

نقش حرفه‌ی حسابداری در حل چالش‌های سازمان‌های بخش عمومی

شعب رستنی
غلامرضا کردستانی

چکیده

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی دستخوش تحولات مختلفی شده است؛ تحولاتی که اثرات مهمی بر پیشرفت حسابداری و نظام گزارشگری بخش عمومی داشته است. این پیشرفت‌ها، چالش‌هایی نیز به همراه داشته است. در این مقاله برخی از چالش‌های حرفه حسابداری در ارتباط با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است. برای دستیابی به این مهم، ادبیات مرتبط با این موضوع بررسی شده است. نتیجه این بررسی‌ها آن است که حرفه جهانی حسابداری می‌تواند با تضمین شفافیت و بررسی در حیطه مدیریت مالی عمومی، با در نظر گرفتن منافع عمومی، نقش مهمی در رسیدگی به این چالش‌ها ایفا کند. البته در این مسیر، دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذار باید در انعکاس این چالش‌ها و ارائه راه‌حل در خصوص آنها مؤثر عمل نمایند.

اصطلاحات کلیدی: استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، سازمان‌های بخش عمومی، بخش خصوصی.

مقدمه

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی با تحولات مختلفی روبه‌رو بوده است. این تحولات اثرات مهمی بر حسابداری و نظام گزارشگری آن داشته است. تحولات یاد شده بیشتر به دلیل افزایش سطح جهانی شدن بازارهای سرمایه بر اساس توسعه سریع اقتصاد جهانی رخ داده است (نیستور و استفانسکو، ۲۰۱۲). در همین راستا، مهم‌ترین تغییر در بخش عمومی را می‌توان گذار از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی عنوان نمود. تمام تحولات مورد بحث را می‌توان به عنوان انقلابی در سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی تلقی نمود؛ تحولاتی که در قالب مدیریت نوین بخش عمومی^۱ مطرح شده و توسط پژوهشگرانی نظیر گوتری (۱۹۹۸)، گوتری و هامفری (۱۹۹۶)، پالوت

(۱۹۹۲)، جونز و همکاران (۲۰۰۱) و گروسی و گاردینی (۲۰۱۲) مورد تأکید قرار گرفته‌اند.

تجربیات بخش خصوصی می‌تواند در برخی از موارد در حل مشکلات بخش عمومی نیز مورد استفاده قرار گیرد. البته برخی از پژوهشگران بر این عقیده‌اند که نسخه‌برداری و اجرای تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی ایده‌آل نیست؛ زیرا همواره اهداف اصلی بخش عمومی با اهداف اصلی بخش خصوصی متفاوت هستند.

در بخش عمومی سه عامل بسیار مهم نیاز است (مولر و برگر، ۲۰۱۹):

- برای توسعه مناسب استانداردهای حسابداری باید اطلاعات صحیح و کامل بر مبنای تعهدی، تهیه و به خوبی ارائه شوند؛
- گزارش‌های مالی شفاف و قابل درک باید منطبق با این استانداردها تنظیم شوند و حساب‌برسان مستقل آن‌ها را تأیید کنند؛ و
- تصمیم‌گیران باید در سیاست‌گذاری عمومی از این اطلاعات تعهدی به درستی استفاده کنند.

علاوه بر این، مسیر استفاده از نظام حسابداری در بخش عمومی نیز مورد پرسش بوده است. چان (۲۰۰۳)، این پرسش را مطرح نموده است که آیا نیازی به پیروی کردن از تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی بدون داشتن نگاهی منتقدانه وجود دارد؟ همچنین، تعریف روش‌های حسابداری موجود در بخش خصوصی و عدم وجود چارچوب مفهومی برای حسابداری دولتی، بیش از آنکه مشکلات را حل کند، به ایجاد آن‌ها ختم می‌شود (کریستیانس، ۲۰۰۲). با این حال، اگرچه مقاومت‌هایی در معرفی تجربیات بخش خصوصی وجود داشته است، اما همچنان لزوم طرح آن‌ها در بخش عمومی مورد توجه است. اگر مجموعه بخش عمومی به‌عنوان یک گروه از شرکت‌ها در نظر گرفته شود، آن‌گاه وجود نظام گزارشگری مالی که به‌واسطه آن بتوان تصویری کلی از بخش عمومی ارائه نمود، ضروری خواهد بود. این نظام

گزارشگری می‌بایست بر پایه استاندارد واحد که همانا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۲ است قرار گیرد تا بتوان یکپارچگی گزارشگری بخش عمومی را در تمامی کشورها مشاهده نمود. از همین رو هدف اصلی این مقاله، بیان چالش‌های سازمان‌های بخش عمومی نظیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و سپس ارائه راه‌کارهایی جهت حل این چالش‌هاست. در ادامه ابتدا به چالش‌های حسابداری بخش عمومی در ۵ بخش پرداخته می‌شود و نهایتاً بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

چالش‌های حسابداری بخش عمومی

بخش عمومی با چالش‌های جهانی متعددی مواجه شده است؛ از فشارهای مرتبط با بودجه و محدودیت‌های درآمدی گرفته تا نظارت‌های سخت‌گیرانه مالیه عمومی. همه این موارد به‌طور هم‌زمان تقاضا برای خدمات عمومی باکیفیت را سریعاً افزایش داده است (مولر و برگر، ۲۰۱۹). در یک حالت کلی می‌توان چالش‌های حسابداری بخش عمومی را در نمودار ۱ ترسیم کرد.

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی

نیاز بخش عمومی به نظام گزارشگری مالی که توانایی ارائه تصویری جامع و دقیق از تمام بخش عمومی به‌عنوان یک واحد داشته باشد، اهمیت این موضوع را بیش از پیش روشن می‌سازد. از طرفی وجود نظام گزارشگری که توانایی فراهم‌سازی

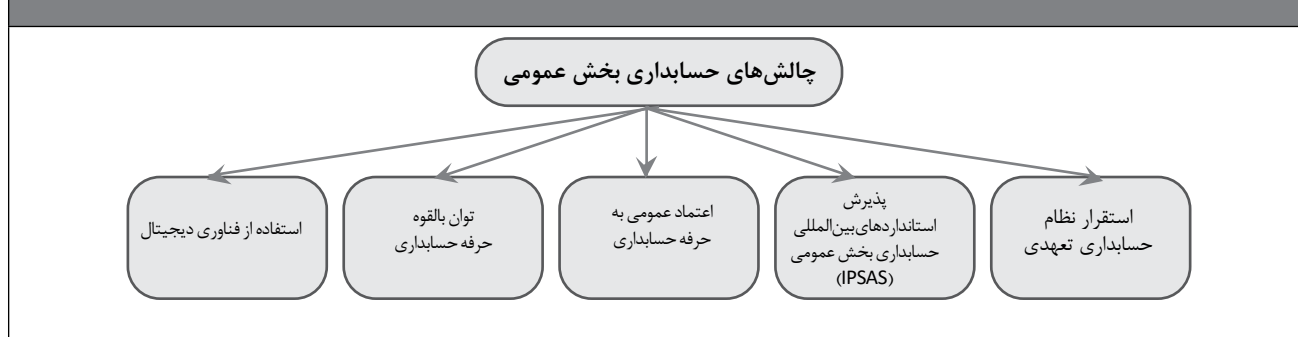
اطلاعات بیشتر برای استفاده‌کنندگان در سطوح محلی، منطقه‌ای و در نهایت دولت مرکزی داشته باشد نیز از اهمیت بسزایی برخوردار است. در این راستا برخی محققین نظراتی را بیان نمودند. بارتون (۱۹۹۹) در معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی تردید نمود. تردید وی به‌واسطه تفاوت‌های اساسی بین بخش عمومی و بخش خصوصی، اهداف متفاوت آن‌ها و تفاوت در نظام تخصیص منابع به‌وجود آمده بود. بنیتو و همکاران (۲۰۰۷) ضرورت در نظر گرفتن ویژگی‌های بخش عمومی و همچنین نظام حسابداری بخش عمومی را که نیاز اطلاعاتی محیط پیرامون خود را فراهم آورد، مورد بحث قرار دادند.

با توجه به مطالب فوق، این موضوع کاملاً مشهود است که محققین در ابتدا نسبت به استفاده از حسابداری تعهدی و همچنین اجرای تجربیات بخش خصوصی در بخش عمومی، بیمناک بوده‌اند. در حقیقت، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی نه تنها نیازمند تغییر نظام حسابداری بوده بلکه تغییر در مفاهیم را هم شامل می‌شود (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۳، ۲۰۰۲). جای بسی نگرانی است که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی نسبتاً کم است؛ در حال حاضر تنها ۲۵٪ از ۱۵۰ حوزه مسئولیت که در شاخص پاسخگویی مالی بخش عمومی بین‌المللی ذکر شده‌اند، بر مبنای تعهدی گزارش می‌دهند. هرچند پیش‌بینی می‌شود که این آمار در پنج سال آینده تا ۶۵٪ افزایش یابد (مولر و برگر، ۲۰۱۹).

در دهه‌های گذشته برخی از محققین مانند گوتی (۱۹۹۸) به استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی اشاره نمودند و معرفی و ارائه آن در بخش عمومی را در ارتباط نزدیک با استفاده از نظام حسابداری تعهدی بیان نمودند. این موضوع اخیراً مورد توجه بسیاری از دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذاری نیز قرار گرفته و از همین‌رو آن دسته از کشورهایی که نظام حسابداری تعهدی را به اجرا درآورده بودند، اقدام به انتشار صورت‌های مالی تلفیقی نمودند (استالبرینگ و ساکو، ۲۰۰۶). بسیاری از دولت‌ها معتقدند که دلایل کافی برای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی تلفیقی وجود دارد. در نتیجه‌ی استفاده از گزارش‌های مالی تلفیقی، هم سرمایه‌گذاری‌های بخش عمومی شفاف‌تر شده و هم تصویری واقعی‌تر از وضعیت و عملکرد مالی آن ارائه می‌شود. از سویی دیگر، گزارش‌های مالی تلفیقی، مسئولیت پاسخگویی را هم در سطح درون‌سازمانی و هم برون‌سازمانی فراهم و همچنین ارائه دهنده بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری است (چو و همکاران، ۲۰۰۷؛ بنیتو و همکاران، ۲۰۰۷). نقش اصلی صورت‌های مالی تلفیقی را می‌توان برآورده‌ساختن نیازهای گروه مختلفی از استفاده‌کنندگان و همچنین ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی در بخش عمومی در نظر گرفت.

در کنار دیدگاه‌های مخالف، می‌توان به دیدگاه‌های موافق تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی اشاره نمود. از جمله این دیدگاه‌ها، توانایی گزارش‌های مالی تلفیقی در فراهم آوردن نگاهی کامل‌تر نسبت

نمودار ۱ - چالش‌های حسابداری بخش عمومی



به کلیت وضعیت، عملکرد و کیفیت بخش عمومی، در مقایسه با گزارش‌های مالی جداگانه مؤسسات مالی تشکیل‌دهنده گروه، و توانایی ایجاد شفافیت و پاسخگویی بیشتر در بخش عمومی است. بنابراین با توجه به موارد فوق می‌توان بیان نمود ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی در کشورها می‌تواند در راستای توجه هرچه بیشتر گزارشگری بر مبنای تعهدی سودمند باشد. حسابداری تعهدی، قطعاً اطلاعات مفید بیشتری ارائه نموده و موجبات توسعه شفافیت در بخش دولتی را فراهم می‌آورد؛ بنابراین پذیرش آن از سوی کشورها می‌تواند شفافیت مالی را در پی داشته باشد.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان نهاد استانداردگذار مستقل، نقش مهمی در وضع قوانین برای مؤسسات بخش عمومی ایفا می‌کند. هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، توسعه و افزایش کیفیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای استفاده مؤسسات بخش عمومی در سرتاسر جهان جهت هدفمند نمودن تهیه صورت‌های مالی است. این هیئت، تاکنون ۴۲ استاندارد با هدف بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی منتشر نموده است. علاوه بر این، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تأکید نموده است که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط دولت‌ها، موجب بهبود شفافیت، کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده توسط مؤسسات بخش عمومی در سرتاسر جهان می‌شود. از همین‌رو، نهادهای قانون‌گذار، دولت‌ها را به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همچنین هماهنگ‌سازی قوانین و الزامات ملی با این استانداردها، تشویق می‌نمایند. استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر خلاف استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی، برای مؤسسات بخش عمومی الزامی نیست؛ اما با این حال توسط دولت‌های بسیاری به کار گرفته شده است. در نتیجه می‌توان بیان نمود که استانداردهای بین‌المللی حسابداری، رفته رفته تبدیل به فرهنگ حسابداری بین‌المللی شده‌اند.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی، به اشتراک گذاشتن تجربیات و دانش را فراتر از مرزها ممکن می‌سازد. حرفه جهانی حسابداری در حمایت از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان استانداردهای حسابداری پذیرفته شده جهانی در سازمان‌های بخش عمومی، نقش مهمی ایفا می‌کند. اگرچه به منظور اطمینان از به‌کارگیری یکپارچه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در تمام کشورها باید ظرفیت معیارها افزایش یابد و حفاظت از معیارها بهبود پیدا کند.

اعتماد عمومی به حرفه حسابداری

شهروندان مستقیماً تحت تأثیر تصمیمات مدیران مالی دولتی و مؤسسات دولتی هستند. در بسیاری از حوزه‌های مسئولیت، نبود اطلاعات کامل و حسابرسی شده درخصوص امور مالی دولت همواره یکی از دغدغه‌ها بوده است. این موضوع و رسوایی‌های بسیار شرکت‌ها در بخش خصوصی، اعتماد عموم به حرفه حسابداری را خدشه‌دار کرده است. برای جلب مجدد اعتماد شهروندان باید از متخصصان ماهر، اشتیاق برای یادگیری و جست‌وجو برای اطلاعات معتبر استفاده کرد. همچنین حسابداران مشغول در این حرفه باید بسیار تلاش کنند تا مطمئن شوند اصول اخلاقی جزو لاینفکی از ویژگی‌های آنها است و منش و طرز فکر حرفه‌ای مورد نیاز برای تمامی حسابداران حرفه‌ای را در خود تقویت کنند.

توان بالقوه حرفه حسابداری

در جنگ استعداد، حسابداری در رقابتی تنگاتنگ

با زمینه‌های دیگر است، خصوصاً اکنون که ارتباط نقش‌های حسابداری سنتی بوسیله دیجیتالی شدن و اتوماسیون به چالش کشیده شده است. بنابراین، یکی از اولویت‌های حرفه حسابداری این است که استعداد را از نقش‌های روندمحور که می‌توان از طریق تکنولوژی آن‌ها را محقق کرد به نقش شرکای تجاری دارای ارزش افزوده تغییر دهد، نقش‌هایی که در موفقیت سازمان‌ها بویژه سازمان‌های عمومی تأثیرگذارتر هستند و از این طریق به جامعه‌ای گسترده‌تر کمک می‌کنند. توضیح این همکاری اجتماعی گسترده برای جذب نسل‌های جدید از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا این نسل بیش از پیش به دنبال دلیل و درک عمیق‌تری در حرفه خود هستند.

استفاده از فناوری دیجیتالی

حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر پردازش داده‌های الکترونیکی، اتوماسیون، واکاوش داده‌ها به منظور بررسی کلان داده و همین‌طور تکنولوژی‌هایی مانند بلاک‌چین هستند که این موارد شیوه ثبت و نظارت بر رخبط بر معاملات را تحت تأثیر خود قرار داده است. این پیشرفت‌ها نیازمند ایجاد ظرفیت عظیم و سرمایه‌گذاری مناسب در حوزه تکنولوژی‌ها و ابزارهای جدید هستند. تکنولوژی، فرصت‌های زیادی را پیش پای این حرفه نیز می‌گذارد و مانند توانمندسازی عمل می‌کند که موارد زیر را امکان‌پذیر می‌کند:

- کمک می‌کند از طریق اتوماسیون کارهای دستی، بر کمبود ظرفیت‌ها غلبه شود.
- از طریق کاهش کارهای ملال‌آور و تکراری پیرامون تراکنش‌های کلان داده، جذابیت‌های این حرفه را برای نسل جوان افزایش می‌دهد.

اجرای موفق حسابداری تعهدی نیز به تکنولوژی نیاز دارد تا به بخش مهمی از استراتژی به‌کارگرفته‌شده تبدیل شود. برای آن دسته از حوزه‌ها که قبلاً حسابداری تعهدی را با موفقیت اجرا نموده‌اند، تمرکز حسابداران در بخش عمومی فراتر از نقش سنتی و افزایش قابلیت اطمینان

Accountability & Management, 14(1), 1-19.

Guthrie, J. & Humphrey, C. (1996). Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9(2), 30-49.

Jones, L., Guthrie, J. & Steane P. (2001). *Learning from International Public Management Reform*. Elsevier Science, Oxford.

Müller, T. & Berger, M. (2019). The Role of the Global Accountancy Profession in Addressing 21st Century Public Sector Challenges. *IFAC.org*

Nistor, C. S. & Stefanescu, C. A. (2012). Public vs. banking sector accounting - How far is Romania from international referential? *Acta Universitatis Danubius*, 8(3), 88-102.

Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38-59.

Stalebrink, O. J. & Sacco, J. F. (2006). Public sector investment failures: Theoretical contributions from new institutional and Austrian economic theory. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 18 (3), 351-375.

شعبه رستمی: دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، عضو انجمن حسابداران خبره ایران، غلامرضا کردستانی: دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

3 . OECD

Barton, A. (1999). Public and private sector accounting – the non-identical twins, *Australian Accounting Review*, 12(3), 22-31.

Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS's. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.

Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.

Chow, D. S. L., Humphrey, C. & Moll, J. (2007). Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda. *Financial Accountability and Management*, 23(1), 27-54.

Christiaens, J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 14(4), 560-564.

Grossi, G. & Gardini, S. (2012). Theories and methods of consolidation. interaction between private and public sector accounting standards within the hybrid case of stockholm city. 7TH International Conference On Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Milano, Italy.

Guthrie, J. (1998). Application on accrual accounting in the Australian public sector-rethoric or reality? *Financial*

منابع

اطلاعات، به تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری دولت و مشارکت در بهبود خدمات عمومی است. این امر مستلزم مشارکت بیشتر در سیاست-گذاری، بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی مالی و انتقال از گزارشگری تاریخی به سمت حمایت از تصمیمات آتی است.

بحث

سازمان‌های بخش عمومی در پی تحولات بخش عمومی با چالش‌هایی مواجه شده‌اند. همان‌طور که بیان گردید مهم‌ترین این چالش‌ها، گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، اعتماد عمومی به حرفه حسابداری، توان بالقوه حرفه حسابداری و استفاده از فناوری دیجیتال است. چالش اصلی بخش عمومی، بهره‌وری پایین این بخش است که به هدررفت منابع کمیاب می‌انجامد و نارضایتی شهروندان را در پی دارد. از این رو شهروندان هر روز بر شفافیت بیشتر و پاسخگویی بهتر تأکید می‌کنند. در این راستا چالش‌های نظام گزارشگری مالی و حسابداری عمومی بیان شد و سعی گردید تا برخی راه‌ها نیز جهت حل آنها ارائه گردد. در هر حال حرفه جهانی حسابداری می‌تواند با تضمین شفافیت و بررسی در حیطه مدیریت مالی عمومی، با در نظر گرفتن منافع عمومی، نقش مهمی در رسیدگی به این چالش‌ها ایفا کند. در درجه اول، با جلب اطمینان و اعتماد در قبال اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری قابل توجه این امر را میسر می‌سازد. این حرفه باید حسابداران آینده را به مهارت‌ها و صلاحیت‌ها تجهیز کند تا نقش‌های دارای ارزش‌افزوده را ایفا کنند و این اطمینان حاصل گردد که آنها می‌توانند پاسخگوی نیازهای سازمان‌های بخش عمومی در قرن بیست‌ویکم باشند.

پی‌نوشت‌ها:

1. New Public Management (NPM)
2. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)