستیابی به مسئولیت پاسخگویی عملیاتی تمرکز کرده و تحول را به‌طور عمده برای تحقق این مفهوم هدایت کرده‌اند. این نوع تحول ابتدا در کشورهای نیوزیلند و استرالیا، با نفوذ حامیان به‌کارگیری حسابداری و گزارشگری مالی شبیه بازرگانی در نهادهای بخش عمومی این کشورها، آغاز و سپس با حمایت‌های مالی و تحمیل نهادهای بین‌المللی به کشورهای در حال توسعه و توسعه‌نیافته تسری پیدا کرد. در مقابل در کشور آمریکا، به دلیل مطالعات عمیقی که طی ده سال به‌وسیله هیئت استانداردهای حسابداری دولتی انجام شده بود، ضمن حفظ و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی، دستیابی به تحول در حسابداری با هدف تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، در کانون توجه قرار گرفت.

پیروی از هریک از راهبردهای دوگانه تحول، بر ایجاد تحول در نظام مسئولیت پاسخگویی و به‌تبع آن، تحول در خرده‌نظام‌های مربوط از جمله حسابداری و گزارشگری مالی، تأثیرگذار بوده و تحول در این خرده‌نظامها را متفاوت کرده است. به‌نظر بنده، مراجع استاندارگذار در دولتهای ایالتی و محلی آمریکا، تحول در نظام پاسخگویی را براساس ویژگیهای محیطی حاکم بر فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ آمریکا مانند دولت و شهرداریها به مورد اجرا گذاشتند و هم‌اکنون دارای نظام حسابداری و گزارشگری مناسبی برای این نهادها هستند که بر مبنای مطالعات عمیق چندساله طراحی شده است.

از سوی دیگر، در برخی کشورهای درگیر در تحول نظام مسئولیت پاسخگویی، اجرای تحول را در قالب یک بسته تحول شامل همه خرده‌نظامها، به‌شرح پیش‌گفته، طراحی و زمینه‌سازی ساختارهای لازم را برای تحقق این امر فراهم کرده‌اند. در برخی کشورهای دیگر، از یک بسته حاوی خرده‌نظامهای تشکیل‌دهنده مسئولیت پاسخگویی استفاده

در قوانین اساسی کشورها پیش‌بینی شده است، برگرفته از منشوری موسوم به **ماگناچارتا** (Magna Carta) است که مردم بریتانیا برای دستیابی به آن سالهای متمادی مبارزه کردند. این منشور که در سال ۱۲۱۵ میلادی به تأیید پادشاهی به نام جان رسید، حاوی احکام اصلی زیر است که اصول بنیادین مالیه عمومی بر پایه آن استوار شده است:

الف- هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، و
ب- هیچ خرجی انجام نمی‌شود مگر به موجب قانون، در راه‌هایی که قانون تعیین می‌کند و به میزانی که قانون اجازه می‌دهد.

اگر این منشور قدیمی و پایه مسئولیت پاسخگویی عمومی را مبنای مقایسه اصول پیش‌بینی شده در بخش مالی قوانین اساسی قرار دهیم، اصول مالی منظور در قانون اساسی کشورمان نه تنها آنها را در اصول ۵۱، ۵۲ و ۵۳ پوشش داده است، بلکه اصول اساسی دیگری دایر بر استقلال دیوان محاسبات و رسیدگی و حسابرسی حسابهای دستگاه‌های اجرایی از سوی این نهاد را پیش‌بینی کرده است. اگر احکام اصلی منظور در منشور ماگناچارتا برای مقایسه احکام بنیادین مالی منظور در قانون اساسی کشورها را مبنای قرار دهیم، براساس پژوهشی که در این باره از سوی بنده انجام شده است، می‌توان گفت که مفاد اصول مندرج در بخش مالی قانون اساسی کشورمان نسبت به دیگر کشورها برتری دارد.

قطع نظر از اینکه اصول یادشده اساساً بر مسئولیت پاسخگویی مالی مبتنی بر منشور ماگناچارتا تمرکز کرده است، اما مفهوم امروزین آن با دموکراسی همراه شده و جزو جدایی‌ناپذیر آن محسوب می‌شود. از اینرو، بر سطح مطالبات شهروندی دایر بر حق دانستن حقایق درباره تحصیل و مصرف منابع عمومی افزوده شد. همراه با افزایش مطالبات حق طلبانه شهروندان، مقامهای اجرایی در دولتها و شهرداریها نیز به فکر فراهم کردن ابزار لازم مانند بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی، ارزیابی عملکرد، و جریان آزاد اطلاعات، و ایجاد تحول در آنها برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی شدند.

سازمان

آن طور که توضیح دادید، اگر تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و سایر خرده‌نظامهای دیگر موکول به تحول در نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی است، این

به فصل سوم کتاب «حسابداری پیشرفته بخش عمومی» تألیف اینجانب از انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی مراجعه کنند.

سازمان

ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی از کدام تئوریهای حسابداری پیروی کرده است؟ تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران با کدام تئوری مطابقت دارد؟

دکتر باباجانی

برای پاسخ به این پرسش باید به نظر صاحب‌نظران حوزه حسابداری بخش عمومی کشورهایی که در آنها تحول ایجاد شده اشاره کنم. اغلب این صاحب‌نظران بر این باورند که تحولات حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی از دو تئوری موسوم به «تئوری اقتصادی و تئوری نهادی» تأثیر پذیرفته‌اند. از دیدگاه تئوری اقتصادی، تغییر در شیوه مدیریت و ارزیابی و تأمین مالی نهادهای بخش عمومی و به‌کارگیری سازوکارهای مورد استفاده در نهادهای انتفاعی بخش خصوصی، مسئولیت پاسخگویی و عملکرد نهادهای یادشده را ارتقا می‌بخشد. پروانت و گاتریه (۲۰۰۸) بر این عقیده هستند که پارادایم مدیریت عمومی نوین، نقش و به‌کارگیری سازوکارهای نهادهای بخش خصوصی در نهادهای بخش عمومی را از دهه ۸۰ قرن بیستم میلادی در تعدادی از کشورها تقویت کرد. کریستنسن و پارکر (Christensen & Parker, 2010) نیز معتقدند که تمرکز سازوکارهای مدیریت عمومی نوین بر ثبت، اندازه‌گیری و گزارش داده‌های اقتصادی است که حسابداری در آن نقش محوری دارد. از اینرو، حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی، اطلاعات مفید و عینی‌تری نسبت به سیستم‌های حسابداری که به‌طور عمده بر مبنای نقدی استوار است، فراهم می‌کند.

تئوری نهادی چارچوبی تئوریک است که تعدادی از پژوهشگران حسابداری برای درک تغییرات حسابداری نهادهای بخش عمومی از آن استفاده کرده‌اند. برطبق این نظریه، نهادها علاقه‌مندند که سیستمها، ساختارها و سازوکارهای خاصی را که در محیط‌های اجتماعی و فرهنگی آنها ارزشمند است، بپذیرند. حسن (Hasan, 2015) می‌گوید حرکت کشورها به سمت پذیرش حسابداری موسوم

نکرده و تحول را بر روی برخی خرده‌نظامها مانند حسابداری یا بودجه‌بندی متمرکز کرده‌اند. این در حالی است که اگر براساس تفکر سیستمی به موضوع تحول بپردازیم، تمرکز بر ایجاد تحول در یکی یا دو خرده‌نظام، تحول در نظام مسئولیت پاسخگویی را مختل می‌کند. دلیل این امر، همانطور که در مقدمه بیان کردم، ارتباط و تعاملی است که از یک سو بین خرده‌نظامها با هم، و از سوی دیگر بین خرده‌نظامها با نظام فرادستی، یعنی مسئولیت پاسخگویی عمومی وجود دارد. هرچند که تحول همزمان در همه خرده‌نظامها نیز میسر نیست، اما طراحی یک بسته تحول که همه خرده‌نظامها در آن حضور داشته باشند، و ارتباط و تعامل بین آنها دیده شود، قابل انجام است. در چنین شرایطی ایجاد تحول در هر یک از خرده‌نظامها، آنهم براساس فراهم بودن شرایط لازم و به ترتیب اولویت، تحول در بسته پیشنهادی را با مشکل مواجه نمی‌کند.

در مورد تحول در نظام پاسخگویی و خرده‌نظامهای مربوط، پژوهشهایی انجام شده که در اینجا به پژوهشی که سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه (OECD) در سال ۲۰۰۷ انجام داده است، اشاره می‌شود. نهاد یادشده بر این باور است که در انجام اصلاحات و تحول، پرسشهای اصلی زیر قابل طرح است:

الف- آیا انجام اصلاحات نیازمند اصلاح در قوانین موجود یا تصویب قوانین جدید است.

ب- کدام راهبرد برای تحول مناسب است.

ج- اجرای اصلاحات چگونه باید تسریع شود.

د- آیا این اصلاحات باید بخشی از یک بسته اصلاحی وسیع‌تر باشد.

ه- گستره این اصلاحات باید چقدر وسیع باشد.

سازمان مذکور در این پژوهش، به این موضوع هم پرداخته است که راهبردهای گوناگون اجرای اصلاحات می‌تواند در قالب رویکردهایی مانند از بالا به پایین در مقابل پایین به بالا^۱، پوشش جامع در مقابل اجرای بخش به بخش^۲ یا تدریجی، و گام به گام در مقابل اجرای یکپارچه^۳، صورت گیرد. هر کدام از این رویکردها، مزایا و معایبی دارد که بحث در مورد آنها از حوصله این مصاحبه خارج است و خوانندگان می‌توانند

از آن به نقش آن در انجام اصلاحات و تغییرات در حسابداری نهادهای بخش عمومی اشاره کنیم. ایزومورفیسم، مفهوم گسترده‌ای است که در زمینه‌های مختلفی از ریاضیات مطرح می‌شود. این واژه از واژه یونانی «ISO» به معنی شباهت یا شبیه‌بودن از نظر اندازه، شکل و نظایر آن و «morphosis» به معنی شکل دادن یا همسان کردن، ترکیب شده است. این مفهوم در زبان فارسی با عناوین گوناگونی از جمله هم‌ریختی، هم‌شکلی یا تناظر، مورد استفاده قرار می‌گیرد. انجام اصلاحات حسابداری را می‌توان از منظر نظریه جدید سازمانی تبیین کرد. این نظریه که توسط **مایر و روان** (Mayer & Rowan, 1997) و **دیمایو و پاول** (Dimaggio & Powell, 1983) توسعه یافته، مفهومی است که به ایزومورفیسم مربوط می‌شود.

دیمایو و پاول بر این باورند که هم‌ریختی یا هم‌شکلی نهادی از آن جهت در فهم اصلاحات حسابداری بخش عمومی سودمند است که این اصلاحات نه تنها به دلیل استفاده بهینه از منابع عمومی بلکه به دلیل قدرت سیاسی و مشروعیت نهادی انجام می‌گیرد. این در حالی است که بال و گریک (۲۰۱۰) معتقدند که هسته اصلی مفهوم هم‌ریختی، مشروعیت است. کسب مشروعیت نهادها را مجبور به پذیرش الزامات برون سازمانی می‌کند، بدون توجه به اینکه این الزامات در شرایط خاص آنها مناسب است یا خیر. از سوی دیگر، مایر و روان (۱۹۷۷) می‌گویند هم‌شکلی نهادی در احتمال کسب موفقیت سازمان مؤثر است و بقای آن را افزایش می‌دهد. دیمایو و پاول بر این باورند که **هم‌شکلی نهادی**^۴ از طریق سه سازوکار زیر روی می‌دهد.

الف- هم‌شکلی تقلیدی^۵: به فرایندی اطلاق می‌شود که نهادها را تشویق می‌کند که با مجموعه فشارهای محیطی به دیگران در جامعه شبیه شوند. به بیان دیگر، نهادهای بخش عمومی در شرایط نبود قطعیت، مسیری را انتخاب می‌کنند که توسط سازمانهای موفق و مشابه انتخاب شده است. به نظر **کوالسکی و دیرسمیت** (Covaleski & Dirsmith, 1988) اصلاحات مورد نظر در حسابداری نقدی و حرکت به سمت حسابداری تعهدی ممکن است به دلیل فشارهای تقلیدی باشد. برای نمونه، به‌کارگیری استانداردهای حسابداری فدراسیون بین‌المللی در برخی کشورها نوعی هم‌شکلی تقلیدی است.

به تعهدی (بخوان حسابداری تعهدی مرسوم در نهادهای انتفاعی) و استقرار آن در نهادهای بزرگ بخش عمومی را می‌توان از طریق تئوری نهادی تحلیل کرد. براساس این تئوری، حسابداری برای دولت‌ها عامل کسب مشروعیت از دیگر کشورها، نهادهای بین‌المللی، همان کشور یا گروه‌های ذینفع محسوب می‌شود. در فرایند کسب مشروعیت، ممکن است نهادهای عمومی تغییراتی در حسابداری خود و با هدف رسیدن به یکنواختی ایجاد کنند، اما این فرایند ممکن است منجر به ناسازگاریهایی هم بشود. طبق این تئوری، یکی از عوامل تأثیرگذار بر موفقیت نهاد عمومی، میزان دستیابی و حفظ مشروعیت در محیط خود است.

ساچمن (۱۹۹۵)، مشروعیت را «درک یا فرض کلی که براساس آن فعالیتهای یک نهاد در چارچوب برخی سیستمهای ساختاریافته اجتماعی از هنجارها، ارزشها، باورها و تعاریف، مطلوب و درست است» تعریف می‌کند. او معتقد است که نهادها به دلایلی مانند ارتقای تداوم و اعتبار یا کسب حمایت و یا از روی اجبار، درصد کسب مشروعیت هستند. این در حالی است که حسن (۲۰۱۵) بر این باور است که مشروعیت ممکن است از سوی دولت‌های دیگر، نهادهای بین‌المللی، سرمایه‌گذاران، گروه‌هایی از ذینفعان و شهروندان همان کشور درخواست شود. نتو (۱۹۹۲) می‌گوید یک سازمان یا نهاد ممکن است روشها و رویه‌های حسابداری سازمانهای موفق را به دلایل تکنیکی یا کسب مشروعیت، تقلید کند. در محیط بخش عمومی، دولت‌ها یا شهرداریها ممکن است درصد کسب مشروعیت برای فعالیتهای خود (از جمله پذیرش حسابداری تعهدی) از طریق به‌کارگیری سازوکارهای نهادهای بخش خصوصی، سایر دولت‌ها و نهادهای بین‌المللی باشند.

سازمان

شما در برخی سخنرانیها یا نوشته‌های خود از پدیده‌ای موسوم به ایزومورفیسم و نقش آن در تغییرات و اصلاحات حسابداری بخش عمومی یاد کرده‌اید. لطفاً کمی در این باره توضیح دهید.

دکتر باباجانی

پرسش خوبی است اما باید ابتدا تعریفی از آن ارائه دهم و پس

حسابداری موسوم به تعهدی به عنوان یک فعالیت کسب مشروعیت، منجر به تغییرات مورد نظر و مطلوب نخواهد شد. هارن (Harun, 2012) پنج نوع ناسازگاری در انجام اصلاحات حسابداری تعهدی را به شرح زیر شناسایی کرده است:

الف- ناسازگاری بین قوانین و مقررات حسابداری و طراحی سیستمها در تسهیل پذیرش آنها،

ب- ناسازگاری بین دستگاههای اجرایی بخش عمومی در مورد محدوده پیاده سازی سیستم حسابداری،

ج- ناسازگاری بین تهیه اطلاعات حسابداری بخش عمومی و استفاده از این اطلاعات،

د- ناسازگاری بین هزینه ها و منافع اصلاحات حسابداری، و

ه- ناسازگاری بین اطلاعات حسابداری تعهدی منطبق با استانداردهای حسابداری تعهدی مصوب فدراسیون بین المللی حسابداران با نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان.

سازگار

در نظامهای حسابداری در بخش عمومی از اواخر دهه ۸۰ قرن بیستم میلادی تا به امروز کوششهای چشمگیری برای بهبود نظام حسابداری بخش عمومی به ویژه دولتی انجام شده است و اکنون این نظامها در موقعیتی هستند که انتشار صورتهای مالی دولت را تدارک می بینند. تحلیل شما از روند توسعه نظام حسابداری بخش عمومی در کشور چیست؟ آیا به هدفهای گزارشگری مالی بخش دولتی نزدیک شده ایم؟

دکتر باباجانی

شما در این پرسش تنها به دولت اشاره می کنید. این در حالی است که هم استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی و هم دستورالعمل ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ظاهراً برای نهادهای بخش عمومی ایران تدارک دیده شده است. باید ابتدا تکلیف این موضوع را روشن کنیم. وقتی صحبت از بخش عمومی به ویژه در ایران به میان می آید، دولت و دستگاههای اجرایی تابعه آن تنها بخشی از نهادهای بخش عمومی را تشکیل می دهد. این در حالی است که در تعریف ماده ۵ قانون محاسبات عمومی، نهادهای عمومی غیردولتی تعریف شده است و مقرر کرده که نهادهایی هستند که خدمات آنها جنبه عمومی دارد، اما دولتی نیستند. تا آنجا که اطلاع

ب- هم شکلی اجباری^۶: این نوع هم شکلی در نتیجه فشارهای نیروهای رسمی و غیررسمی وارد شده از سوی سازمانهای دیگر، صورت می گیرد. حسن (۲۰۱۵) می گوید هم شکلی دستوری زمانی روی می دهد که نهادهای بین المللی مانند صندوق بین المللی پول، بانک جهانی و سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، به کارگیری حسابداری موسوم به تعهدی در کشورهای در حال توسعه را شرط استفاده از وامها قرار داده و اعمال نفوذ می کنند. آدھیکاری و دیگران (Adhikari et al., 2013) نیز همین نظر را دارند و معتقدند که فشارهای یاد شده، عنصری کلیدی در توصیف ارتباط بین نهادهای بین المللی و کشورهای در حال توسعه تلقی می شود.

روبین (۲۰۱۱) هم اینگونه اظهار نظر می کند که کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته در به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری در مقیاس وسیع تحت تأثیر فشارهای نهادهای بین المللی هستند. او می گوید افزون بر این، نهاد بین المللی نظیر صندوق بین المللی پول، بانک جهانی و سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، با دادن وام و کمکهای مالی، نفوذ و قلمرو خود را در این کشورها گسترش داده و آنها را به تهیه گزارشهای مالی که آنها می خواهند، ملزم می کنند.

ج- هم شکلی هنجاری: همانگونه که دیمایو و پاول می گویند هم شکلی هنجاری از حرفه ای گرای ناشی می شود که بیانگر تلاش نهادهای بخش عمومی در به کارگیری روشها و رویه های یکسان در انجام کارهاست. در هم شکلی هنجاری، اشخاص حرفه ای بخش خصوصی بر تلاش نهادهای عمومی در پذیرش سیستمها، روشها و نحوه عمل تأثیر می گذارند. به بیانی، اصلاحات در حسابداری بخش عمومی در چارچوب پارادایم مدیریت عمومی نوین را می توان نوعی هم شکلی هنجاری تلقی کرد که اشخاص و نهادهای حرفه ای بخش خصوصی در استقرار آن نقشی اساسی داشته اند. حسن (۲۰۱۵) معتقد است که هم شکلیهای تقلیدی، اجباری و هنجاری اگرچه موجب افزایش یکنواختی و همسان سازی شده است، که راهی برای کسب مشروعیت در یک نهاد نیز هست، اما فعالیتهای کسب مشروعیت با ناسازگاریهایی هم همراه است. در شرایطی که ناسازگاری روی دهد، استقرار

دارم حدود ۱۹ نهاد در فهرست نهادهای عمومی غیردولتی به تصویب مجلس رسیده است. بنابراین، بخش عمومی ایران عبارت از قوای سه‌گانه و دستگاه‌های اجرایی زیرمجموعه آن و تعداد ۱۹ نهاد عمومی غیردولتی شامل همه شهرداریهای کشور و نهادهای زیرنظر رهبری است.

نگاهی اجمالی به ماهیت این نهادهای متنوع، بیانگر این حقیقت است که پیروی همه آنها به‌ویژه از دستورالعمل حسابداری بخش عمومی ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی امکان‌پذیر نیست و اصرار این وزارتخانه بر اجرای محض آن از سوی این نهادها نیز به‌نظر بنده ره به‌جایی نمی‌برد. دلیل این امر بسیار روشن است زیرا شهرداریهای کشور قوانین و مقررات مالی خاص دارند و نهادهای انقلاب اسلامی نیز از اساسنامه‌های خاص خود پیروی می‌کنند. این امر نشان می‌دهد موضوع حسابداری و گزارشگری مالی آنها، به‌ویژه اگر قرار باشد صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی کشور تهیه شود، با مشکل اساسی و بعضاً قانونی مواجه خواهد شد.

اگرچه اقدامات سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی را در مورد آنچه که تاکنون برای ایجاد تحول در حسابداری و گزارشگری مالی کشور انجام داده‌اند، ارج می‌نهم و برای آنها آرزوی توفیق می‌کنم اما موضوع تحول در نظام حسابداری در سطح بخش عمومی بسیار پیچیده و گسترده است که اگر به آن توجه کافی نشود و مسیر درستی برای آن انتخاب نشود، با مشکلات عدیده‌ای همراه خواهد شد. بنده نقطه‌نظرات و انتقادهای خود را قبلاً بیان کرده‌ام که نیازی به تکرار آن نیست. به بیان دیگر، هم دستورالعمل حسابداری وزارت امور اقتصادی را قبل از اجرا و در تابستان سال ۱۳۹۳ نقد کرده‌ام و به استحضار خزانه‌دار کل کشور رسانده‌ام و هم اولین بیانیه مفهومی ابلاغی سازمان حسابرسی را مورد انتقاد قرار داده‌ام که در همین مجله حسابرس چاپ شده است.

اینکه تحلیل بنده از روند توسعه نظام حسابداری در بخش عمومی ایران چیست، باید بگویم که اعتقاد بنده در مورد ایجاد تحول در خرده‌نظام‌های نظام مسئولیت پاسخگویی این است که انجام صحیح این مهم نیازمند مطالعات تطبیقی و توجه به ویژگیهای محیطی است. انجام مطالعات تطبیقی

با هدف ایجاد هرگونه تحول در هر حوزه‌ای، اگر با شناخت کافی از ویژگیهای محیطی آن حوزه همراه باشد، تحول در مسیر درستی هدایت می‌شود. به بیان دیگر، نتایج حاصل از مطالعات تطبیقی، نقشه‌راهی برای تحول فراهم و همه ابعاد تحول و محدودیتهای آن را آشکار می‌کند. در چنین شرایطی، زمینه لازم برای تدوین استانداردهای حسابداری متناسب با ویژگیهای محیطی کشور و طراحی نظام حسابداری مبتنی بر این ویژگیها، فراهم می‌شود.

البته این بدان معنی نیست که اطلاعات مورد نیاز نهادهای بین‌المللی برگرفته از استانداردهای حسابداری فدراسیون بین‌المللی حسابداران تهیه و ارائه نشود، بلکه بدان معنی است که استانداردهایی طراحی و به‌مورد اجرا گذاشته شود و نظام حسابداری مناسبی بر مبنای آنها طراحی شود که هر دو نوع نیاز اطلاعاتی اعم از ملی و بین‌المللی را فراهم کند. به‌همین دلیل، و به‌لحاظ نبود مطالعات کافی، دستیابی به هدفهای گزارشگری مالی در سطح بخش عمومی کشور با مشکلاتی اساسی مواجه است و روند توسعه را پیچیده خواهد کرد.

نگاهی اجمالی به روند توسعه حسابداری و گزارشگری مالی در سطح کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و کمتر توسعه‌یافته، روند گوناگون توسعه و مشکلات عدیده‌ای که با آن مواجه هستند را آشکار می‌کند که به‌نظر بنده توسعه حسابداری بخش عمومی ایران نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود.

سازمان

دستیابی به داده‌های مربوط به داراییها و بدهیهای دولت از چالشهای مهم تحول در نظام حسابداری بخش عمومی است. در کشور ما چه مشکلاتی برای دستیابی به این داده‌ها وجود دارد؟ چگونه باید از عهده آنها برآمد؟ میزان دقیق و کامل بودن این داده‌ها تا چه اندازه اهمیت دارد؟

دکتر باباجانی

همان‌طور که اشاره کردید یکی از اساسی‌ترین مشکل بر سر راه استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی، به‌ویژه دولت و شهرداریها، شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای سرمایه‌ای و به‌ویژه زیرساختی^۷، و بدهیهای درازمدت عمومی به‌ویژه بدهیهای انباشته

وجود دارد. در استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولت کانادا به نکته بسیار مهمی اشاره شده که طرح آن در اینجا برای اطلاع مسئولان استقرار نظام حسابداری نوین در ایران بی‌فایده نیست. در استاندارد و دستورالعمل مربوط به داراییهای سرمایه‌ای کشور کانادا تصریح شده مادامی که همه داراییهای سرمایه‌ای شناسایی نشده و بهای تمام‌شده آنها به‌دست نیامده است، در صورتهای مالی نهادهای بخش عمومی این کشور منظور نشود. این بدان معنی است که از انعکاس داراییهای سرمایه‌ای در شرایط گذار به‌صورت مرحله‌ای پرهیز شود و تنها هنگامی این نوع داراییها را در صورتهای مالی منظور کنید که تماماً شناسایی و قیمت‌گذاری شده باشند.

در شناسایی و دستیابی به بهای تمام‌شده داراییهای سرمایه‌ای و زیرساختی در دولتهای ایالتی و محلی امریکا و در اجرای بیانیه ۳۴، از روشهای متفاوتی استفاده شد. برای نمونه، درباره داراییهای زیرساختی به این نتیجه رسیدند که از انعکاس این داراییها که قبل از سال ۱۹۸۰ ایجاد شده در صورتهای مالی صرف‌نظر کنند. این در حالی است که داراییهای زیرساختی که از سال ۱۹۸۰ به بعد ایجاد گردید، به یکی از سه طریق زیر ارزیابی و بهای تمام‌شده آنها در صورتهای مالی سطح دولت انعکاس می‌یابد:

الف- اگر بهای تمام‌شده این داراییها در دسترس است، همان استفاده شود.

ب- بهای تمام‌شده روز احداث این داراییها (سال ۲۰۰۱) محاسبه و براساس شاخص عمومی قیمتها تا زمان احداث (در هر یک از سالهای ۱۹۸۰ به بعد) تعدیل و در صورتهای مالی سطح دولت یا شهرداری منظور شود.

ج- در غیر از دو مورد فوق، بهای تمام‌شده این نوع داراییها به بهای کارشناسی کارشناسان رسمی برآورد و در صورتهای مالی انعکاس یابد.

در ایران در دستورالعملی که برای شناسایی داراییهای سرمایه‌ای دستگاههای اجرایی تدوین و ابلاغ گردیده، تصریح شده است که ارزیابی داراییهای سرمایه‌ای و زیرساختی به‌وسیله گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی شامل نماینده ذیحساب، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط، انجام شود. ناگفته پیداست که ارزیابی این گروه که کارشناس رسمی نمی‌باشند، از دقت کافی برخوردار نخواهد بود.

بازنشستگی، و انعکاس آنها در گزارشهای مالی دولت یا شهرداریهاست. وضعیت داده‌های مربوط به اقلام یادشده در کشور ما به دلیل سالهای متمادی استفاده از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده، بسیار بدتر از دیگر کشورهاست. به‌نظر بنده، دولت از بسیاری از داراییهای خود در سطح کشور، آن هم داراییهای سرمایه‌ای مانند ساختمان، زمین، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل پراکندگی اسناد مالکیت آنها در دستگاههای اجرایی، بی‌اطلاع است. دلیل این امر آن است که در قانون محاسبات مصوب سال ۱۳۴۹، تنها دو ماده، آن هم به اموال منقول پرداخته است، از سال ۱۳۶۶ که قانون چهارم محاسبات عمومی به تصویب رسید و بخش اموال آن تقویت شد، دولت در اجرای ماده ۱۲۳، سهام و اسناد مالکیت اموال غیرمنقول و تضمین‌نامه‌ها را در خزانه‌داری کل حفظ و نگهداری می‌کند. به‌رغم این موضوع، و اینکه اموال غیرمنقول در اجرای ماده ۱۱۴ متعلق به دولت است، و تنها حفظ و حراست از آنها به عهده وزارتخانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی است، اما تعداد اسنادی که در اداره کل اموال دولتی است با تعداد اسنادی که به نام دولت جمهوری اسلامی در سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ثبت شده است، فاصله زیادی دارد.

دولت و شهرداریها هرگز به بهای تمام‌شده واقعی داراییهای زیرساختی دسترسی نداشته‌اند که بخواهند بهای این اقلام را در صورتهای مالی سطح دولت گزارش کنند. از همه مهمتر دولت از میزان بدهیهای انباشته صندوقهای بازنشستگی به‌ویژه اینکه با ارزش فعلی محاسبه شود بی‌اطلاع است. از اینرو، منظور نمودن بدهیهای بلندمدت عمومی به‌ویژه درباره بدهیهای انباشته صندوقهای بازنشستگی امری پیچیده و دور از دسترس است که حتی دولتهای ایالتی و محلی امریکا نیز در تحول حسابداری و گزارشگری مالی سال ۲۰۰۱ به بعد، از آن صرف نظر کردند.

درباره منظور نمودن داراییهای سرمایه‌ای و زیرساختی در صورتهای مالی در سطح دولت یا در سطح بخش عمومی کشور مطلب بسیار می‌توان گفت که از حوصله این مصاحبه خارج است. آنچه می‌توانم به‌صورت خلاصه بگویم، رویکردهای مختلفی به نحوه انعکاس داراییهای سرمایه‌ای و عنداللزوم زیرساختی از یکسو و اندازه‌گیری دقیق و دستیابی به بهای تمام‌شده آنها

سازمان

راجع به استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که از حدود ۲۰ سال پیش حرکت به سمت آن شروع شده نظر شما چیست؟ آیا در این زمینه توفیقی داشته‌ایم؟

دکتر باباجانی

حرکت به سمت استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در امریکا از اواخر دهه ۴۰ میلادی و براساس تصمیمات کمیسیون هوور (Hoover Commission) آغاز شد و هنوز هم ادامه دارد. این نظام بودجه‌ریزی اساساً پیچیده است و استقرار آن مستلزم تحولات اساسی در سیستمهای حسابداری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد است. همانطور که می‌دانید فلسفه حرکت به سمت استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ریشه در مطالبات پاسخگویی و ارتقای سطح آن از مالی به عملیاتی دارد. تمرکز پاسخگویی مالی بر منابع مالی ورودی در نظام بودجه‌ریزی است و بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل، مصرف و به‌کارگیری این منابع از یک سو و مصرف منابع در محل قانونی تعیین شده و کنترل بودجه‌ای از سوی دیگر تأکید دارد. این در حالی است که نظام بودجه‌ریزی عملکرد، به‌طور عمده بر خروجیها و پیامدهای مصرف و به‌کارگیری منابع تمرکز می‌کند و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را در دستور کار قرار می‌دهد.

اگرچه نهادهای بزرگ بخش عمومی به‌ویژه دولت و شهرداریها در قبال ایفای هر دو نوع مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مسئولیت دارند و نهاد عالی حسابرسی یعنی دیوان محاسبات کشور ارزیابی دو نوع مسئولیت را برعهده دارد، اما تحقق این امر سازوکارهای خاص خود را می‌طلبد. ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نهادهای عمومی یادشده، نه تنها نیازمند استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و آن هم به‌نوبه خود به شناسایی و تعیین شاخصهای اندازه‌گیری نیاز دارد، بلکه مستلزم استقرار سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی همراه با مبنای تعهدی کامل است.

همانطور که قبلاً عرض کردم، این خرده‌نظامها با هم در ارتباط و تعامل هستند و نمی‌توان تنها به یکی از آنها پرداخت و سایر خرده‌نظامهای تشکیل‌دهنده پاسخگویی عملیاتی

را نادیده گرفت. اشتباهی که به‌نظر بنده درباره بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سالهای اول دهه ۸۰ شمسی در ایران روی داد، ناشی از حاکم شدن چنین تفکری بود. بدین معنی که نهاد برنامه‌ریزی کشور بدون در نظر گرفتن تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و سیستم حسابرسی کشور و هماهنگی لازم با نهادهای متولی این سیستمها به استقبال استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رفت. افزون‌بر این، مطالعات تطبیقی کافی هم در مورد این نظام بودجه‌ریزی انجام نشده بود تا از پیچیدگیها و زیرساختهای مورد نیاز برای استقرار آن آگاهی کافی حاصل شود.

در چنین شرایطی، در قانون برنامه سوم توسعه تصریح شد که نهادهای عمومی باید تا پایان سال دوم برنامه نسبت به استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام کنند. این حکم در قوانین برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی چهارم و پنجم هم تکرار شد.

در طول سالهای سه برنامه یادشده که یک دوره پانزده ساله را دربرمی‌گیرد، به‌نظر بنده توفیق چندانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حاصل نشده است. وقتی بنده از استقرار چنین سیستمی صحبت می‌کنم، منظور استقرار یک سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی واقعی است. مطالعه‌ای که سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه در مورد استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد درباره هشت کشور توسعه‌یافته شامل اتریش، کانادا، دانمارک، کره جنوبی، هلند، سوئد، انگلستان و امریکا انجام داده است، حاوی آموزه‌های مفیدی است.

این مطالعه که در سال ۲۰۰۷ در مورد کشورهای یادشده که مدعی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی هستند انجام گرفته، بیانگر این واقعیت است که این هشت کشور مدل واحدی از بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌کار نگرفته‌اند. نتایج تحقیق به‌صورت خلاصه به شرح زیر است:

الف- برخی کشورها بودجه‌بندی عملیاتی همراه با اطلاعات عملکردی را مدنظر قرار داده‌اند و اطلاعات عملکردی صرفاً به همراه بودجه سالانه به نهاد برنامه‌ریز ارائه می‌شود، اما در تصمیم‌سازی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

ب- برخی کشورها از نوعی بودجه‌بندی عملیاتی استفاده

برمی‌گیرد، اما به اختصار می‌توان به چند مطب اشاره کرد. در مقدمه دستورالعمل به نکات بسیار مهمی درباره موضوعهای اساسی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از قبیل عملکرد سازمانی که ارزیابی آن نیازمند شناسایی و تعیین شاخصهای عملکردی فعالیت و برنامه‌هاست، قیمت تمام‌شده کالا یا خدمت با هدف تعیین میزان منابع قابل تخصیص بر مبنای عملکرد و همچنین کارایی و اثربخشی اشاره شده است که به نظر بنده از ارکان اساسی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

موضوعهایی که در مقدمه این دستورالعمل به آن اشاره شده است اساساً شاه‌بیت نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است که در مورد آنها هیچ تردیدی وجود ندارد. اما دستیابی به این موضوعها همانطور که قبلاً بیان کرده‌ام، نیازمند زیرساختهای لازم و نیروی انسانی متخصص و آگاه در امر بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی و انجام مطالعات کافی در مورد استقرار است.

برای نمونه، دستیابی به بهای تمام‌شده کالا و خدمات در فعالیتهای حکمیتی دولت با نظام حسابداری ارتباط دارد و داده‌های آن را چنین نظامی فراهم می‌کند. بنابراین مادامی که سیستم حسابداری بهای تمام‌شده کالا و خدمات در فعالیتهای حکمیتی وزارتخانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی و شهرداریها، طراحی و اجرا نشود، یکی از موضوعهای اساسی مورد اشاره با مشکل مواجه است. این در حالی است که اندازه‌گیری کارایی که با همین سیستم حسابداری بهای تمام‌شده مرتبط است نیز با چالش جدی همراه است. افزون بر این، مشکل‌ترین قسمت بودجه‌ریزی عملیاتی، اثربخشی برنامه‌ها و فعالیتها است که با میزان دستیابی به اهداف و حتی پیامدهای دستیابی به این هدفها در ارتباط است. اندازه‌گیری اثربخشی از حوزه‌های بسیار پیچیده بودجه‌ریزی عملیاتی است که بسیاری از کشورهای

توسعه‌یافته با گذشت چنددهه از اندازه‌گیری آن عاجزند. مطالبی که عرض کردم به معنی آن نیست که دستیابی به این مفاهیم غیرممکن است، بلکه بدان معنی است که به پیچیدگیها و چالشهای فراروی آنها بیشتر توجه شود.

سازمان

با بررسیهایی که کرده‌ام نشان زیادی از پیشرفت استقرار

می‌کنند که منابع به صورت غیرمستقیم به هدفهایی که قرار است تحقق یابد پیوند داده می‌شود. این در حالی است که اطلاعات عملکردی میزان منابع قابل تخصیص به فعالیتها و برنامه‌ها را تعیین نمی‌کند.

ج- دسته دیگری از کشورهای عضو سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، از بودجه‌ریزی عملیاتی مستقیم یا فرموله شدن بهره می‌گیرند. در این نوع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، منابع به صورت مستقیم به واحدهای عملکرد و به‌طور کلی به خدمت یا محصول تخصیص می‌یابد.

به نظر بنده، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مرسوم در ایران در طول این سه برنامه که بیش از ۱۵ سال از عمر آن می‌گذرد، در خوش‌بینانه‌ترین حالت حداکثر در ردیف بند «الف» فوق ارزیابی می‌شود. به بیان دیگر، اگرچه نهاد برنامه‌ریزی، بودجه سالانه را در قالب فرمهایی که طراحی کرده است بر اساس اطلاعات عملکردی مطالبه می‌کند و دستگاه‌های اجرایی نیز برای دریافت بودجه چنین اطلاعاتی را ارائه می‌دهند، اما در فرایند اجرای بودجه و برای تصمیم‌گیری درباره مصرف و به‌کارگیری منابع، اطلاعات عملکرد مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. برای آگاهی بیشتر از وضعیت استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و آشنایی با چالشهای فراروی این نظام بودجه‌ریزی، خوانندگان را به فصل سوم کتاب «حسابداری پیشرفته بخش عمومی» تألیف بنده برگرفته از مطالعه سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، ارجاع می‌دهم.

سازمان

آیا دستورالعمل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی بین دستگاه‌های اجرایی توزیع کرده است مسیر روبه پیشرفتی برای اجرایی کردن نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در پیش گرفته است؟

دکتر باباجانی

در پاسخ به این پرسش باید بگویم که تدوین دستورالعمل مورد بحث را به فال نیک می‌گیرم و بر این باورم که تهیه و ابلاغ چنین دستورالعملهایی می‌تواند نقشه‌راهی برای تحقق برخی هدفهای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم کند. اگرچه بحث و تحلیل درباره این دستورالعمل از حوصله این مصاحبه خارج است، چرا که حوزه اصلی مسئولیت پاسخگویی یعنی بودجه عملیاتی را در

نظام حسابداری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در بخش عمومی غیردولتی ندیدم. به نظر می‌رسد تحرکی که چندین سال پیش آغاز شده بود، در میانه راه متوقف شده است. آیا شما از تحولات حسابداری در بخش عمومی غیردولتی با اطلاعید؟ چه آینده‌ای برای آن می‌بینید؟

دکتر باباجانی

همانطور که قبلاً عرض کردم بخش عمومی ایران علاوه بر دولت شامل نهادهای بزرگی مانند نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و برخی نهادهای دیگر می‌شود. در مورد به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در نهادهای انقلاب اسلامی خبری ندارم، اما در مورد شهرداریهای کشور تا آنجا که اطلاع دارم تاکنون از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب سازمان حسابرسی پیروی نکرده‌اند. دلیل این امر آن است که همزمان با شروع تدوین استانداردهای حسابداری توسط سازمان حسابرسی در نیمه دوم سال ۱۳۸۹، شهرداری تهران نیز اقدام به انجام یک مطالعه تطبیقی در مبانی نظری و قانونی حسابداری شهرداریهای کشورها کرد که حاصل آن دو جلد کتاب در این زمینه شد که انتشار عمومی پیدا کرده است.

براساس این مطالعه تطبیقی تعداد سه بیانیه مفهومی و هفت بیانیه اصول حسابداری و گزارشگری مالی برای شهرداریهای کشور تدوین و مقرر شد. براساس این ده بیانیه، دستورالعملهای لازم برای استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی پیشرفته و متناسب با نیازهای اطلاعاتی شهرداریها تدوین و نظام حسابداری آن نیز طراحی شود. فاز اول و دوم که به ترتیب شامل مطالعه تطبیقی و تدوین ده بیانیه یادشده می‌شود از سوی بنده تهیه و پس از بررسی و تصویب در کمیته تخصصی که برای این منظور تشکیل شده بود، نهایی گردید. این در حالی است که فاز سوم این پژوهش که شامل طراحی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و تهیه دستورالعمل مربوط می‌شود، به دلایلی به سرانجام نرسید.

یکی از این دلایل، اختلاف نظر شهرداری تهران و وزارت کشور از یک سو و وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان

حسابرسی از سوی دیگر، بر سر مرجع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. شهرداری تهران برای این باور است که ماده ۲۴ قانون مالی و معاملاتی شهرداریها به‌عنوان یک قانون خاص، مقرر کرده تهیه دستورالعمل حسابداری و اینکه حسابداری شهرداریها نقدی یا تعهدی باشد به عهده وزارت کشور است. این در حالی است که سازمان حسابرسی نیز براساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ مدعی تدوین استانداردهای حسابداری در سطح کشور است و اصرار دارد که شهرداریها باید از استانداردهای حسابداری مصوب این سازمان در نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود پیروی کنند.

اگرچه به‌نظر بنده شهرداریها دارای قانون خاص مالی و معاملاتی هستند و اساسنامه سازمان حسابرسی قانون عام است و قوانین عام نمی‌توانند قوانین خاص را نقض کنند، اما وزارت دارایی و سازمان حسابرسی بر به‌کارگیری استانداردهای مصوب اصرار می‌ورزند. همین اختلاف نظر و تفاوت قوانین و مقررات خاص نهادهای عمومی غیردولتی با مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی وابسته به دولت، از جمله یکی از عوامل تأثیرگذار بر توقف اصلاح و پیشرفت در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای عمومی غیردولتی است.

سازمان

شما درباره ضرورت ارتقای سطح پاسخ‌خواهی و مطالبات شهروندی زیاد صحبت کرده‌اید. با اینکه بعضی از ابزار لازم برای استقرار نظام پاسخ‌خواهی و پاسخگویی فراهم شده است، ولی از نظر سیاسی و فرهنگی هنوز به‌عنوان یک مؤلفه جاری و مستقر و جاافتاده به‌نظر نمی‌رسد. چه چیزهایی کم است و چه کارهایی باید انجام شود تا نظام پاسخ‌خواهی و پاسخدهی به کارکرد مورد انتظار نزدیک شود؟

دکتر باباجانی

بله من درباره مباحث نظری و سازوکارهای ایفا و ارزیابی مسئولیتهای پاسخگویی مالی و عملیاتی به اندازه کافی نوشته‌ام و باز هم خواهم نوشت. مفهوم مسئولیت پاسخگویی ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر حق دانستن حقایق از سوی شهروندان در جایگاه صاحبان اصلی منابع

دکتر باباجانی

ابتدا باید مفهوم مطالعه تطبیقی که یکی از روشهای بسیار خوب برای انجام پژوهشهای بنیادی است را کمی روشن کنیم، سپس کارکرد آن را در مطالعات بنیادی حوزه حسابداری به ویژه در پیدا کردن نقشه‌راهی برای تدوین و پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی ارائه دهیم.

تحلیل تطبیقی در پژوهش اجتماعی نقش و جایگاهی محوری دارد. این روش از قدیمی‌ترین روشها در علوم اجتماعی است که در صدد فهم مشابهت‌ها و تفاوتها از طریق تطبیق و مقایسه است. هدف شناسایی تفاوتها در بین سیستمها و رخدادهای اجتماعی و بررسی این تفاوتها بر پاره‌ای از پدیده‌های اجتماعی مشاهده‌شده در درون این سیستمهاست (غفاری، ۱۳۸۸). تفکر بدون مقایسه قابل تصور نیست و در غیاب مقایسه، هیچ اندیشه و پژوهش علمی نیز امکان‌پذیر نیست. روش تطبیقی مبتنی بر مقایسه برای فهم مشابهت‌ها و تفاوتهاست (غفاری به نقل از مک کی و ماریش، ۱۳۸۸). تحلیل تطبیقی به معنی توصیف و تبیین مشابهت‌ها و تفاوتهای شرایط یا پیامدها در بین واحدهای اجتماعی بزرگ مقیاس مانند مناطق، ملتها، جوامع و فرهنگهاست (غفاری ۱۳۸۸ به نقل از اسملسر، ۲۰۰۳).

همانطور که می‌دانید حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی تا حدودی تحت تأثیر قوانین و مقررات عام و خاص است. در تدوین چارچوبهای نظری و اصول و استانداردهای حسابداری تا آنجا که ممکن است باید قوانین و مقررات حاکم بر نهادهای بخش عمومی لحاظ شود. این در حالی است که برخی از قوانین و مقررات عادی مشروط بر اینکه ریشه در قانون اساسی کشور نداشته باشد، برای همخوانی با اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری قابل تغییر است، اما تغییر در برخی دیگر که ریشه در قانون اساسی کشور دارد به سادگی انجام‌پذیر نخواهد بود. بنابراین، در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری ابتدا باید قوانین و مقررات موضوعه حاکم بر فعالیتهای حاکمیتی دولت مورد مطالعه دقیق قرار گیرد تا ویژگیهای محیطی حاکم بر آنها که به سادگی قابل تغییر نیستند مشخص شود و در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری لحاظ شود.

عمومی از یک سو و بر تکلیف مقامات منتخب و منصوب درباره توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد تحصیل، مصرف و به‌کارگیری این منابع تمرکز می‌کند. از اینرو، تحقق این امر مستلزم دو عنصر پاسخ‌خواهی از سوی شهروندان در جایگاه حق، و مسئولیت پاسخگویی از سوی مقامات اجرایی منتخب و منصوب است.

بنابراین، مادام که شهروندان بر مطالبات به حق خود اصرار ورزند و متقابلاً مقامات اجرایی منتخب به این نتیجه برسند که ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی به نفع آنهاست و موجب رأی و کسب اعتماد عمومی می‌شود، پاسخگویی و پاسخ‌خواهی تحقق می‌یابد. در صورت تحقق چنین امری، نهادهای پاسخگو برای ایفای این مسئولیت ابزار و سازوکارهای لازم را فراهم می‌کنند و پاسخ‌خواهان نیز برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی ابزار لازم را به‌کار می‌گیرند.

با نگاهی اجمالی به چرخه فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در چارچوب تفکر سیستمی به این نتیجه خواهیم رسید که تحقق این امر نیازمند طراحی و اجرای یک بسته تحول است که همه عوامل مؤثر بر آن پیش‌بینی و تعامل و ارتباط آنها با یکدیگر دیده شود. از اینرو، مادامی که چنین رویداد منسجم و مرتبطی امکان ظهور و بروز پیدا نکند، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی کماکان با مشکل جدی مواجه می‌شود و ارتقای سطح آن به پاسخگویی عملیاتی نیز با چالش اساسی روبه‌رو خواهد بود.

سازمان

جناب‌عالی اعتقاد عمیق دارید که برای تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی باید مطالعه تطبیقی و عمیق انجام شود تا بتوان الگو و نقشه راه مناسب برای طراحی و استقرار یک نظام حسابداری مبتنی بر ویژگیهای محیطی ایران پیدا کرد. آیا بالأخره تا کنون چنین مطالعاتی انجام شده است؟ اگر شده است چه نتایجی و چه آثاری داشته و اگر نشده است چرا؟

برای نمونه، در اصل ۵۵ قانون اساسی کشورمان تصریح شده است که دیوان محاسبات کشور مکلف است که حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌ها و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که به نحوی از انحا، از بودجه دولت استفاده می‌کند را رسیدگی کرده و از مصرف هر منبعی در محل خود اطمینان حاصل کند و هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند. افزون بر این، گزارش تفریح بودجه را نیز تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند. همانطور که ملاحظه می‌شود، این دو مورد از ویژگی‌های محیطی و قانونی حاکم بر مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی در ایران است.

نکته دیگری که به نظر بنده خیلی مهم است و یکی دیگر از موارد ویژگی‌های محیطی محسوب می‌شود، تأکید اصل ۵۵ بر حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات به حسابهای دولت و نهادهای زیرمجموعه و هر نهادی است که از اعتبارات عمومی استفاده می‌کند. از اینرو همه منابع مالی، نهادهای بخش عمومی را دربرنمی‌گیرد و شهرداریها و نهادهای انقلاب اسلامی که دارای قوانین خاص هستند، تنها ملزم به رعایت استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی و دستورالعمل حسابداری وزارت دارایی در مورد آن قسمت از منابعی هستند که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند. این موارد از ویژگی‌های محیطی و قانونی است. هر چند که این بدان معنی نیست که این نهادها اطلاعات مورد نیاز مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی را تأمین و ارائه نکنند.

از سوی دیگر، در مطالعه تطبیقی برای دستیابی به نقشه‌راه مشخصی جهت تدوین اصول و استانداردهای بخش عمومی و به تبع آن طراحی نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، بررسی تطبیقی مدل‌های حسابداری و گزارشگری مالی حاصل از اصول و استانداردهای پذیرفته‌شده در دیگر کشورها و نظام بین‌المللی ضروری است. در این بررسی تطبیقی، به‌طور قطع شباهتها و تفاوت‌های مدل‌های حسابداری مورد بررسی و شناسایی قرار می‌گیرد و انطباق آنها با ویژگی محیطی و مبانی قانونی حاکم بر شرایط کشور تعیین می‌شود. حاصل کار، نقشه‌راه بومی و مبتنی بر مبانی نظری پیشرفته و منطبق با قوانین و مقررات و ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی است.

در مورد این پرسش که آیا در ایران آن هم در بخش

عمومی مطالعه‌ای تطبیقی انجام شده یا خیر پاسخ لازم در سؤال قبلی داده شد و مختصر بگویم که چنین مطالعه‌ای در شهرداری تهران از سوی بنده انجام شد اما بنابه دلایلی که پیش‌تر بیان شد، نتیجه آن که طراحی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی برای شهرداریهای کشور بود به سرانجام نرسید. اگر سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی قوانین خاص شهرداری را به رسمیت می‌شناختند تاکنون یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مناسب برای شهرداریهای کشور طراحی و به مورد اجرا گذاشته شده بود. این در حالی است که نشانه‌ای از اینکه سازمان حسابرسی قبل از تدوین استانداردهای حسابداری، که به‌طور عمده برگرفته از استانداردهای مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) است، مطالعه‌ای تطبیقی مطابق آنچه که در شهرداریهای ایران انجام شده، انجام داده باشد، در دست نیست و انتشار عمومی پیدا نکرده است. هر چند که سازمان حسابرسی در ابلاغ استانداردهای مصوب خود مدعی انجام چنین مطالعه‌ای است.

سازمان

لطفاً اگر نکته و مطلبی در این رابطه مدنظر جنابعالی هست، بفرمایید.

دکتر باباجانی

در پایان یادآوری این نکته مهم ضروری است که بنده نه تنها با استقرار حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی همراه با مبنای تعهدی کامل در فعالیت‌های حاکمیتی دولت که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداریها و نهادهای عمومی غیردولتی مانند نهادهای انقلاب اسلامی مجری آن هستند، موافقم بلکه بر ضرورت استقرار چنین سیستمی از دو دهه قبل تأکید کرده‌ام. هر چند که برخلاف آنچه که برخی در اظهارات خود به زبان می‌آورند، به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع نقد همراه با مبنای نقدی کامل برای دستیابی اطلاعات صورت‌گردش و جوه نقد موسوم به خزانه‌داری را نباید نادیده گرفت. این در حالی است که نسخه دیگری از حسابداری و گزارشگری مالی با به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی همراه با مبنای تعهدی

نفر نابینا که در برخی کتب مدیریت نقل شده است می‌اندازد که شاهدهی بر تمرکز بر اجزا و نادیده گرفتن کل است. موضوع این افسانه هندی این است که شش نفر نابینا در مسیر خود با یک فیل برخورد می‌کنند و هر یک از آنها سعی می‌کند که به کمک دست و حس لامسه خویش حقیقت و ماهیت موجودی را که با آن مواجه شده است، بشناسد.

از آنجا که بر حسب تصادف هر یک از آنها با عضو مختلفی از بدن این حیوان تماس حاصل می‌کنند، از اینرو تصور ذهنی آنها در این باب با یکدیگر تفاوت فاحش پیدا می‌کند. هر یک ادراک خاص خود را از طریق لمس عضوی از اعضای بدن فیل، آن را بدینگونه مورد توصیف قرار می‌دهد.

یکی می‌گوید یک دیوار است، دیگری می‌گوید نیزه است، سومی اظهار می‌کند بادبزن است، چهارمی آن را مار تصور می‌کند، نفر پنجم آن را یک طناب می‌پندارد و بالاخره نفر ششم آن را یک درخت می‌نامد. با این ترتیب، هیچکدام از آنها حقیقت واقعی پدیده‌ای را که با آن روبه‌رو شده بودند، به درستی نشناختند و به همین دلیل تعریف صحیحی از آن ارائه ندادند. مولانا جلال‌الدین محمد بلخی (مولوی) شاعر شهیر ایران نیز همین مطلب را به نحو دیگری مطرح می‌کند. او به جای عده‌ای نابینا که در جنگل با فیلی مواجه می‌شوند، افرادی با نیروی بینایی که در خانه‌ای تاریک، با فیلی روبه‌رو شده‌اند را در قالب شعری زیبا به شرح زیر ارائه می‌دهد (بشارت، ۱۳۵۴).

پیل اندر خانه‌ای تاریک بود

عرضه را آورده بودندیش هنود

از برای دیدنش مردم بسی

اندر آن ظلمت همی شد هر کسی

دیدنش با چشم چون ممکن نبود

اندر آن تاریکیش کف می‌بسود

آن یکی را کف به خرطوم او فتاد

گفت همچون ناودانی در نهاد

آن یکی را دست بر گوشش رسید

آن بر او چون بادبیزن شد پدید

همچنین هر یک به جزوی کور رسید

فهم آن می‌کرد هر آن می‌تدید

از نظر گه گفتشان شد مختلف

آن یکی دالش لقب داد آن الف

تعدیل شده هم برای تهیه اطلاعات مورد نیاز اصل ۵۵ قانون اساسی کشورمان ضرورتی اجتناب‌ناپذیر دارد. به بیان دیگر، سیستم حسابداری اولی همان اطلاعات مورد نیاز نهادهای بین‌المللی مانند فدراسیون بین‌المللی حسابداران را فراهم می‌کند و سیستم حسابداری دومی اطلاعات مورد نیاز خزانه‌داری منظور شده در ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ را تأمین می‌کند. افزون بر این، سیستم حسابداری و گزارشگری سوم، اطلاعات مورد نیاز اصل ۵۵ قانون اساسی را ارائه می‌دهد تا دیوان محاسبات کشور بتواند وظیفه حسابرسی منظور در این اصل را به انجام برساند.

این نظام حسابداری و گزارشگری مالی که بنده آن را به چندسطحی موسوم کرده‌ام، به رغم انکار نهادهای متولی حسابداری یعنی وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی، به شکلی در حال انجام است؛ بدین معنی که سیستم نوع اول قرار است براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب سازمان، گزارشگری مالی در سطح نهاد بخش عمومی را انجام دهد. سیستم دوم همانگونه که هم‌اکنون در جریان است گردش وجوه نقد خزانه را تهیه و به ضمیمه صورت‌حساب سالانه بودجه کل کشور ارائه کند. سیستم سوم هم اکتون از طریق اجرای دستورالعمل حسابداری بخش عمومی ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی، حساب دستگاه‌های اجرایی را برحسب نوع منابعی که در اختیار آنها قرار گرفته است، نگهداری و گزارش می‌کند. هر چند که شیوه تدوین دستورالعمل را نمی‌پسندم و می‌توانست به شیوه علمی و مبتنی بر مبانی نظری حسابهای مستقل برگرفته از تئوری وجوه تهیه و ارائه شود، اما به همین صورت هم که منابع مالی به تفکیک ارائه و گزارش می‌شود، در عمل نوعی به‌کارگیری تئوری وجوه را تداعی می‌کند. همانطور که ملاحظه می‌شود، بین تفکر اینجانب با آنچه که در حال حاضر در جریان است از نظر عملی اختلاف چندانی وجود ندارد؛ اختلاف نظر در حوزه مبانی نظری حاکم بر طراحی و استقرار نظام مناسب برای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است.

به بیان دیگر اختلاف اساسی در شیوه تفکر حاکم بر پدیده مورد نظر است. این موضوع من را به یاد داستان فیل و شش

پانوشتها:

- 1- Top Down versus Bottom Up
- 2- Comprehensive versus Partial
- 3- Incremental versus Big Bang
- 4- Institutional Isomorphism
- 5- Mimetic Isomorphism
- 6- Coercive Isomorphism
- ۷- Infrastructure

منابع:

- Adhikari P., R. Kuruppu, and S. Matilal, **Dissemination and Institutionalization of Public Sector Accounting Reforms in Less Developed Countries; A Comparative Study of the Nepalese and Sri Lankan Central Government**, Accounting Reform, 37, 213230, 2013
- Christensen M., L. Parker, **Using Ideas to Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting, Financial Accountability and Management**, 26 (3), 2010, pp. 246-266
- Covaleski M.A., and M.W. Dirsmith, **An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation and Fall of a University Budget Category**, Administrative Science Quarterly, 33(4), 562587, 1988
- Dimaggio P.J., and W.W. Powell, **The Iron Case Revisited: Intuotional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**, American Sociological Review, 48 (2), 147160, 1983
- Harun H., **Public Sector Accounting Reforms in the Indonesian Post-Suharto Era**, 2012
- Harun H., and H.P. Kamase, **Accounting Change and Institutional Capacity: The Case of a Provincial Government in Indonesia**, Australasian Accounting Business and Finance Journal, 6 (2), 35, 2012
- Hasan M., **Transformation to More Accrual Based Accounting Practices in Indonesian Government**, Journal of International Business Research, 14 (1), 139, 2015
- Lapseley I., J. Pallot, **Accounting Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government Accounting Research**, 11, 213222, 2000
- Meyer J.W., B. Rowan, **Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony**, American Journal of Sociology, 83, 340363, 1977

در کف هر کس اگر شمع بدی
 اختلاف از گفتنشان بیرون شدی
 چشم حس همچون کف دست است و بس
 نیست کف را بر همه آن دسترس
 چشم دریا دیگر است و کف دیگر
 کف بهل وز دیده در دریا نگر
 جنبش کفها ز دریا روز و شب
 کف همی بینی و دریا نی عجب
 ما چو کشتی‌ها به هم برمی‌زنیم
 تیره چشمیم و در آب روشنیم
 ای تو در کشتی تن رفته به خواب
 آب را دیدی نگر در آب آب

به راستی مولانا به طرز شگرفی کاربرد تفکر و نگاه سیستمی به پدیده‌ها را در این شعر مطرح کرده است. همان‌گونه که مولانا آسیبهای جزءنگر را به زیبایی بیان کرده، هرگاه در تحلیل نظام پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی و طراحی و استقرار خرده نظامهای فعال در این نظام، روشی جزئی‌نگر داشته باشیم، به احتمال زیاد اختلافهای اساسی در فهم و درک ویژگیهای این خرده نظامها ایجاد خواهد شد. در چنین شرایطی، ممکن است سیستمهایی که برای بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد طراحی می‌شود با مشکلاتی نظیر ناسازگاری این سیستمها با ویژگیهای محیطی، نبود تعامل و ارتباط مناسب با یکدیگر مواجه شود. نتیجه چنین امری به نوبه خود می‌تواند در کارکرد مطلوب مجموعه این سیستمها برای تحقق هدفهای نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی، تردیدی جدی ایجاد کند.

حسابداری

خوشحالیم که می‌شنویم در تحول نظام حسابداری بخش عمومی، بین آنچه در واقع در جریان است، با آنچه در فکر شماست، درباره نوع اطلاعات حسابداری اختلاف چندانی وجود ندارد، گرچه در مباحث نظری و تفکر حاکم بر استقرار چنین نظامی اختلافی اساسی وجود دارد. امیدواریم نشریه حسابرسی بتواند با طرح دیدگاه‌های متفاوت، در پیشرفت و توسعه نظام حسابداری بخش عمومی سهیم باشد.

