



نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی

پدیدآورده (ها) : باباجانی، جعفر

حسابداری :: حسابرس :: تابستان 1379 - شماره 7

از 26 تا 34

آدرس ثابت : <http://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/117836>

دانلود شده توسط : فرزانه سلیمانی

تاریخ دانلود : 06/09/1396

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و بر گرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه [قوانین و مقررات](#) استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



پایگاه مجلات تخصصی نور

www.noormags.ir

نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی

دکتر جعفر باباجانی

حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده یا پاسخگو (Accountor) و پاسخ خواه یا صاحبان حق (Accountee) است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. براساس این ارتباط، پاسخ خواه حق دارد بداند، همان طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. اغلب چارچوبهای نظری حسابداری بر مبنای تصمیمگیری، یک سویه و به سوی استفاده کنندگان تدوین یافته است، در حالی که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دو طرفه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می‌کند. ایجیری در مقاله خود عنوان می‌کند که واقعیت حسابداری نگهداری دفاتر برای استفاده شخصی نمی‌باشد، زیرا در این حالت نیازی به تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن احساس نمی‌گردد. حسابداری در حقیقت نگهداری دفاتر برای دیگران است، البته این بدان معنی نیست که دفاتری که برای دیگران نگهداری می‌شود مورد استفاده شخص یا سازمان قرار نمی‌گیرد. ایشان در بخش



دیگری چنین اظهار نظر می‌کند:

“اصولاً چرا شما برای تأمین منافع دیگران اقدام به نگهداری دفتر و فراهم آوردن اطلاعات می‌کنید؟ آیا این عمل با اراده خودتان و تحت تأثیر تقاضا و خواهش دیگران است یا تحت تأثیر دیگران این کار را انجام می‌دهید؟ چرا گفتیم تحت تأثیر دیگران؟ زیرا بین شما و دیگران ارتباط پاسخگویی وجود دارد. بر مبنای این ارتباط، از شما انتظار می‌رود در مورد فعالیت‌های انجام شده و پیامدهای آن به اشخاص خاصی پاسخگو باشید. شما ملزم به این کار هستید چه بخواهید و چه نخواهید.”

ارتباط پاسخگویی ممکن است درون سازمانی یا بیرون سازمانی

پروفسور یوجی ایجیری (Yuji Ijiri) در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیمگیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوبهای نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیمگیری^۱ هدف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیمهای اقتصادی است. اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوبتر است و اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است.

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی^۲، هدف

**یک شرکت،
یک دولت
یا
سازمانهای
تابع
آن باید
به
سهامداران،
اعتباردهندگان
شهروندان،
اتحادیه‌های
کارگری،
مشتریان
و به طور
کلی
عموم
مردم
پاسخگو
باشد.**

باشد. یک شرکت، یک دولت یا سازمانهای تابع آن باید به سهامداران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به طور کلی عموم مردم پاسخگو باشد. درون سازمان نیز کارمندان و کارگران بر طبق سلسله مراتب سازمانی در مقابل رئیس‌ان خود پاسخگو هستند.

بر اساس ارتباط مسئولیت پاسخگویی، پاسخگو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. حسابدار نیز به عنوان طرف سوم و وظیفه دارد آنها را از جریان صحیح اطلاعات مطمئن سازد. در چنین حالتی حسابداری به تنهایی متعلق به هیچکدام از طرفین نیست بلکه مشابه قرارداد اجاره که متضمن منافع موجر و مستاجر، هر دو می‌باشد، حسابداری نیز منافع هر دو طرف را در نظر می‌گیرد. حسابداری با مطمئن ساختن پاسخ‌خواه از جریان بموقع و صحیح اطلاعات وی را حمایت می‌کند و با وضع محدودیت برای

افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد. صورت‌های مالی در برگیرنده آنچه باید افشا شود و آنچه نیازی به افشا ندارد می‌باشد.

حسابدار به منظور دستیابی به این هدفها از دو ابزار اساسی شامل اسناد و مدارک مثبت و دفترها و گزارشهای مالی استفاده می‌کند. گزارشهای مالی شامل اطلاعاتی است که به طور منظم در اختیار پاسخ‌خواه قرار می‌گیرد، لیکن اسناد و مدارک و دفترها زمانی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد که تخلفاتی از جانب پاسخگو صورت گرفته باشد. بنابراین، گزارشها محدوده افشای منظم اطلاعات را نشان می‌دهد و دفترها محدوده افشای تصادفی رویدادهای مالی را در بر می‌گیرد. چون گزارشهای مالی بر اساس دفترها و اسناد و مدارک مثبت تهیه می‌شود، لذا چارچوب نظری باید هم دفترها و هم گزارشهای مالی را تحت پوشش قرار دهد.

محتوی دفترها و گزارشهای مالی باید فعالیتهای مالی و نتایج آن را به نحو صحیح منعکس کند. هدف نگهداری دفترها و تهیه گزارشهای مالی صرفاً اعمال نظارت بر مخارج انجام شده از سوی پاسخگو نیست بلکه عملکرد پاسخگو را در تلاش برای نیل به هدفهای مبتنی بر رابطه پاسخگویی ارزیابی می‌کند. بنابراین یکی از عناصر اصلی گزارشهای مالی اندازه‌گیری عملکرد است.

ایجیری اعتقاد دارد که در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، سودمندی، مربوط بودن، بیطرفانه بیان کردن واقعیت‌های اقتصادی و سایر ویژگیهای کیفی، در درجه اول اهمیت نیست؛ آنچه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به عنوان یک مجموعه می‌باشد و نباید سودمندی اطلاعات به عنوان هدف اولیه دنبال شود. سیستم

حسابداری می‌تواند برای پاسخ‌خواه و پاسخگو مفید باشد حتی اگر هیچیک از آنها گزارشهای مالی را مطالعه نکنند. ایجیری معتقد است، همان طور که در نظام بیمه‌ای حاصل پوشش بیمه‌ای اطمینان خاطر برای بیمه‌گذار است و هدف بیمه‌گذار از تحت پوشش قرار گرفتن لزوماً استفاده از منافع ناشی از بیمه در زمان رویداد نیست، هدف نهایی از جریان صحیح و بموقع اطلاعات، اطمینان خاطر است که از طریق سیستم حسابداری، دفترها و گزارشهای مالی رسیدگی‌پذیر، حاصل می‌شود. به بیان دیگر در صورتی که وجود دفترها و گزارشهای مالی باعث شود که پاسخگو با اعتقاد بیشتری وظیفه پاسخگویی خود را انجام داده و اعتماد پاسخ‌خواه را نسبت به خود افزایش دهد، سیستم حسابداری از کارایی بالایی برخوردار خواهد بود حتی اگر هیچکدام از طرفین گزارشهای مالی را مطالعه نکنند.

همان طور که قبلاً بیان شد واقعیت سیستم حسابداری فراهم ساختن سیستمی مطلوب جهت داد و ستد اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. بنابراین، مطلوبیت، هدف اساسی است که سیستم حسابداری کوشش می‌کند تا آن را تحقق بخشد. مقایسه مطلوبیت در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، تفاوت اصلی بین دو چارچوب را آشکار می‌سازد. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، فرض بر این است که اطلاعات فقط به این دلیل که برای حسابگیر مفید است، به وی ارائه نمی‌شود بلکه اطلاعات فقط در صورتی باید از حسابده (پاسخگو) به حسابگیر (پاسخ‌خواه) منتقل شود که طبق قضاوت حرفه‌ای، مطلوب تشخیص داده شود، در حالی که چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری چنین قضاوتی را نیاز ندارد.

پاسخگو در ثبت و گزارش اطلاعات متحمل هزینه‌های زیادی می‌شود. هزینه‌های تهیه دفترها و گزارشهای مالی، هزینه‌های حسابرسی و هزینه‌های بالقوه ناشی از رقابت و هزینه‌های احتمالی سوء استفاده از اطلاعات و دعاری ناشی از آن، مثالهایی از این دست است.

مشکل اصلی زمانی ایجاد می‌شود که به خاطر ایجاد انگیزه بیشتر، پاسخگو تحت فشار پاسخگویی بیش از حد قرار می‌گیرد. التزام ثبت لحظه به لحظه تمام فعالیتهای مدیران، مطمئنترین راه تبدیل مدیران بانگیزه به ماشینهای مکانیکی است، زیرا برای ایجاد انگیزش، احساس مورد اعتماد واقع شدن بسیار اساسی است و الزامات در ثبت و گزارشدهی ناشی از کمبود اعتماد دو طرفه است.

اگرچه تعریف مطلوبیت به عنوان اولین واقعیت در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، آسان است، لیکن تعریف آنچه مطلوب است و آنچه مطلوب

**بر اساس
ارتباط
مسئولیت
پاسخگویی،
پاسخگو
ملزم
به
فراهم کردن
اطلاعات
خاصی
برای
پاسخ‌خواه
است.**

نیست، به منظور کمک به حسابدار در توسعه یک سیستم حسابداری مطلوب، کاری بس مشکل است. بعضی از فلاسفه عقیده دارند مقدر شده است که انسانها آزاد باشند و حتی در مورد تمیز خوب از بد نیز محکوم به این آزادی هستند. این امر موجب می‌شود که حسابداران نیز برحسب مشیت، در مورد تصمیمگیری درباره اینکه چه چیز مطلوب نیست، آزاد باشند.

حسابداران از بابت این آزادی دچار مشکل می‌شوند. آنها دوست دارند آزادی ناخواسته‌شان از طریق اولیتهای قانونی، تئوریهای اقتصادی، اصول حسابداری، و استانداردهای حسابداری و حسابرسی محدود شود. با این حال هنوز آنها آزاد هستند و باید مسئولیت تصمیمات خود را به عهده گیرند زیرا نمی‌توانند مطلوبیت را دستاویز قرار دهند و اعمال خود را با استناد به اصول و استانداردهای پذیرفته شده توجیه کنند. آنها باید مطلوبیت را به عنوان اصلی ذاتی رعایت

مالی کشور آمریکا بخوبی نشان می‌دهد. چارچوب نظری مصوب شورای ملی حسابداری دولتی چارچوبی نظری مبتنی بر تصمیمگیری است و به همین دلیل در بند ۱۰۸ به صراحت تاکید شده است که هدف کلی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی عبارت است از:

- ۱- فراهم آوردن اطلاعات مالی سودمند برای تصمیمگیرهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و انجام وظایف پاسخگویی و مباشرت،
- ۲- فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریت.

همان‌طورکه ملاحظه می‌شود تهیه اطلاعات برای تصمیمگیرهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در هدف کلی چارچوب نظری شورای ملی حسابداری دولتی، در درجه اول اهمیت قرار دارد و مسئولیت پاسخگویی به صورت ضمنی مورد توجه قرار گرفته است. در بندهای بعدی این بیانیه که هدف کلی فوق را به صورت روشنتری توضیح

حسابداری با مطمئن ساختن پاسخ خواه از جریان بموقع و صحیح اطلاعات وی را حمایت می‌کند و با وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد.

می‌دهد، اولویت تصمیمگیری بر مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری یاد شده مشهود است. به عنوان مثال در بند ۱۱۵ مقرر شده است که:

مبنا قرارگرفتن تصمیمگیری در این چارچوب نظری بر استفاده از اطلاعات مالی تاکید دارد. گزارشگری مالی فعالیتی اجرایی است و باید براساس سودمندی آن مورد ارزیابی قرارگیرد. سودمندی اطلاعات مالی محدود به تصمیمگیری اقتصادی نخواهد بود بلکه شامل تصمیمگیری سیاسی و اجتماعی نیز خواهد شد.

در بند ۱۲۲ نیز دوباره تاکید می‌شود که هدف کلی چارچوب نظری بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برای تصمیمگیری استوار است. براساس مطالعات انجام شده در مورد استفاده‌کنندگان بالقوه و اطلاعات مورد نیاز برای تصمیمگیرهای ایشان ۵ طبقه کلی از اطلاعات مربوط، به شرح زیر شناخته شده است:

- ۱- اطلاعات در مورد منابع مالی کوتاهمدت،
- ۲- اطلاعات مالی در مورد وضعیت مالی واحد دولتی،
- ۳- اطلاعات مالی در مورد مقایسه با قوانین، شرایط قراردادهای،
- ۴- اطلاعات سودمند برای برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی،
- ۵- اطلاعات مربوط به عملکرد سازمانی و مدیریت.

در بند ۱۲۱ نیز مقرر شده است که هدفهای گزارشگری مالی بر مبنای نیازهای استفاده‌کنندگان تدوین شده است و رضایت استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است.

چارچوب نظری موضوع بیانیه مفهومی شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی که به نظر می‌رسد تحت تاثیر تفکر ایجیری قرار گرفته است بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و در

کنند، آیا این کار غیر ممکن است؟ شاید! اگر چه بسیاری از راه‌کارها در رسیدن به مطلوبیت می‌تواند موثر باشد. ایجیری از اصل تناسب ارسطو^۴ به عنوان گواه یاد کرده و می‌گوید که در هر حال تهیه اطلاعات مفید برای تصمیمهای اقتصادی آسان نیست، اما پیدا کردن حد وسطی از آن در میان منافع متضاد طرفین همچون بازی کودکانه‌ای آسان است. یک بررسی اجمالی از سیر تطور حسابداری دولتی در سناهای اخیر این واقعیت را نشان می‌دهد که سخنرانی پروفیسور ایجیری در سال ۱۹۸۲ در کنفرانس چارچوب نظری که در دانشگاه هاروارد ارائه شد، نقش درخور ملاحظه‌ای در تغییر محتوای چارچوب نظری حسابداری دولتی ایفا کرده است.

هر چند که ایجیری گرایش خاصی به حسابداری بخش عمومی و غیرانتفاعی ندارد و در مقاله مورد نظر نیز هیچگونه تأکیدی بر استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی نکرده است، لیکن رهنمودهای وی در مورد ویژگیهای چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی موجب شد چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در کشورهای پیشرفته‌ای نظیر آمریکا و استرالیا و انگلستان بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین گردد و از آن پس مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان مفهومی اساسی در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی نقش کلیدی داشته باشد.

مقایسه چارچوب نظری مصوب سال ۱۹۸۲ شورای ملی حسابداری دولتی^۴ (NCGA) که در بیانیه مفهومی شماره یک شورای مذکور منعکس شد با چارچوب نظری مصوب سال ۱۹۸۷ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی^۵ (GASB)، تاثیر نظریه ایجیری را بر چارچوب نظری حسابداری دولتی و گزارشگری

سال ۱۹۸۷ به اجرا گذاشته شد و با ابلاغ این بیانیه مفهومی، چارچوب نظری موضوع بیانیه مفهومی شماره یک شورای ملی حسابداری دولتی ملغی اعلام شد.

در این قسمت کوشش می‌شود جایگاه مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی که در کشور امریکا کاربرد عمومی دارد و همچنین بیانیه‌های مفهومی شماره ۱ و ۲ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور استرالیا، تشریح شود. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در چارچوب نظری موضوع بیانیه مفهومی شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می‌شود.

بند ۱۰۳- گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست بلکه درصدد است برای هدفهای متعددی اطلاعات فراهم آورد. گزارشگری مالی به

انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن، دلایل منطقی ارائه کند. مسئولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد.

گزارشگری مالی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند.

بند ۱۵۷- هیئت از به کارگیری وسیع مفهوم مسئولیت پاسخگویی در گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و ولایتی که منجر به توسعه فعالیت‌های جاری می‌شود آگاهی دارد. اگر معنی مسئولیت پاسخگویی این باشد که هر کس در مقابل اعمالش باید پاسخگو باشد، محدودیت افشای اطلاعات کدام است؟ چگونه می‌توان تناسبی بین هزینه فراهم آوردن اطلاعات جهت تأمین حقوق شهروندان در مورد دانستن حقایق، به وجود آورد؟ نیاز به پاسخگویی در مورد منابع مالی که به صورت

آنچه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به عنوان یک مجموعه می‌باشد و نباید سودمندی اطلاعات به عنوان هدف اولیه دنبال شود.

غیرداوطلبانه توسط مالیات‌دهندگان تأمین می‌شود مستلزم تجزیه و تحلیل فزونی منافع بر هزینه‌هاست که در تدوین استانداردها بسیار مشکل است. به علاوه، اندازه‌گیری منافع اطلاعات مالی به صورتی عینی مشکل و در مواردی، بویژه در محیط دولتی ناممکن است.

بند ۱۵۸- هیئت معتقد است که حداقل دامنۀ احراز مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی، شامل فراهم آوردن اطلاعاتی می‌شود که شهروندان را در ارزیابی عملکرد دولت در مورد محدودیت‌های مصوب قانونی، یاری دهد. ساختار دولت، طبع و ماهیت تأمین‌کنندگان منابع مالی و فرایند سیاسی از ویژگیهای محیط دولتی است که نیاز به مسئولیت پاسخگویی را مورد تأکید قرار می‌دهد.

در بندهای ۱۵۹ و ۱۶۰ بیانیه مفهومی شماره ۱، مفهوم حقوق بین‌دوره‌ای بررسی شده و اشاره شده که در اغلب قوانین حکومت‌های ایالتی و ولایتی، تنظیم بودجه متعادل تجویز شده است. اغلب این قوانین بر این مطلب تأکید دارند که بدهیهای مربوط به خرید داراییهای ثابت و طرحها و پروژه‌های عمرانی باید حداکثر در طول عمر مفید و استفاده از داراییها، بازپرداخت شود. هیئت معتقد است مقصود از بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید بازپرداخت بدهیهای درازمدت دوره خود را به نسل آینده انتقال دهد. به بیان دیگر شهروندان نباید بهای خدماتی را که دریافت می‌کنند به عهده مالیات‌دهندگان سالهای آینده محول کنند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی امریکا اعتقاد دارد که مفهوم حقوق بین‌دوره‌ای جزئی از مسئولیت پاسخگویی عمومی محسوب می‌شود و در بند ۱۶۱ این موضوع را مورد تأکید قرار می‌دهد.

بند ۱۶۱- هیئت عقیده دارد که حقوق بین‌دوره‌ای یکی از اجزای مهم مسئولیت پاسخگویی بوده و از مبانی اداره امور عمومی محسوب

دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی عمومی خود را انجام دهد. گزارشگری مالی همچنین نیازهای استفاده‌کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارشهای مالی به عنوان منبع مهم اطلاعاتی اتکا می‌کنند، تأمین می‌کند. برای همین منظور هدفهای گزارشگری مالی باید نیازهای استفاده‌کنندگان و تصمیم‌هایی را که می‌گیرند مورد توجه قرار دهد. بند ۱۰۸- هیئت یاد شده از چشم‌اندازی بسیار گسترده به مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی توجه دارد و اظهار می‌کند که کلیه هدفهای گزارشگری مالی واحدهای دولتی ایالتی و ولایتی از طریق صورت‌های مالی با مقاصد عمومی تأمین نخواهد شد. بنابراین هدفهای گزارشگری مالی در این مجموعه، به گزارشگری مالی خارجی با هدف عمومی ارتباط دارد و به اطلاعات درخور گزارش در صورت‌های مالی تلفیقی سالانه محدود نخواهد شد.

استاندارد حسابداری دولتی ممکن است به منظور جمع‌آوری اطلاعات منعکس در جدولهای آماری ضمیمه صورتحساب سالانه، تدوین شود مشروط بر اینکه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تشخیص دهد این قبیل اطلاعات به ادای مسئولیت پاسخگویی دولت کمک کند.

بند ۱۵۶- مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارشهای مالی دولتی است و مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. فرهنگ لغات مسئولیت پاسخگویی را به این شرح تعریف کرده است:

"الزام به توضیح در قبیل اعمال شخص به منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه انجام داده است."

مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که

می‌شود، بنابراین در تدوین هدفهای گزارشگری مالی باید مورد توجه قرارگیرد. خلاصه اینکه، گزارشگری مالی باید شهروندان را در ارزیابی موارد زیر یاری دهد:

آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت بهای خدماتی که در همان سال فراهم شده کفایت داشته است؟ آیا مالیات‌دهندگان سالهای آینده باید بهای خدماتی را که در سالهای قبل ارائه شده است بپردازند؟ در بند ۱۷۴ بیانیه شماره یک مفاهیم، مقرر شده است که هدفهای گزارشگری مالی دولتی ضمن در نظر گرفتن تاثیر محیط دولتی بر گزارشگری مالی هر دو نوع فعالیت دولتی و بازرگانی، نیازهای اطلاعاتی کلیه استفاده‌کنندگان را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. در بند ۱۷۵ نیز تاکید شده است که هیئت به این نتیجه رسیده است که تفاوت عمده‌ای بین هدفهای گزارشگری مالی فعالیتهای دولتی (فعالیت‌های غیرانتفاعی) و هدفهای گزارشگری مالی فعالیتهای بازرگانی دولت وجود ندارد. دلیل این امر آن است که فعالیتهای بازرگانی دولتی چه از طریق یک واحد قانونی جداگانه (شرکتهای دولتی) صورت گیرد و چه از طریق واحدهایی از درون دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) جزئی از دولت محسوب می‌شود و مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است لذا تفاوتی اگر در هدفهای گزارشگری مالی این دو دسته از فعالیتهای دولتی وجود دارد، عمدتاً ناشی از فعالیتهای محیط عملیاتی هر یک از این فعالیتهاست.

براساس همین نتیجه‌گیری هیئت اعتقاد دارد که هدفهای ارائه شده

زیر با درجات متفاوتی در هر دو نوع فعالیت (اعم از دولتی و بازرگانی) کاربرد دارد. به عنوان مثال به دلیل تفاوت در عوامل محیطی، مقایسه بودجه‌ای و اطلاعات مربوط به حسابهای مستقل^۷ در فعالیتهای بازرگانی دولتی کمتر اهمیت دارد و در مقابل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده کالاها و خدمات از اهمیت بیشتری برخوردار است. در هر حال اطلاعات فوق با قدری تفاوت برای هر دو نوع فعالیت مفید است.

به این ترتیب ضمن آنکه هیئت اعتقاد دارد برای اجرای هدفهای گزارشگری باید استانداردهای لازم در مورد تفاوت‌های موجود تدوین و ابلاغ شود، هدفهای گزارشگری مالی دولتی را در بندهای ۱۷۶ تا ۱۷۹ به شرح زیر بیان کرده است:

در بند ۱۷۶ مقرر شده است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا:

الف - مسئولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی کنند،

ب - تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و

**مقایسه
مطلوبیت
در
چارچوب
نظری
مبتنی
بر
مسئولیت
پاسخگویی
و چارچوب
نظری
مبتنی
بر
تصمیمگیری،
تفاوت
اصلی
بین دو
چارچوب
را
آشکار
می‌سازد.**

**مقصود
از
بودجه
متعادل
آن
است
که
نسل
حاضر
نباید
بازپرداخت
بدهیهای
درازمدت
دوره
خود
را
به
نسل
آینده
انتقال
دهد.**

سیاسی بگیرند.

وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی در گزارشگری مالی دولتی مهمتر از گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی است. به همین دلیل هیئت بهای درخور ملاحظه‌ای به مفهوم پاسخگویی داده است. با آنکه یکی از هدفهای گزارشگری مالی به مسئولیت پاسخگویی دولت اختصاص یافته است مسئولیت مذکور جزء جدایی‌ناپذیر کلیه هدفهای گزارشگری مالی دولتی شناخته می‌شود.

در بند ۱۷۷ مقرر شده است که گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را به جا آورد و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر سازد که مسئولیت مذکور را ارزیابی کنند.

جزئیات این هدف گزارشگری به شرح بندهای زیر بیان شده است:

الف - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در این مورد فراهم کند که آیا درآمدهای سال جاری برای پرداختهای سال جاری بوده است. به بیان دیگر گزارشگری مالی باید به موارد

زیر پاسخ دهد:

● آیا پرداخت قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدماتی که شهروندان در سال جاری دریافت کرده‌اند به عهده منابع مالی سال بعد شهروندان انتقال یافته است؟

● آیا برای تهیه و تدارک کالا و خدمات سال جاری منابع مالی انباشته گذشته مورد استفاده قرار گرفته است؟

● آیا درآمدهای سال جاری نه تنها بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده سال جاری را تأمین کرده بلکه منابع انباشته را نیز افزایش داده است؟

ب - گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن بر طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است.

ج - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم آورد که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرایی واحد دولتی، یاری کند. این قبیل اطلاعات همراه سایر اطلاعات کسب شده از منابع دیگر به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که اثربخشی، کارایی و صرفه‌های اقتصادی دولت را ارزیابی کنند و ممکن است منجر به شکل‌گیری مبنایی برای رأی دادن و مشارکت در تأمین منابع مالی دولت شود.

بند ۱۷۸ نیز به یکی از هدفهای گزارشگری مالی اختصاص یافته و مقرر داشته است که گزارشگری مالی باید استفاده‌کنندگان را به شرح

گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را به جا آورد و از سوی دیگر استفاده کنندگان را قادر سازد که مسئولیت مذکور را ارزیابی کنند.

مورد زیر در ارزیابی نتایج عملیات سالانه واحد دولتی کمک کند:

الف - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد منابع و مصارف فراهم آورد. گزارشگری مالی باید حساب مخارج را برحسب وظایف و هدفها و حساب درآمدها و سایر منابع را برحسب انواع و منابع ارائه کند و حدود تطابق درآمد و هزینه را نیز تعیین کند.

ب - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیتها و چگونگی تأمین نقدینگی واحد دولتی فراهم آورد.

ج - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را که برای تعیین وضعیت مالی ناشی از نتیجه فعالیت سالانه واحد دولتی ضروری است، فراهم آورد.

در بند ۱۷۹، هیئت تأکید کرده است که گزارشگری مالی باید به استفاده کنندگان کمک کند تا سطح خدماتی را که واحد دولتی می تواند ارائه کند و همچنین قدرت ایفای تعهدات سررسیده شده آن را مورد ارزیابی قرار دهد. با این ترتیب گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد وضعیت مالی و شرایط واحد دولتی شامل اطلاعات مربوط به منابع و تعهدات واقعی و احتمالی، جاری و غیرجاری را فراهم آورد. منابع مالی اغلب کشورها بیشتر از طریق دریافت مالیات و وام تأمین می شود و در نتیجه گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به منابع مالیاتی، محدودیتهای مالیاتی و وامگیری را ارائه

کند.

نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشور استرالیا از بیانیه های مفاهیم شماره ۱ و ۲ حسابداری مصوب هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا و هیئت بررسی استانداردهای حسابداری بروشنی استخراج می شود. بیانیه شماره ۱ که تحت عنوان مفهوم شخصیت گزارشگری تدوین شده است به تعریف و ارائه مشخصات کامل واحدهای گزارشگر بخشهای عمومی و خصوصی اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی پرداخته است.

در این بیانیه، مفهوم شخصیت گزارشگری واحدهای دولتی تحت تأثیر نقش و اهمیت مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی بیان شده است که بحث در باره آن نیازمند فرصت و مقاله جداگانه است.

در بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ که تحت عنوان هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی به تصویب هیئتهای پیشگفته رسیده است، مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت تأثیر آن در هدفهای گزارشگری مالی بویژه در گزارشهای مالی دولتی، به شرح زیر مورد توجه و تأکید قرار گرفته است:

بند ۵ - از مبحث تعریفها مقرر می دارد که از نظر هدفهای این بیانیه، مسئولیت پاسخگویی یعنی مسئولیت فراهم آوردن اطلاعاتی که استفاده کنندگان را قادر سازد در مورد عملکرد، وضعیت مالی، تأمین مالی و سرمایه گذاری واحدهای گزارشگر، تضادتهای آگاهانه ارائه کنند.

در بند ۹ همان بیانیه مقرر شده است، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی که توسط واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی بخش عمومی و خصوصی تهیه می شود، مشمول این بیانیه است. گزارشهای مالی با مقاصد عمومی که از طریق انواع واحدهای گزارشگری، اعم از قانونی، اداری و یا بنگاههای اقتصادی شامل سازمانهای دولتی، نهادهای قانونی و به طور کلی، دولت فدرال، حکومتهای محلی، بنگاههای با مالکیت خصوصی نظیر شرکتهای سهامی، سازمانهای خیریه، شرکتهای تعاونی، اتحادیه های کارگری، سازمانهای حقوق بشر، کلیساها، بنیادها و غیره، تهیه می شود، تابع مفاد این بیانیه خواهند بود. در بند ۱۱ بیانیه مقرر شده است که گزارشگری مالی با مقاصد عمومی به خودی خود هدف نیست، بلکه وسیله ای برای انتقال اطلاعات مرتبط و درخور اعتماد درباره یک واحد مستقل گزارشگر به استفاده کنندگان است. هدف مشخص این بیانیه بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان تأکید دارد. این قبیل نیازها به نوبه خود به فعالیتهای واحدهای گزارشگر و تصمیمهایی که استفاده کنندگان در مورد آنها می گیرند، بستگی دارد.

در بند ۱۲ همان بیانیه مقرر شده است که واحدهای گزارشگر، منابع مالی را کنترل می کنند و از طریق تهیه کالا و خدمات، تعیین قیمتها و نرخهای مالیاتی و تحمیل هزینه ها و همچنین تحویل و سرمایه گذاری منابع مالی، افراد جامعه را تحت تأثیر قرار می دهند. منافع جامعه زمانی به بهترین شکل تأمین می شود که منابع مالی تحت کنترل واحدهای گزارشگر، به واحدهایی تخصیص یابد که می توانند این قبیل منابع را با موثرترین شیوه ها در جهت تهیه کالا و خدمات مورد استفاده قرار دهند. استفاده کارا از منابع مالی موجب افزایش بازده منابع و آثار مطلوب اقتصاد کلان از طریق افزایش سطح اشتغال و استاندارد زندگی می شود و همچنین موجب می شود هدفهای خط مشی اجتماعی با حداقل هزینه تحقق یابد. افراد جامعه در تصمیمگیریهای مربوط به تخصیص منابع، واحدهای گزارشگر را مورد بررسی قرار می دهند و از بین راههای متفاوت تخصیص منابع، منطقی ترین را انتخاب می کنند. به عنوان مثال، سرمایه گذاران تصمیم می گیرند که آیا در یک واحد اقتصادی سرمایه گذاری کنند، بستنکاران تصمیم می گیرند که آیا منابع را به یک واحد گزارشگری قرض دهند، مجالس قانونگذاری و دولتها تصمیم می گیرند که آیا به نمایندگی از رأی دهندگان وجوهی را به برنامه های خاصی تخصیص دهند،

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم آورد که استفاده کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرایی واحد دولتی، یاری کند.

مالیات‌دهندگان تصمیم می‌گیرند که چه کسی در دولت نماینده آنها باشد، اهداکنندگان تصمیم می‌گیرند که منابعی مالی به یک واحد گزارشگر اهدا کنند، کارکنان تصمیم می‌گیرند که آیا خدمات خود را به یک واحد مستقل بفروشند، مالکان تصمیم می‌گیرند که آیا باید منابع را در اختیار واحد گزارشگر قرار دهند و چه کسی از سوی آنها مدیریت واحد را بر عهده داشته باشد، پرداخت‌کنندگان مالیات تصمیم می‌گیرند که آیا از برنامه‌های خاص حکومت‌های محلی خود حمایت کنند و یا اینکه چه کسی باید به عنوان نماینده ایشان در شورای شهر شرکت کند.

در بند ۱۴ بیانیه مفاهیم شماره ۲ مقرر شده است که گزارشگری مالی با هدف عمومی مکانیزمی فراهم می‌آورد که مدیریتها و اعضای هیئت مدیره مسئولیت پاسخگویی خود را به جا آورند. مدیریتها و اعضای هیئت مدیره در قبال کسانی که منابع مالی برای برنامه ریزی و کنترل عملیات

واحد گزارشگر فراهم می‌کنند، مسئولیت پاسخگویی دارند. در مفهومی وسیعتر، به دلیل تاثیری که واحد گزارشگر در سطوح اقتصاد خرد و کلان بر زندگی اعضای جامعه دارد، این قبیل واحدها نیز به صورت گسترده در مقابل عموم مسئولیت پاسخگویی دارند. گزارشگری مالی با مقاصد عمومی وسیله‌ای فراهم می‌کند که از طریق آن این مسئولیت انجام شود.

در بند ۱۵ بیانیه شماره ۲ تصریح شده است که، اگرچه استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها در مواردی بین واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی تفاوت‌هایی ایجاد می‌کند، لیکن هدف مشخص این بیانیه بر وجه تشابه ذاتی بین این واحدها تأکید دارد. با آنکه هدف مؤسسات بازرگانی کسب سود و نرخ مطلوب بازده است و مؤسسات غیر بازرگانی اصولاً به دنبال هدفهای غیرمالی هستند، لیکن هر دو برای افراد جامعه کالا و خدمات فراهم می‌کنند و در این فرایند، منابع کمیاب را مورد استفاده قرار می‌دهند. هر دو آنها این منابع مالی را از منابع خارجی کسب می‌کنند و در مقابل فراهم‌کنندگان منابع و یا نمایندگان قانونی آنها، مسئولیت پاسخگویی دارند. هر دو بر ذخایر منابع مالی اعمال کنترل دارند و تعهداتی ایجاد می‌کنند، هر دو باید از نظر مالی هدفهای عملیاتی را تحقق بخشند.

در بند ۲۱ بیانیه تصریح شده است که فراهم‌کنندگان منابع مالی می‌خواهند بدانند آیا واحد گزارشگر، منابع مالی را در جهت تحقق همان هدفهای از پیش تعیین شده و بر طبق همان شرایط و مقرراتی که به تصویب رسیده و با رعایت صرفه و صلاح و به صورت کارا مصرف می‌کند. در بخش عمومی و واحدهای غیرانتفاعی بخش خصوصی،

پرداخت‌کنندگان مالیات و عوارض و اهداکنندگان وجوه به ترتیب می‌خواهند بدانند آیا واحد گزارش دهنده خدماتی را که از او انتظار می‌رفت ارائه داده است و به بیان دیگر به هدفهای خود رسیده است و آیا منابع را با کارایی و رعایت صرفه‌های اقتصادی به کار برده است. اطلاعاتی که در گزارشهای مالی ارائه می‌شود، فراهم‌کنندگان منابع مالی را قادر می‌سازد که این قبیل ارزیابیها را اعمال کنند. این اطلاعات آنها را در مورد تعیین سطح حمایت واحد گزارشگر و همچنین پیشبینی سطح منابع مالی مورد نیاز برای حمایت از فعالیتهای مورد نظر یاری می‌دهد.

در بند ۲۳ بیانیه نیز انتظار استفاده کنندگان از گزارشهای مالی در جهت ارزیابی میزان مسئولیت پاسخگویی واحدهای گزارشگر به این ترتیب مورد تصریح قرار گرفته است که دریافت‌کنندگان کالا و خدمات می‌خواهند توان واحد گزارشگر در خصوص تداوم ارائه کالا و خدمات در آینده، سطح احتمالی تولید کالا و خدمات و بهای تمام شده احتمالی این قبیل کالاها و خدمات در آینده را مورد ارزیابی قرار دهند. در این زمینه، به عنوان فراهم‌کنندگان منابع مالی می‌خواهند بدانند آیا واحد گزارشگر به هدفهای تعیین شده رسیده است و منابع مالی را با کارایی و رعایت صرفه‌های اقتصادی در تهیه کالا و خدمات به کار برده است.

در بند ۲۴ همان بیانیه مجدداً نحوه استفاده از گزارشهای مالی به منظور ارزیابی عملکرد واحدهای دولتی مورد تأکید قرار گرفته و تصریح شده است که استفاده کنندگان از گزارشهای مالی بخش عمومی نظر خود را بر روی چگونگی استفاده از منابع مالی در جهت منافع افراد جامعه متمرکز کرده است. ارزیابیهای این دسته از استفاده کنندگان در ارتباط با واحدهای گزارشگر بخش دولتی ممکن است بر اولویتهای رأی دادن آنها و نمایندگانشان در مورد تداوم، توسعه، رکود و یا حتی ایجاد وقفه در فعالیتهای این قبیل واحدها تأثیر داشته باشد.

هدفهای گزارشگری مالی در بندهای ۲۶ و ۲۷ بیانیه به شرح زیر تشریح شده است:

بند ۲۶ - با توجه به نیازهای استفاده کنندگان گزارشهای مالی با هدف عمومی که در بندهای قبلی بیان شده است، موضع اتخاذ شده در این بیانیه این است که هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، تهیه اطلاعات مفید برای استفاده کنندگان به منظور ارزیابی و اتخاذ تصمیمگیریهای لازم درباره تخصیص منابع کمیاب است.

بند ۲۷ - زمانی که گزارشهای مالی با مقاصد عمومی هدفهای فوق را تأمین کند، همچنین وسیله‌ای خواهد بود که مدیریتها و اولیای امور از طریق آن مسئولیت پاسخگویی خود را به استفاده کنندگان از گزارشهای مالی به جا آورند. فراهم کردن اطلاعات برای هدفهای مسئولیت پاسخگویی یکی از وظایف مهم در فرایند گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، بویژه در مورد بخش عمومی و واحدهای غیرانتفاعی بخش خصوصی است. به هر حال، ادای مسئولیت پاسخگویی توسط واحدهای گزارشگری از طریق گزارشهای مالی با مقاصد عمومی شامل تهیه اطلاعات مفید برای تصمیمگیری و ارزیابی در مورد تخصیص منابع کمیاب نیز می‌شود.

در پایان بیانیه مفاهیم شماره ۲ و در قسمت مربوط به بحث و تعریفها، در بندهای ۴۱ تا ۴۵ مواردی به شرح زیر مورد تأکید قرار گرفته است که نشاندهنده اهمیت و نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشور استرالیا است.

در بند ۴۱ مقرر شده که مفاهیم زیر در تمامی محتوای بندهای ۱ تا ۴۰ این بیانیه درخور تفسیر و توضیح است و در بند ۴۲ نیز تأکید شده است که تعریف مندرج در بند ۵ بیانیه باید به عنوان بخش شکل دهنده مفاهیم حسابداری شرح داده شده در این بیانیه شمرده شود. در بند ۴۳ مجدداً تأکید شده که گزارشهای مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعات مفیدی برای استفاده کنندگان جهت تصمیمگیریها و ارزیابی در مورد تخصیص منابع کمیاب فراهم کند.

در بند ۴۴ نیز مقرر شده است که مدیریتها و اولیای امور باید گزارشهای مالی با مقاصد عمومی را به نحوی ارائه کنند که آنها را در مورد ادای مسئولیت پاسخگویی یاری دهد. در بند ۴۵ که آخرین بند این

**منافع جامعه
زمانی به
بهترین شکل
تامین
می شود که
منابع مالی
تحت کنترل
واحدهای
گزارشگر، به
واحدهای
تخصیص
یابد که
می توانند این
قبیل منابع را
با موثرترین
شیوه ها در
جهت تهیه
کالا و خدمات
مورد
استفاده قرار
دهند.**

بیانیه نیز می باشد، اطلاعات درخور افشا را به ترتیب زیر مورد تأکید قرار داده است:

گزارشهای مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعاتی را که مربوط به ارزیابی عملکرد، وضعیت مالی، تأمین مالی و سرمایه گذاری این منابع است و همچنین چگونگی تطبیق با قوانین و مقررات را افشاء کند.

همان طور که ملاحظه می شود، چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشور استرالیا نیز بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شده است. اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نیز به صورت مشترک برای واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی از جمله دولت، و با در نظر گرفتن ویژگیهای محیط فعالیتهای دولتی، براساس همان چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تهیه و ابلاغ شده است. با این ترتیب جایگاه مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری و اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی دولتی استرالیا بسیار برجسته و به عنوان مرکز ثقل نظام حسابداری مورد پذیرش قرار گرفته است.

در اکتبر سال ۱۹۹۰ کمیته مشترک برنامه اصلاحات مدیریت مالی مرکب از نمایندگان دیوان محاسبات، اداره مدیریت و بودجه و خزانه داری امریکا به عنوان متولی اصلاحات اساسی و تدوین استانداردهای حسابداری سازمانهای دولتی فدرال، موافقتنامه ای امضاء کردند. طبق مفاد این موافقتنامه مقرر شد که هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال (FASAB) مرکب از

نمایندگان سازمانهای فوق تشکیل شود و مقرر شد مفاهیم و استانداردهای حسابداری سازمانهای تابع دولت فدرال را تدوین کنند. هیئت مورد نظر در سال ۱۹۹۳ بیانیه مفهومی شماره ۱ خود را تحت عنوان **هدنهای گزارشگری مالی فدرال** صادر کرد. مفاد این بیانیه که بسیار گسترده تر از بیانیه مفهومی شماره ۱ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) است، گزارشگری مالی خارجی با مقاصد عمومی و گزارشگری مالی داخلی را تحت پوشش قرار داده است. این بیانیه دارای ۲۶۶ بند است و مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بسیار بالاتر از آنچه که در بیانیه مفهومی شماره ۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمده است در تمام بخشهای بیانیه ذکر شده است.

به لحاظ گستردگی مفاد بیانیه مورد نظر، صرفاً به مواردی اشاره می شود که جایگاه ویژه مسئولیت پاسخگویی را در این چارچوب نظری که در سال ۱۹۹۳ انتشار یافته است، بیان می کند.

در بند ۳ بیانیه مفهومی شماره یک هیئت مشورتی مقرر شده است: هدفهای این بیانیه به نحوی بیان شده است که هیئت را در جهت تدوین استانداردهای حسابداری که منجر به ارتقای سطح گزارشهای مالی دولت فدرال در جهت تحقق هدفهای زیر می شود، یاری دهد.

۱ - ادای مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان داخلی و خارجی گزارشهای مالی،

۲ - فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی گزارشهای مالی،

۳ - کمک به استفاده کنندگان داخلی گزارشهای مالی در جهت اصلاح مدیریت دولت.

در بند ۸ همان بیانیه در مورد ضرورت مسئولیت پاسخگویی آمده است:

قدرت دولت فدرال ناشی از اراده رأی دهندگان است. بنابراین دولت مسئولیت خاصی در جهت گزارش فعالیتها انجام شده و نتایج حاصل از این قبیل فعالیتها به عهده دارد. این گزارشها باید وضع دولت فدرال را به صورت دقیق و شفاف منعکس کند و اطلاعات سودمندی برای شهروندان، نمایندگان مردم، مسئولان دستگاههای اجرایی فدرال و مجریان برنامهها فراهم کند. فراهم آوردن این اطلاعات برای عموم مردم، رسانه های همگانی و مقامات منتخب مردم، جزء جدایی ناپذیر مسئولیت پاسخگویی دولت است. فراهم آوردن این اطلاعات برای مدیران برنامهها، مسئولان دستگاههای اجرایی و نمایندگان کنگره، در جهت

**به دلیل
تأثیری که
واحد
گزارشگر در
سطوح
اقتصاد خرد
و کلان بر
زندگی
اعضای
جامعه دارد،
این قبیل
واحدها نیز
به صورت
گسترده در
مقابل عموم
مسئولیت
پاسخگویی
دارند.**

برنامه‌ریزی و اداره امور دولت همراه با صرفه‌های اقتصادی و کارایی و حفظ منافع جامعه، ضروری است.

در بیانیه مفهومی شماره ۱ هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال چهار هدف کاملاً مشخص مورد تأکید و توجه قرار گرفته است که هر چهار هدف بر پایه مسئولیت پاسخگویی تدوین شده است. هدفهای چهارگانه مندرج در بیانیه که به تفصیل در تمام ۲۶۶ بند بیانیه تشریح شده است، به صورت بسیار خلاصه در بند ۱۱ همان بیانیه به شرح زیر ذکر شده است:

بند ۱۱ بیانیه مقرر می‌دارد که هیئت مشورتی و بنیادهای حمایت‌کننده اعتقاد دارند هر یک از بیانیه‌های هدفهای گزارشگری مالی فدرال باید بر اساس نیازهای کسانی که آنها را مورد استفاده قرار می‌دهند، تدوین شود. این استفاده‌کنندگان شامل شهروندان، کنگره، دستگاههای اجرایی و همچنین مدیران مجری برنامه‌های دولت فدرال هستند. استفاده‌کنندگان فعلی و بالقوه اطلاعات مالی فدرال، به اطلاعاتی نیاز دارند که آنها را در امر ارزیابی عملکرد دولت از طریق

پاسخ به سوالهای مطرح شده در قالب عنوانهای زیر، یاری کند:
التزام بودجه‌ای:^۸ چه مجوزهای قانونی برای تأمین منابع مالی مورد نیاز فعالیتها و مصرف وجوه فراهم شده بود؟ آیا تأمین و مصرف منابع بر طبق مجوزهای صادر شده صورت گرفته بود؟ میزان انحراف چقدر بوده است؟

اجرای عملیات:^۹ بهای تمام شده برنامه‌های مختلف چقدر است و چگونه تأمین مالی شده بود؟ چه محصولات و نتایجی به دست آمد؟ داراییها چه بودند و در کجا استقرار یافته‌اند و آیا به صورت موثر مورد بهره‌برداری قرار گرفته‌اند؟ چه میزان بدهی در اجرای برنامه ایجاد شد و چگونه بازپرداخت خواهد شد؟
مباشرت:^{۱۰} آیا شرایط مالی دولت بهبود یافته یا بدتر شده است؟ چه منابعی برای آینده پیشبینی شده است.

سیستمها و کنترلها:^{۱۱} آیا دولت دارای سیستمهای کنترل موثر به منظور حمایت از داراییها هست؟ آیا قادر است مشکلات احتمالی را کشف کند؟ در صورت کشف نارساییها قادر است آنها را اصلاح کند؟ برای رعایت اختصار، سعی شد از بحثهای مفصلی که در مورد جایگاه ویژه مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولت فدرال موضوع بیانیه شماره ۱ مطرح شده است، صرف نظر شود و در پایان این مبحث به ارائه قسمتی از بند ۷۱ بیانیه اکتفا می‌شود. بند ۷۱ مقرر می‌دارد:

می‌توان گفت که مسئولیت پاسخگویی و نتیجه طبیعی آن سودمندی در تصمیم، دو ارزش اساسی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی است. این دو ارزش اساسی، پایه هدفهای گزارشگری مالی دولت فدرال را فراهم می‌سازد. به دلیل آنکه دولت دموکراتیک، در مورد التزام به بودجه مصوب، اجرای عملیات و مباشرت باید پاسخگو باشد، در نتیجه ناگزیر است اطلاعاتی فراهم کند که برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سودمند باشد.

در پایان می‌توان چنین نتیجه گرفت که اهمیت و جایگاه ویژه‌ای که در چارچوبهای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای

دموکراتیک به مسئولیت پاسخگویی اختصاص یافته، این مفهوم را به اصلترین عامل ارزیابی نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتها تبدیل کرده است. به بیان دیگر در ارزیابی و مقایسه نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا می‌کند و مطلوبیت و سودمندی نظامهای حسابداری دولتی در گرو قابلیت‌های این قبیل نظامهای اطلاعاتی در تهیه اطلاعات سودمند و درخور استفاده برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولتها از یک سو و تهیه اطلاعات برای ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان، از سوی دیگر است.

در ایران نیز مفهوم مسئولیت پاسخگویی می‌تواند به عنوان معیاری اساسی در ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، مورد استفاده قرارگیرد.

پانوشتها

1. Decision-Based Conceptual Framework
2. Accountability-Based Conceptual Framework
۳. اصل تناسب ارسطویی بیان می‌کند که اجزای یک سیستم باید در تناسب با یکدیگر باشند و در توسعه سیستم همه اجزا به یک اندازه و متناسب با یکدیگر مورد تأکید قرارگیرند. هر چیز که بیش از اندازه بزرگ یا کوچک شود اثر خود را از دست می‌دهد و در برخی موارد ماهیتش یکسره دگرگون می‌شود و در موارد دیگر دچار نقصان می‌گردد. یک بینی هر چند در قیاس با زیباترین بینی جلوه‌ای نداشته باشد و کج و خمیده بنماید، می‌تواند به خودی خود زیبا و درخور نگرستن باشد، ولی اگر پیکر تراشی آن را به حد افراط کج نشان دهد اولاً تناسب را در کارش رعایت نکرده است و ثانیاً آن بینی دیگر شباهتی به بینی نخواهد داشت و نگرستنش مایه آکراه خواهد بود. [عنایت (حمید)، ارسطو سیاست، صفحات ۱۳۹، ۲۰۸، ۲۳۴ و ۲۹۳، انتشارات آموزش انقلاب اسلامی]
4. National Council on Governmental Accounting
5. Governmental Accounting Standards Board
6. Interperiod Equity
7. Funds
8. Budgetary Integrity
9. Operating Performance
10. Stewardship
11. Systems and Control

منابع:

الف) منابع فارسی:

۱. باباجانی جعفر، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی

ب) منابع انگلیسی:

1. Ijiri, Yuji, On the Accountability-based Conceptual Framework, Journal of Accounting and Public Policy, 2, 75-81, 1983, Elsevier Service Publishing Co., Inc.
2. Governmental Accounting Standards Board (GASB), 1987, Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No. 1, Stamford.
3. Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation and the Accounting Standards Review Board, Statement of Accounting Concepts No. 2, Objectives of General Purpose Financial Reporting.
4. Federal Accounting Standards Advisory Board, Objectives of Financial Reporting, Concept No. 1., 1993.