

فصلنامه مطالعات حسابداری
شماره ۲۸ - زمستان ۱۳۸۹
صص ۱-۴۰

شناسایی و معرفی ساختار نهادی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی*
مهدی حقیقت شهرستانی**

چکیده

طی ۲۰ سال اخیر موجی از اصلاحات مدیریتی در میان کشورها رواج یافته است. اصلاحات مدیریتی سعی دارد تا تغییراتی را در ساختار و فرایند سازمان‌های بخش عمومی ایجاد کند. هدف این تغییرات این است که سازمانهای مذکور بهتر عمل نمایند. سه نوع مختلف از اصلاحات را می‌توان در بین کشورها مشاهده نمود. نخست نوعی از اصلاحات که بر پایه ملیت بنا نهاده شده و اهداف آن توسط تعدادی از کشورهای دارای ملیت یکسان تعقیب می‌شود. نوع دوم اصلاحات بین‌المللی است و پیامد داد و ستدهای بین‌المللی بین کشورهاست. نوع سوم نیز

* دانشیار حسابداری دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی - نویسنده مسئول
Email: jafar.babajani@gmail.com

** کارشناس ارشد حسابداری

تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱۲/۲۴

تاریخ دریافت: ۱۳۸۹/۹/۷

تلفیقی از نوع اول و دوم بوده و کشورها سعی بر بومی سازی این اصلاحات دارند. اطلاعات و داده‌های مقایسه‌ای که از مطالعات تطبیقی حاصل می‌شود نتایجی را فراهم می‌کند که به نوبه خود مقدماتی برای تغییر و میدانی جهت کسب تجربه و خلق ایده و نظر ایجاد می‌کند. یکی از الزامات اصلاح مدیریت بخش عمومی، اصلاح نظام گزارشگری مالی این بخش است که می‌تواند زمینه را برای اصلاح سایر خرده نظام‌های مرتبط با مدیریت بخش عمومی فراهم آورد. پیش شرط اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی نیز به نوبه خود مستلزم تاسیس یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین ضوابط و مقررات حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی است تا این سیستم بر اساس مبانی نظری به فرایندی قانونمند تبدیل گردد. پژوهش حاضر براساس مدل تحقیق دلفی و استفاده از نظر خبرگان سعی در شناسایی و تعیین یک ساختار نهادی با ترکیبی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران دارد. ساختار نهادی که متکی بر ترکیب بهینه‌ای از نمایندگان نهادهای مدنی و قانونی ذیربط تا بتواند منافع همه گروه‌های ذینفع را در نظر گیرد و از تعارض علمی و حرفه‌ای همه اعضای آن بهره‌مند گردد.

واژه‌های کلیدی: ساختار سازمان نهادی، قوانین و مقررات حسابداری، استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی.

مقدمه

در هر کشوری برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی قوانین و مقرراتی وجود دارد و سازمان و یا سازمان‌های خاصی وظیفه تدوین استانداردهای مذکور را به عهده دارند. در ایران نیز مقرراتی وجود دارد که با تجزیه تحلیل آن می‌توان به مبانی قانونی موجود برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دست یافت. اما آنچه تاکنون برانگیز است تعدد نهادهایی است که به نحوی می‌تواند مدعی قانونی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و بالخصوص دولتی باشد. نگاهی اجمالی به قوانین و مقررات مالی کشور به روشنی گویای وضعیت ابهام آمیز تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی است. بدین معنی که از یک سو از

نهادهایی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی به طریقی به عنوان تدوین کننده مقررات حسابداری بخش دولتی و عمومی نام برده شده و از سوی دیگر نیز هیچگونه مجوز صریح قانونی دائر بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود ندارد. علاوه بر این، سکوت قوانین و مقررات مالی کشور در خصوص الزام به تدوین اصول و موازین حسابداری و گزارشگری مالی برای نهادهای بخش عمومی و فقدان الزام قانونی در مورد تهیه و تنظیم صورتهای مالی این قبیل نهادها بر مبنای ضوابط مصوب مرجع صلاحیت دار نیز از دیگر مشکلاتی است که از اهمیت درخور ملاحظه ای برخوردار است.

بیان مساله

نقش و اهمیت گزارشگری مالی در بازار سرمایه موضوعی است که یافته‌های حاصل از پژوهش‌های بیشماری در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی و بازار سرمایه بر آن صحنه گذاشته اند. با توجه به اهمیت این موضوع پژوهشگران بسیاری نیز در پی بررسی آثار و ویژگیهای محیط گزارشگری بر نظام گزارشگری مالی بوده و نتایج حاصل از این پژوهش‌ها نیز نشان می‌دهد که نظام گزارشگری مالی به شدت تحت تاثیر ویژگیهای محیطی اعم از اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و غیره می‌باشد. یکی از حوزه‌های مورد تحقیق در این زمینه، گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی بوده که در سالهای اخیر مورد توجه پژوهشگران واقع شده است. (صیدی، ۱۳۸۷)

به اعتقاد ساهلین اندرسون (۲۰۰۲) سه سبک مختلف از اصلاحات را می‌توان مشاهده نمود. نخست نوعی از اصلاحات که بر پایه ملیت بنا نهاده شده و اهداف آن توسط تعدادی از کشورهای دارای ملیت یکسان تعقیب می‌شود، این در حالی است که این کشورها از هم مستقل هستند. نوع دوم اصلاحات بین‌المللی است و پیامد داد و ستدهای بین‌المللی بین کشورهاست. شیوه سوم نیز تلفیقی از شیوه‌های اول و دوم است و کشورهایی که از آن استفاده کرده‌اند سعی بر بومی سازی این اصلاحات داشته‌اند. این اصلاحات و اثرات آن در ایده‌های اصلاح و تجربیاتی که از طریق

تحقیقات تجربی که سازمان‌های بین‌المللی و سازمان‌های عمومی انجام داده‌اند، قابل مشاهده است. اطلاعات، یافته‌ها و داده‌های مقایسه‌ای که از مطالعات تطبیقی حاصل می‌شود، شرایطی را فراهم می‌کند که به نوبه خود مقدماتی برای تغییر و میدانی جهت کسب تجربه و خلق ایده و نظر ایجاد می‌کند. اما در نهایت اندرسون نیز به پارادایم مدیریت عمومی نوین (NPM) رجوع می‌کند تا دیدگاهی جهانی را برای اصلاحات بازگو نموده و الگو و مدلی بین‌المللی برای اصلاحات ارایه کند. (لاندکویست، ۲۰۰۳)

براساس نظر آلسون، گاتریه و هامفری (۲۰۰۰)، حسابداری و گزارشگری مالی و به تبع آن ضوابط و مقررات حسابداری یک بخش مهم از فرایند استقرار مدیریت عمومی نوین و پیامدهای اصلاحی آن را تشکیل می‌دهد. از این رو نهادهای قانونی و تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در این خصوص نقش تأثیرگذاری دارند. در بسیاری از کشورهای اروپایی نیز نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی به تکاپو افتاده‌اند. نهادهای قانونی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در این کشورها به شرح زیر هستند (2002, OECD):

- در ۶۸٪ کشورها وزارت دارایی عهده‌دار وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی است.
- در ۲۱٪ کشورها وزارت دارایی اختیار خود را به نهادها و کمیته‌هایی خاص تفویض نموده است.
- در ۴٪ کشورها بخش خصوصی عهده‌دار این مسئولیت می‌باشد. (لاندکویست، ۲۰۰۳)

به نظر می‌رسد بین الگوی نهادی متولی و ناظر بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی هر کشور با کشورهای مختلف تفاوت وجود دارد، این بدین معنی است که نهاد منحصر بفردی به عنوان یک الگوی واحد برای تحقق این امر معرفی

نشده است. نبودن یک الگوی واحد نهادی برای راهبری بیانگر این واقعیت است که تدوین استانداردها و قوانین و مقررات حاکم بر حسابداری بخش عمومی با مشکلات سیاسی و فنی روبرو است. دو الگوی تدوین قوانین و مقررات توسط یک نهاد دولتی یا خصوصی نوعی الگوی محافظه کارانه است که نوعی سازش و مصالحه بین دولت از یک سو و نهادهای بخش خصوصی و سازمان‌های عمومی از سوی دیگر در آن مشاهده می‌شود. آنچه در بسیاری از کشورها معمول است، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط نهادهای سیاسی است (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲). با توجه به وضعیت متنوع تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورهای دیگر، این تحقیق در پی آن است که الگوی نهادی با ترکیب مناسبی برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران ارائه و پیشنهاد نماید. برای دستیابی به یک ساختار نهادی پیشنهادی مناسب جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، سوالهای اصلی تحقیق به شرح زیر قابل طرح است:

- ۱) تدوین قوانین و مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورها از چه الگوی نهادی پیروی می‌نماید و چه دامنه‌ای از نهادهای بخش عمومی را در بر می‌گیرد؟
- ۲) در شرایط موجود الگوی مناسب نهادی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در ایران چیست؟

اهمیت و ضرورت تحقیق

در هر کشوری برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی قوانین و مقرراتی وجود دارد و سازمان یا سازمانهای خاصی وظیفه تدوین استانداردهای مذکور را به عهده دارند. در ایران نیز مقرراتی وجود دارد که با تجزیه تحلیل آن می‌توان به مبانی قانونی موجود برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دست یافت (باباجانی، ۱۳۸۲). اما آنچه تامل برانگیز است تعدد سازمان‌های تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در قوانین ایران است. نگاهی اجمالی به قوانین

مصوب مشروحه زیر به روشنی گویای این واقعیت است که نهاد تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در هاله ای از ابهام پیچیده شده است.

الف - بند (ز) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ مقرر نموده است: "مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می باشد. گزارهای حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود."

ب - ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ در مورد وزارتخانه ها و موسسات دولتی مقرر می دارد: "نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع می شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارائی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می شود و دستورالعمل های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد."

ج - ماده ۹۹ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می دارد: "شرکت های دولتی مکلفند صورت حساب دریافت و پرداخت طرحهای عمرانی (اعتبارات سرمایه گذاری ثابت) خود را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تنظیم خواهد شد، تهیه و پس از تصویب مجمع عمومی مربوط بلافاصله جهت درج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارائی ارسال نمایند."

د - ماده ۱۰۰ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می دارد: "کلیه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع ماده ۵ این قانون مکلفند صورت حساب دریافت و پرداخت سالانه خود اعم از اعتبارات جاری و یا طرحهای عمرانی (اعتبارات سرمایه گذاری ثابت) را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذیربط حداکثر تا پایان شهریورماه سال بعد جهت درج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارائی ارسال دارند."

ه - ماده یک قانون مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب دی ماه ۱۳۶۹ مقرر نموده است: امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی که براساس مجوزهای رسمی وزارت‌های فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت درمان و آموزش پزشکی تاسیس شده یا می شوند و در این قانون (مؤسسه) نامیده می شوند صرفاً تابع این قانون و آئین نامه اجرائی آن می باشد."

در آئین نامه اجرائی قانون مالی و معاملاتی دانشگاهها نیز یک فصل به حسابداری و حسابرسی دانشگاهها اختصاص داده شده است که در ماده ۵۳ فصل هفتم آن مقرر گردیده است که نحوه نگهداری حساب حسابهای مستقل و نمونه اوراق اسناد و مدارک حسابداری و گزارشهای مالی به موجب دستورالعمل متحدالشکلی خواهد بود که توسط وزارت فرهنگ و آموزش عالی تصویب و ابلاغ خواهد گردید.

با توجه به مقررات مالی و محاسباتی مشروحه فوق چنین استنباط می شود که یک مجوز قانونی صریح و روشنی برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی وجود ندارد. برخی به استناد ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی اعتقاد دارند که مرجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در مورد دولت و وزارتخانه‌ها و مؤسسات تابعه دولت، وزارت اموراتصادی و دارائی و دیوان محاسبات کشور است و مرجع تدوین استانداردهای حسابرسی دولت و وزارتخانه‌ها و مؤسسات تابعه دولت نیز دیوان محاسبات کشور می باشد. در مورد تدوین استانداردهای حسابداری دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی صراحت بیشتری در آئین نامه اجرائی قانون مالی و معاملاتی مؤسسات مذکور دایر بر تدوین دستورالعمل حسابداری متحدالشکل توسط وزارت علوم، تحقیقات و فناوری وجود دارد. با این ترتیب در صورتی که منظور از نحوه نگهداری حساب در قوانین و مقررات فوق همان تدوین استانداردهای حسابداری باشد، کلیه نهادهایی که در احکام قانونی فوق مسوولیت تدوین دستورالعمل حسابداری و تعیین نمونه اسناد و مدارک حسابداری و گزارشهای مالی به آنها محول شده است، در شمار مرجع استانداردگذار در حوزه تعیین شده قرار می گیرند. اگر به موارد فوق ماده ۴۲ آئین

نامه مالی شهرداری‌ها مصوب سال ۱۳۴۶ را اضافه کنیم، وزارت کشور نیز به این جمع افزوده خواهد شد. ماده ۴۲ آئین نامه شهرداری مقرر می‌دارد:

"از تاریخ تصویب این آئین نامه ظرف مدت سه سال کلیه شهرداری‌های کشور مکلفند دفاتر و اوراق و فرم‌های حسابداری خود را به طریق دو طرفه (دوبل) و از لحاظ نقدی یا تعهدی بودن روش حسابداری بترتیبی که دستورالعمل صادره از طرف وزارت کشور مقرر خواهد شد تغییر داده منطبق نمایند."

در صورتی که منظور قانونگذار از بکارگیری عبارت "نحوه نگهداری حساب" در مقررات فوق الذکر "تدوین استانداردهای حسابداری" نباشد، پس حکم بند (ز) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ که تاکید بر مسئولیت رسمی سازمان حسابرسی در مورد تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور دارد، می‌تواند تنها مجوز قانونی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی تلقی گردد.

بررسی‌ها و مطالعات انجام شده نشان می‌دهد که تصویب قوانین و مقررات الزام آور برای انجام تحقیقات بنیادی به منظور ایجاد اصلاحات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا می‌نماید. کشورهایی نظیر آمریکا، کانادا، استرالیا و انگلیس و سایر کشورهای اروپایی که در حال حاضر نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی مناسبی برای ادای مسوولیت پاسخگویی دولت به مورد اجرا گذاشته‌اند، برای دستیابی به این قبیل نظامها، قوانین و مقررات الزام آوری به منظور ایجاد زمینه‌های لازم برای اصلاحات بنیادی به تصویب رسانده‌اند. تصویب قوانین و مقررات الزام آور تاثیر قابل ملاحظه‌ای در ایجاد زمینه‌های لازم برای اجرای اصول و موازین حسابداری و گزارشگری مالی در دولت و واحدهای تابعه و تکمیل فرایند تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی این کشورها داشته است. (باباجانی، ۱۳۸۲)

قوانین مرتبط با تدوین مقررات حسابداری هیچگونه اشاره‌ای به نحوه تعامل سازمانهای تدوین کننده مقررات نظیر وزارت امور اقتصادی و دارائی، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و... با یکدیگر ننموده است که این موضوع نیز

به نوعی مانعی در راه شناسایی و تعیین ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران محسوب می‌گردد. تحقیق حاضر می‌تواند مبنایی جهت تعیین الگوی نهادی همراه با ترکیب مناسب اعضای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی بر اساس تجربیات سایر کشورها و اجماع نظر خبرگان این رشته باشد.

هدف تحقیق

هدف اصلی تحقیق حاضر انجام یک مطالعه تطبیقی در مورد ترکیب اعضای مراجع استانداردگذاری تعدادی از کشورهای صاحب نام در حسابداری و گزارشگری مالی و جمع بندی نتایج آن به منظور دستیابی به گزینه‌های متفاوتی از ساختار نهادی مراجع استانداردگذاری حسابداری است تا پس از نظرسنجی از خبرگان گزینه مناسبی برای نهادهای بخش عمومی ایران انتخاب و پیشنهاد شود. یافته‌های این تحقیق می‌تواند ضمن دستیابی به یک ساختار نهادی با ترکیب بهینه‌ای از اعضای نهادهای ذینفع، مرجع تدوین استاندارد حسابداری نهادهای بخش عمومی را معرفی و پیشنهاد کند. پیشنهادی که براساس یافته‌های این تحقیق و با پشتوانه نظری و کسب اجماع عمومی خبرگان تنظیم می‌شود، می‌تواند راه را برای تصویب یک مجوز قانونی شفاف برای تدوین مبانی نظری نهادهای بخش عمومی ایران هموار کند و ابهامات موجود را مرتفع نماید. بنابراین تحقیق حاضر می‌تواند از هدفهای علمی و کاربردی برخوردار باشد و مراجع صلاحیتدار و متولی این امر را برای سامان دهی مقررات حسابداری بخش عمومی یاری دهد.

ادبیات پژوهش

در سالهای اخیر تغییرات در حسابداری بخش عمومی در دنیا، مختص کشورهای پیشرفته و توسعه یافته نیست و کشورهای در حال توسعه نیز سعی دارند تا از این جریان عقب نمانند. در برخی از کشورها زیرساخت‌های مورد نیاز برای تغییر و تحول وجود دارند و ویژگی‌های محیطی زمینه لازم را برای تحول سیستم حسابداری فراهم و زمان تحول را تعیین می‌کند. تغییرات بنیادی در سیستم حسابداری بخش

عمومی تا حدود زیادی تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی قرار می‌گیرد. در برخی از کشورها تدوین قوانین و مقررات الزام آور جهت ایجاد زیرساخت‌های مورد نیاز جهت اصلاح ساختار حسابداری بخش عمومی ضروری است. برخی صاحب‌نظران اعتقاد دارند متغیرهای محیطی تأثیر درخور ملاحظه‌ای در شکل‌گیری ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی دارد. (باباجانی، ۱۳۷۸)

طبق نظر لادر^۱ (۲۰۰۳) تفاوت‌های اساسی در سیستم‌های حسابداری دولتی می‌تواند از منظر ویژگی‌های محیطی نظیر شرایط اقتصادی، سیاسی، اداری و فرهنگی مورد بررسی قرار گیرد.

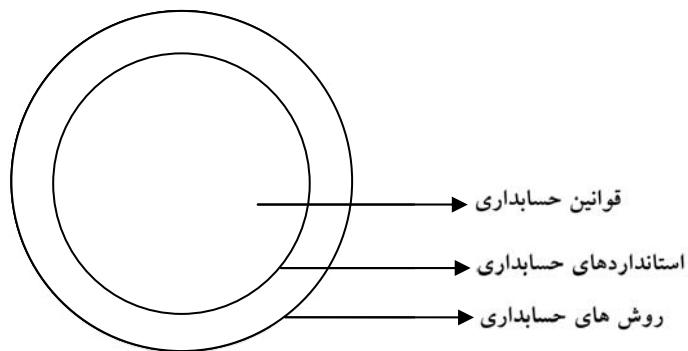
ساختار نهادی و ترکیب اعضای هیات تدوین مقررات حسابداری نهادهای بخش عمومی اگر از پشتوانه علمی، قانونی، اجرایی و تخصصی کافی برخوردار باشد، مصوبات آن دارای ضمانت اجرایی خواهد بود. آنچه بر اهمیت موضوع می‌افزاید تأثیر بیانیه‌ها و مقررات مصوب چنین نهادی به عنوان فرایند قانونی برای تنظیم ضوابط وظیفه پاسخگویی و حق پاسخ‌خواهی است و هرگونه تغییر در چنین ساختاری می‌تواند تأثیر بسزایی در فرایند پاسخگویی داشته باشد. بررسی تطبیقی فرصت مناسبی برای مقایسه حوزه‌های مختلف و انتخاب بهترین روش از بین روش‌ها و تجربیات موجود و فرهنگ‌ها و عوامل محیطی مؤثر فراهم می‌کند. موضوع ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است، زیرا این ساختار مشخص خواهد ساخت که چه کسانی و نمایندگان چه نهادهایی مقررات حسابداری بخش عمومی را تدوین کنند؟ برای این منظور نقش عوامل زیر در ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی می‌بایست مد نظر قرار گیرد:

- ۱) قوانین حاکم بر حسابداری و سایر ابزارهای مرتبط و
- ۲) عناصر و اجزای کلیدی سیستم حسابداری و نهادهایی که در آن به ایفای نقش می‌پردازند.

فرایند تدوین قوانین حسابداری

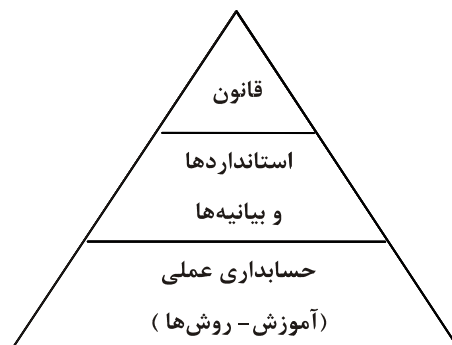
هر کشور دارای سیستم منحصر بفردی در نحوه گزارشگری مالی است، اما آنچه در بین کشورهای مختلف با درجات متفاوت توسعه تقریباً مشابه است، نحوه ارتباط بین اجزاء ساختار گزارشگری است که در حالت عمومی می‌توان آن را به شرح زیر ارائه نمود:

نمودار (۱) اجزاء ساختار گزارشگری مالی بخش عمومی



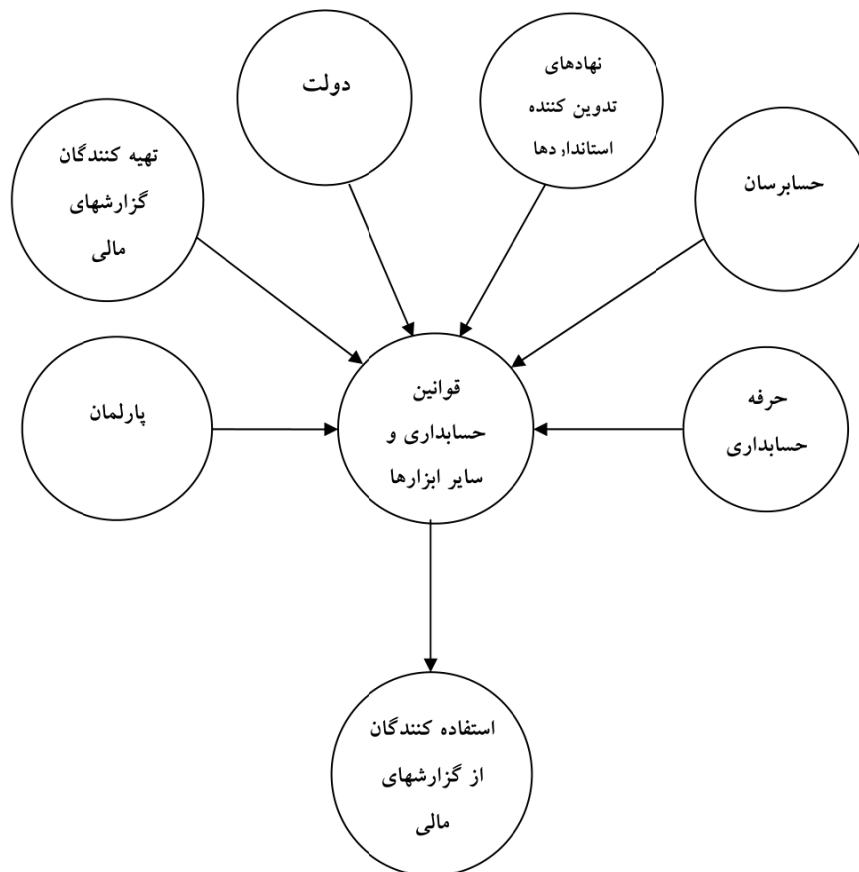
بسیاری از صاحب‌نظران بر اساس ساختار سلسله مراتبی، عوامل فوق را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند. ساختار سلسله مراتبی که ساختار تعدیل یافته لایه‌ای است، مفاهیم را از لحاظ سطوح عمودی طبقه‌بندی و نوعی ساختار منطقی ارائه می‌کند. همانگونه که در مدل سلسله مراتبی ذیل نیز منعکس است، قوانین موضوعه کشور بالاترین سطح را از لحاظ قدرت اجرایی و تاثیرگذاری بر سایر عوامل به خود اختصاص داده است. سایر عوامل نیز از لحاظ میزان تاثیری که دارند در نمودار طبقه بندی گردیده‌اند.

نمودار (۲) ساختار سلسله مراتبی عوامل موثر بر گزارشگری مالی بخش عمومی



در مرحله بعد ارتباط و تعامل بین عوامل با این مجموعه نیز مورد توجه قرار می‌گیرد تا علاوه بر ساختار درونی لایه‌ای و سلسله‌مراتبی، عوامل مؤثر بیرونی نیز بر این ساختار مشخص شوند. آنچه که در تحقیق حاضر از اهمیت زیادی برخوردار است و از شاخص‌های تاثیرگذار در فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد، ارتباط نهادها و اشخاص تاثیرگذار بر ساختار نهادی تدوین‌کننده مقررات حسابداری بر نظام گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی است. نمودار زیر نشان دهنده رابطه بین اشخاص مذکور با سیستم گزارشگری مالی بخش عمومی است.

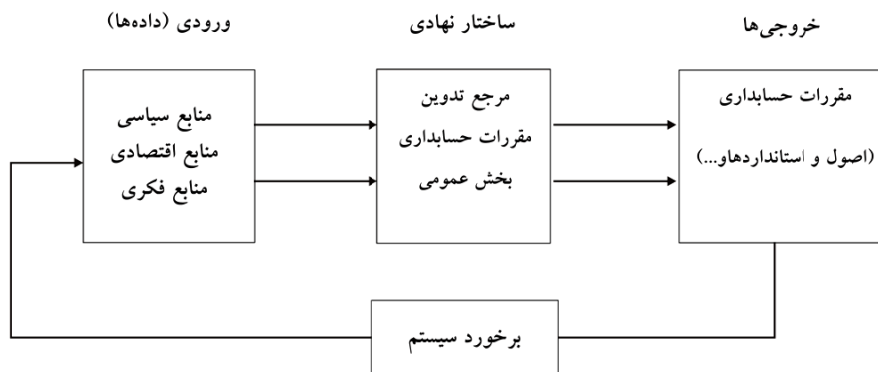
نمودار (۳) ارتباط نهادهای مؤثر بر فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی



آنچه در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته واژه «ساختار نهادی» است. دلیل انتخاب این واژه تمایز بین این واژه با واژه سازمان است. «سازمان» عمدتاً به عنوان یک ساختار سیاسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این در حالی است که ساختار نهادی می‌تواند جنبه‌ای سیاسی داشته و یا اینکه از پشتوانه حرفه‌ای قوی برخوردار باشد و صرفاً به عنوان یک نهاد سیاسی مطرح نگردد. نهادهای مدنی علاقه دارند در جهت افزایش رفاه و بهبود وضعیت جوامع ایفای نقش کنند و برای این منظور اهداف خاصی را دنبال می‌کنند. تحقیق حاضر بر این موضوع متمرکز است که برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی چه ساختاری مناسب و بهینه است تا بتواند در جهت بهبود وضعیت حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی زمینه لازم را برای ایفا و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی به نحو مناسبی فراهم سازد. مواردی نظیر مفاهیم، اصول، استانداردها و غیره می‌توان تحت عنوان مقررات حسابداری طبقه‌بندی نمود و هر یک از این عناصر را زیر مجموعه‌ای از آن دانست. هدف از تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایجاد یکپارچگی بیشتر و اعمال محدودیت‌های هدایت‌کننده در آزادی عمل حسابداران بخش عمومی و دولت، در جهت ایفای مسوولیت پاسخگویی می‌باشد. (لاندکویست، ۲۰۰۳)

ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی را می‌توان به عنوان یک سیستم در نظر گرفت که دارای ورودیها (داده‌ها) و خروجی‌هایی به شرح نمودار شماره (۴) است. داده‌ها در قالب منابع سیاسی، اقتصادی و فکری از طریق فرایندی مبتنی بر دانش و تجربیات اعضای فعال در ساختار نهادی، به چارچوب نظری، اصول و استانداردها و بطور کلی مقررات حسابداری بخش عمومی تبدیل می‌شود. اگر مقررات حسابداری بر اساس مطالعات تطبیقی و ویژگی‌های محیطی تدوین شود و از پشتوانه قانونی و حرفه‌ای نیز برخوردار باشد، نه تنها زمینه اجرای صحیح آن فراهم می‌گردد بلکه به صورت پویا و منظم ارتقاء می‌یابد. (چان، ۲۰۰۷)

نمودار (۴) شمای کلی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی به عنوان یک سیستم
(چان، ۲۰۰۷)



همانطور که ملاحظه می‌شود، در این فرایند ورودیها شامل منابع سیاسی و اقتصادی و فکری از طریق یک ساختار نهادی مرکب از اعضای صلاحیت دار به نمایندگی از سوی نهادهای ذیربط به مقررات حسابداری تبدیل و در جریان اجرا مرتب تکامل یافته و به نیازهای جامعه پاسخ می‌دهد. از آنجا که موضوع اصلی این تحقیق شناسایی یک ساختار نهادی با ترکیب بهینه ای از اعضا به نمایندگی از سوی نهادهای ذیربط می‌باشد، لذا در مرحله اول پژوهش حاضر، ساختار نهادی و ترکیب اعضای نهاد استانداردگذاری بخش عمومی ۱۵ کشور مورد بررسی تطبیقی قرار گرفت و گزینه‌هایی با ترکیب‌های متنوع برای نظرخواهی از خبرگان که در مرحله دوم پژوهش صورت گرفت، فراهم شود.

پیشینه تحقیق

مطالعات تطبیقی در زمینه حسابداری طرفداران و مخالفان بسیاری دارد. اما آنچه آشکار است تعداد زیادی مطالعه تطبیقی در زمینه‌های مختلف حسابداری انجام شده است که دارای رویکردهای پژوهشی و کاربردی متفاوتی است. در زمینه تحقیق حاضر می‌توان به تحقیقات متعددی اشاره نمود که در سطح دنیا انجام گردیده است. در این خصوص تحقیقات بسیاری در زمینه بررسی تطبیقی ساختار نهادی تدوین کننده مقررات حسابداری بخش عمومی کشورها توسط سازمان توسعه و

همکاریهای اقتصادی (OECD) انجام شده است. OECD (۲۰۰۲) در تحقیقاتی که انجام داده در پی شناسایی ساختار نهادی تدوین کننده مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و بررسی عوامل موثر بر انتخاب مراجع تدوین کننده مقررات حسابداری بخش عمومی بوده است. کشورهایی نظیر آمریکا، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا، آلمان، سوئیس، هلند، نیوزیلند، بریتانیا، چین و... از جمله کشورهایی بوده‌اند که توسط OECD مورد مطالعه و بررسی تطبیقی قرار گرفته است. آنچه که در تحقیقات انجام شده در کشورهای مختلف مشابه می‌باشد، بررسی عوامل محیطی موثر بر ساختار نهادی تدوین کننده مقررات حسابداری بخش عمومی، وضعیت گذشته و حال سازمانهای مذکور و قوانین و مقررات مدون حسابداری بخش عمومی و گستره این مقررات است. علاوه بر این، در بررسیهای تطبیقی مذکور، آنچه از اهمیت زیادی برخوردار است، بررسی نحوه تعامل نهادهای ذیربط در فرایند تدوین مقررات حاکم بر حسابداری بخش عمومی و تعیین ساختار نهادی تدوین کننده مقررات حسابداری بخش عمومی است که در ارتباط با موضوع تحقیق حاضر از اهمیت بسزایی برخوردار است.

از مطالعات تطبیقی انجام شده دیگر، تحقیق انجام شده توسط کریستنا لاندکویست و آندرس فورسل (۲۰۰۳) را می‌توان به عنوان الگویی مناسب برای مطالعه و پژوهش در این زمینه برشمرد. تحقیق اخیر به مطالعه تطبیقی در خصوص ۳ کشور استرالیا، سوئد و بریتانیا پرداخته و ویژگی‌های مشترک نظام حسابداری و ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در این سه کشور را مورد بررسی و ارزیابی قرار داده است. پژوهش حاضر از تحقیقات انجام شده در حوزه ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و نقش قوانین و مقررات الزام آور در تعیین ساختار مذکور بهره مند شده است.

مطالعات دیگری نیز در زمینه نهادهای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و حسابداری بخش خصوصی در سایر کشورها انجام شده است که به بررسی ساختار نهادهای تدوین استاندارد در کشورهای مختلف پرداخته است. چان (۲۰۰۷) در مطالعه‌ای به بررسی وضعیت دو کشور متفاوت از دیدگاه سیاسی و اقتصادی

پرداخته است تا بتواند اثر سیاستهای اقتصادی و نظام سیاسی را بر ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی مورد ارزیابی قرار دهد. تحقیق انجام شده توسط هیات استانداردهای بین المللی حسابداری و ج. فلاور (۱۹۹۴) به بررسی کشورهای دارای مشترکات فرهنگی و اقتصادی و سیاسی پرداخته است. آنچه در اغلب این تحقیقات از اهمیت برخوردار است، بررسی زمینه‌های اصلاحات در ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و نحوه تعامل نهادهای ذیربط در هر کشور است.

پژوهشهایی نیز نظیر پژوهشی که سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی (OECD) در سالهای ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳ انجام داده است، به بررسی و بیان نقاط قوت و ضعف ساختار نهادی در هر کشوری پرداخته و دلایل هر کدام را نیز ارائه نموده است. این در حالی است که در مورد ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران پژوهشی صورت نگرفته و پژوهش حاضر را می‌توان به عنوان موضوعی جدید در این زمینه برشمرد.

روش اجرای تحقیق

تحقیق حاضر به لحاظ ماهیت آن پس از طی مراحل مختلفی به شرح زیر اجرا می‌شود:

الف - مطالعه مبانی نظری: در این مرحله نظام تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در دیگر کشورها و سایر مباحث مرتبط با ویژگی‌های چنین نهادی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج حاصله به نقش قوانین الزام آور، پارلمان، دولت، نهادهای حرفه‌ای و... در فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورهای مورد مطالعه می‌پردازد.

ب - نظرخواهی عمومی از خبرگان: در این مرحله از تحقیق براساس نتایج مرحله اول، اقدام به تهیه پرسشنامه و نظرخواهی از متخصصان و کارشناسان گردید. عوامل و ویژگی‌های کلیدی و موثر بر نهاد تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی بر مبنای نظرخواهی شناسایی تا بر مبنای آن راهکار مناسب و مدل مناسبی برای ساختار

نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در ایران پیشنهاد گردد.
ج - تدوین طرح کلی: در این مرحله از تحقیق با استفاده از عوامل کلیدی استخراج شده در مرحله نظرخواهی از خبرگان و مبتنی بر عواملی که خبرگان در خصوص آنها به اجماع عمومی رسیده‌اند، طرح کلی یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ارائه می‌شود.

سوال اصلی تحقیق

برای اجرای این تحقیق دو سوال اصلی و تعدادی سوال فرعی به شرح موارد زیر مطرح گردید:

سؤال اصلی (۱): تدوین قوانین و مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورها از چه الگوی نهادی پیروی می‌نماید و چه دامنه‌ای از نهادهای بخش عمومی را در بر می‌گیرد؟

برای یافتن پاسخ برای سوال فوق سوالهای فرعی تحقیق به شرح زیر طرح شده است:
 ۱-۱) چه نهادهایی در تدوین قوانین و مقررات حسابداری بخش عمومی به ایفای نقش می‌پردازند؟

۱-۲) فرآیند تدوین قوانین و مقررات تا چه اندازه ثابت و تعریف شده است؟

۱-۳) قوانین و مقررات تدوین شده حسابداری چه دامنه‌ای از نهادهای بخش عمومی را در بر می‌گیرد؟

۱-۴) سهم هر یک از نهادهای فعال در راهبری و تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی چقدر است؟

۱-۵) ساختار نهادهای تاثیرگذار در تدوین مقررات حسابداری در کشورها چه شباهتهایی با یکدیگر دارند؟

۱-۶) نظام حسابداری موجود این کشورها از نظر مبانی قانونی و حسابداری مورد استفاده چگونه است؟

سوال اصلی (۲): در شرایط موجود الگوی مناسب نهادی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در ایران کدام است؟

سوال‌های فرعی زیرمجموعه سوال فوق به شرح زیر می‌باشد:

- ۲-۱) نهادهای فعال و تاثیرگذار در تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی کدامند؟
- ۲-۲) نقش و جایگاه هریک از نهادها در تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی چیست؟
- ۲-۳) فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران از کدام الگو پیروی می‌کند؟
- ۲-۴) متولی نظارت بر اجرای صحیح مقررات و استانداردهای حسابداری بخش عمومی به کدام نهاد محول شود؟

جامعه آماری، نمونه‌گیری و روش‌های آماری

به دلیل آنکه موضوع مورد تحقیق درمورد ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران است، دو نوع جامعه به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

برای دستیابی به انواعی از ساختارهای نهادی و ترکیب متنوعی از اعضا جهت پیشنهاد برای کسب نظر خبرگان، ابتدا ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی تعدادی از کشورها مورد بررسی قرار گرفته است. برای انجام تحقیق حاضر قوانین و مقررات بدون این کشورها در خصوص مقررات حاکم بر شکل‌گیری نهاد تدوین‌کننده مقررات حسابداری بخش عمومی مورد مطالعه تطبیقی قرار گرفته است تا بر اساس نتایج بدست آمده از بررسی‌های مذکور، الگوهای مناسبی برای طرح موضوع و کسب نظر از خبرگان حسابداری در اختیار قرار گیرد. در این مرحله از پژوهش جمعا ۱۵ کشور که در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری سابقه کافی دارند به شرح زیر انتخاب و مورد مطالعه تطبیقی قرار گرفتند.

۱- آمریکا	۲- انگلستان	۳- نیوزیلند
۴- استرالیا	۵- فلاند	۶- سوئد
۷- اتریش	۸- کانادا	۹- ایرلند

۱۰- مالزی	۱۱- چین	۱۲- اسپانیا
۱۳- فرانسه	۱۴- آلمان	۱۵- ایران

سپس به منظور انجام یک نظر سنجی تخصصی درباره عوامل کلیدی مرتبط با ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی مستخرجه از مطالعات مربوط به مرحله اول، جامعه دیگری به شرح زیر مورد مطالعه قرار گرفت:

- ذیحسابان و مدیران کل امور مالی وزارت خانه‌ها و موسسات دولتی و معاونین آنها
- حساب‌برسان و کارشناسان و مستشاران دیوان محاسبات کشور و همچنین حساب‌برسان و مدیران سازمان حسابرسی و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران
- اعضاء هیات علمی و مدرسین حسابداری دولتی دانشجویان مقطع دکتری حسابداری دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و همچنین فارغ التحصیلان دوره کارشناسی ارشد حسابداری

روش نمونه‌گیری

الف - همان گونه که قبلاً بیان گردید تنها چند کشور پیشرفته در جهان وجود دارد که در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تحقیقات درخور ملاحظه‌ای انجام داده و به پیشرفتهای چشمگیری نیز نایل گردیده‌اند. به همین دلیل، این قبیل کشورها که از سابقه تدوین استاندارد در زمینه حسابداری بخش عمومی برخوردارند مورد مطالعه تطبیقی قرار گرفت، لذا انتخاب نمونه بصورت هدفمند بوده است.

ب - به منظور حصول اطمینال از کاربرد عوامل کلیدی استخراج شده از مبانی نظری و رسیدن به یک توافق و اجماع نسبی تخصصی در مورد ساختار نهادی با ترکیبی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران، مقرر گردید نظر افراد متخصص در این زمینه با استفاده از ابزار پرسشنامه کسب شود.

برای این منظور جمعاً تعداد ۱۵۰ نفر ذیحساب، معاون ذیحساب و کارشناسان و حساب‌برسان ارشد، مدیران حسابرسی و اعضاء هیات علمی و سایر افراد صاحب نظر در حسابداری برای شرکت در این نظرخواهی به عنوان نمونه انتخاب شدند. تنوع وزارتخانه‌ها و نهادهای دولتی که ذیحسابان و معاونین ذیحسابی از میان آنها انتخاب

گردیده‌اند، مدیران و حساب‌برسان ارشد دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی و اعضای هیات علمی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و سایر افراد متخصص انتخاب شده می‌تواند بیانگر حضور نمایندگان گروههای مختلف در این نظرخواهی تلقی گردد.

آزمونهای آماری

با توجه به هدف و ماهیت اطلاعات تحقیق، از آنجا که داده های تحقیق به صورت فراوانی و یک متغیری است، از آزمون ناپارامتری استفاده شد. با توجه به ویژگی های متغیرها، برای بررسی فرضیه های تحقیق حاضر، آزمون یک متغیری کای مربع (χ^2) و آزمون دو جمله ای مورد استفاده قرار گرفت. همچنین با استفاده از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف توزیع داده‌ها با توزیع نرمال سنجیده شد که همانگونه انتظار می‌رفت توزیع داده‌ها نرمال نبود، بنابراین از آزمونهای ناپارامتری برای تایید یا رد فرضیات استفاده شده است. آزمون ویلکاکسون و آزمون علامت مناسبترین آزمون برای پاسخها تشخیص داده شد، از این رو آزمون رتبه ای ویلکاکسون به دلیل توان آزمون بالاتر به آزمون رتبه ای ترجیح داده شده است. همچنین برای مقایسه نظرات چهار گروه پاسخ دهنده، از آزمون کروسکالوالیس استفاده شده است. این آزمون با توجه به نرمال نبودن داده‌ها جایگزین مناسبی برای آزمون تحلیل واریانس یا ANOVA است. جهت بررسی میزان توافق درون گروهی در رتبه بندی سوالات از آزمون تاو کندانال استفاده شده است. مقدار تاو کندانال میزان توافق در رتبه بندی را نشان می دهد که مقادیر نزدیک به صفر میزان این توافق را کم و مقادیر نزدیک به یک میزان توافق بالا را نشان می دهد.

مطالعه تطبیقی

همانگونه که در روش اجرای تحقیق بدان اشاره شد، در مرحله نخست به بررسی ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و نقش نهادهای موثر در این فرایند پرداخته شد. نتایج حاصل از این مطالعه تطبیقی به شرح جدول (۱) ارائه و مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد:

جدول (۱) ساختار نهادی و سایر نهادهای موثر در تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی کشورهای مورد مطالعه

نهادهای موثر در فرایند تدوین مقررات					نهاد تدوین استاندارد		کشور	
نهادهای حرفه‌ای	پارلمان	دیوان محاسبات	وزارت دارایی	هیات دولت	نام نهاد	مرجع تدوین مقررات		
X	X	X	X	X	وزارت دارایی	موسسه حسابرسی و حسابداری اسپانیا	دولتی	اسپانیا
X	X	X	X			هیات استانداردهای حسابداری	خصوصی	استرالیا
	X	X	X			پارلمان	دولتی	آلمان
X	X	X	X			هیات استانداردهای حسابداری	خصوصی	بریتانیا
X	X	X	X			وزارت دارایی	دولتی	فرانسه
	X	X	X	X		کمیته حسابداری	دولتی	فنلاند
	X	X	X	X		هیات وزیران	دولتی	سوئد
	X	X	X	X		وزارت دارایی	دولتی	چین
	X	X	X			وزارت دارایی	دولتی	مالزی
X	X	X			ASAB و FASB	GASB	خصوصی	آمریکا
X	X	X				هیات استانداردهای حسابداری	خصوصی	کانادا
X	X	X				وزارت دارایی	دولتی	اتریش
X	X	X				وزارت دارایی	دولتی	ایرلند
X	X	X				هیات استانداردهای حسابداری	خصوصی	نیوزیلند
		X	X		سازمان حسابرسی	وزارت دارایی	دولتی	ایران

با توجه به جدول فوق می‌توان ساختار تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی در کشورهای مورد مطالعه را به دو دسته عمده از لحاظ تدوین مقررات دسته بندی نمود:

الف - ساختار دولتی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی
ب - ساختار غیردولتی (خصوصی - حرفه‌ای) تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی

در معدودی از کشورها سیستم تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی منحصر بفردی وجود دارد که بستگی به ساختار قانونی و ویژگیهای محیطی آن کشور از حالت استثنائی برخوردار است. به عنوان مثال در کشور آلمان تمامی مقررات حسابداری بخش عمومی توسط پارلمان تصویب و توسط وزارت دارایی به مورد اجرا گذاشته می‌شود و هیچگونه نهاد مشاوره‌ای و نظارتی نیز در این فرایند دخالتی ندارد. این موضوع به ساختار قوی قانونی و سیاسی کشور مذکور بر می‌گردد.

علاوه بر موارد فوق آنچه از اهمیت بسزایی در مطالعه و تحقیق حاضر برخوردار است، گستره و دامنه شمول مقررات مصوب نهادهای فوق‌الذکر در هر کشور است که بطور مشابهی تمامی نهادها و دستگاههای دولتی و همچنین نهادهایی که بودجه از دولت دریافت می‌کنند را در بر می‌گیرد. اما نهادهای عمومی غیردولتی رفتار نامتجانس داشته و در برخی از کشورها از ساختار تدوین مقررات حسابداری بخش خصوصی پیروی نموده و در بعضی از موارد نیز از ساختار تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی تبعیت می‌نمایند.

یک وجه مشترک در تمام کشورهایی که از لحاظ تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی بطور موفق عمل نموده و دارای ساختارهای قانونی مطلوبی هستند، وجود یک پروسه طولانی و مداوم از تحقیقات، مطالعات و بررسیهای اولیه برای استقرار یا اصلاح نظام تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی یا بکارگیری مبانی جدید حسابداری در این کشورهاست. موضوعی که عمدتاً در کشور مادر زمینه حسابداری و تدوین مقررات به ورطه فراموشی سپرده شده است و یا اینکه به مرحله

اجرا در نمی آید. در بررسی ساختار تدوین مقررات حسابداری در کشورهایی نظیر نیوزیلند، آمریکا و... به این موضوع پی می‌بریم که کشورهای دارای تجارب موفق در زمینه حسابداری بخش عمومی دارای یک پشتوانه قوی فکری، تئوریک و تجربی در زمینه حسابداری بخش عمومی بوده و فرایند اصلاح و بهبود وضعیت حسابداری بخش عمومی مستمر و مداوم است. علاوه بر این، وجود قوانین الزام آور یکی از عوامل اصلی تحول و بهبود ساختار تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و اجرای اصلاحات در کشورهای مورد مطالعه بوده است. تدوین قوانین الزام آور نه تنها به عنوان پیش زمینه اجرای تمامی اصلاحات مطرح شده است، بلکه به عنوان راهنما و دستورالعملی در تمامی فرایندهای اصلاحات عمل کرده است.

نکته آخر اینکه، نقش نهادهای نظارتی در کشورهای مورد مطالعه (نظیر دیوان محاسبات) در زمینه اصلاح قوانین، شروع اصلاحات و تعدیلات، بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی و ایفای نقش پاسخگویی عمومی، نقشی بی بدیل و انکارناپذیر ایفاء کرده‌اند که می‌تواند راهگشا و یا موتور محرک برای شروع اصلاحات محسوب شود. بنابراین دیوان محاسبات کشورها می‌توانند به بهبود نظام گزارشگری مالی بخش عمومی و ساختار تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی کمک کنند.

نظرخواهی از کارشناسان

ابزار اصلی این پژوهش در مرحله نظرخواهی پرسشنامه بوده است. برای این منظور پرسشنامه ای حاوی سوالات مبتنی بر یافته‌های مرحله اول پژوهش و مرتبط با سوالات اصلی و فرعی تحقیق تنظیم گردید. پرسشنامه تنظیمی پس از رفع برخی نارسائیه‌ها و بررسی موارد نقض احتمالی توسط تعدادی از افراد خبره جهت توزیع آماده گردید. سپس به منظور کسب اجماع و کسب نظر تخصصی افراد خبره در حسابداری بخش عمومی پرسشنامه بین آزمودنی‌ها توزیع گردید. یادآوری این نکته ضروری است که از تعداد ۱۵۰ پرسشنامه ارسالی برای اشخاص متخصص، تعداد ۱۳۵ پرسشنامه جمع آوری گردید. در پرسشنامه تنظیمی از پیوستاری حاوی امتیاز برای سنجش میزان موافقت یا مخالفت استفاده گردید. بدین ترتیب که پرسش

شوندگان ابتدا نظر موافق یا مخالف خود را در مورد سوال‌های مطروحه در ذیل هر یک از سوالات ارائه و سپس میزان موافقت یا مخالفت خود را با اختصاص امتیازی از صفر تا ۹ به هر یک از سوالات اظهار می‌نمودند. در پیوستار مذکور عدد صفر بیانگر پایین‌ترین میزان موافقت یا مخالفت و عدد ۹ بیانگر بالاترین میزان موافقت یا مخالفت با سوال مطروحه تلقی می‌شود. اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه که با هدف نظرخواهی صورت گرفته بود، به شرح زیر و با استفاده از نرم افزار و آزمونهای آماری مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت:

الف. ابتدا نظر مجموع پاسخ دهندگان به سوالات بدون تفکیک گروهی نسبت به سوالات مطروحه در پرسشنامه مورد آزمون قرار گرفت که نتایج آن در جدول شماره (۲) ارائه می‌شود:

جدول (۲) نتایج کلی پاسخ کارشناسان (بدون تفکیک گروهی)

ردیف	شرح سوال	موافق		مخالف	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱	آیا تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری برای نهادهای بخش عمومی ضروری می باشد؟	۱۳۴	۹۹/۳	۱	۰/۷
۲	آیا ساختار نهادی در شرایط کنونی برای تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی مناسب نمی باشد؟	۱۱۰	۸۱/۵	۲۵	۱۸/۵
۳	آیا تاسیس یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران ضروری می باشد؟	۱۲۳	۹۱/۸	۱۱	۸/۲
۴	آیا در قوانین و مقررات مالی موجود حکم روشنی برای تاسیس یک ساختار نهادی جهت تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی پیش بینی نشده است؟	۱۰۹	۸۰/۷	۲۶	۱۹/۳
۵	آیا در قانون محاسبات عمومی فعلی احکام روشن و لازم الرعایه جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیش بینی نشده است؟	۱۲۲	۹۰.۴	۱۳	۹/۶
۶	آیا بازنگری در قانون محاسبات عمومی موجود با هدف پیش بینی احکام روشنی برای تعیین ساختار نهادی مناسب جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ضروری است؟	۱۲۹	۹۵/۶	۶	۴/۴
۷	آیا تصویب قانون الزام آور برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی ضروری است؟	۱۲۵	۹۲/۶	۱۰	۷/۴
۸	در برخی کشورها مرجع واحدی، استانداردهای حسابداری را از طریق کمیته‌های جداگانه بخش عمومی و خصوصی تدوین می کند، نظر شما در مورد پیروی ایران از این مدل چیست؟	۱۲۰	۸۸/۹	۱۵	۱۱/۱

ادامه جدول (۲) نتایج کلی پاسخ کارشناسان (بدون تفکیک گروهی)

ردیف	شرح سوال	موافق		مخالف		نما
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	
۹	اگر با مدل تدوین استاندارد موضوع سوال فوق مخالفید، آیا با تفکیک مراجع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و خصوصی موافقید؟	۴۵	۴۳/۳	۵۹	۵۶/۷	۲
۱۰	آیا تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستلزم یک ساختار نهادی مناسب است؟	۱۳۲	۹۹/۲	۱	۰/۸	۱
۱۱	آیا استقرار یک ساختار نهادی برای استانداردهای حسابداری نیازمند قانون الزام آور است؟	۱۲۷	۹۵/۵	۶	۴/۵	۱
۱۲	آیا نهادهای مشمول تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دامنه استانداردها) نیازمند مصوبه قانونی است؟	۱۱۷	۸۸	۱۶	۱۲	۱
۱۳	آیا دخالت مستقیم دولت در فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌دانید؟	۸۲	۶۱/۷	۵۱	۳۸/۳	۱
۱۴	آیا نظارت دولت بر فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌دانید؟	۱۱۵	۸۶/۵	۱۸	۱۳/۵	۱
۱۵	آیا با بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی دایر بر مسوولیت این سازمان جهت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح کشور (شامل نهادهای هردو بخش عمومی و خصوصی) موافقید؟	۱۰۴	۸۰/۶	۲۵	۱۹/۴	۱
۱۶	در صورت مخالفت با مسوولیت سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای دو بخش عمومی و خصوصی، تعیین مرجع جداگانه برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌دانید؟	۵۱	۵۰	۵۱	۵۰	۱
۱۷	برخی کشورها استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی و خصوصی را به صورت مشترک و بنحوی تدوین می‌کنند که کلیه نهادهای این دو بخش را پوشش می‌دهد، آیا با این شیوه تدوین استاندارد موافقید؟	۸۷	۶۶/۴	۴۴	۳۳/۶	۱

ادامه جدول (۲) نتایج کلی پاسخ کارشناسان (بدون تفکیک گروهی)

ردیف	شرح سوال	موافق		مخالف		نما
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	
۱۸	در صورتی که با شیوه تدوین استانداردهای حسابداری به شرح سوال فوق مخالفید، تدوین استانداردهای جداگانه برای نهادهای دو بخش عمومی و خصوصی را ضروری می‌دانید؟	۷۰	۶۳/۱	۴۱	۳۶/۹	۱
۱۹	اگر مرجع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، غیردولتی باشد از استقلال بیشتری برخوردار است؟	۷۳	۵۵/۳	۵۹	۴۴/۷	۱
۲۰	آیا با ساختار نهادی غیردولتی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی موافقت می‌کنید؟	۶۴	۴۸/۹	۶۷	۵۱/۱	۲
۲۱	آیا با نقش محوری نهادی غیردولتی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران موافقت می‌کنید؟	۵۹	۴۵	۷۲	۵۵	۲
۲۲	اگر مرجع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نهادی غیردولتی باشد، آیا کیفیت استانداردهای حسابداری ارتقا می‌یابد؟	۷۷	۵۹/۲	۵۳	۴۰/۸	۱
۲۳	در تعدادی از کشورها ساختار مشخصی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی تعیین نگردیده است. بلکه قوانین جامعی توسط پارلمان آن کشور تصویب گردیده و نهادی دولتی یا غیردولتی به عنوان نهاد نظارتی، تفسیر و دستورالعملهایی در جهت اجرای این قوانین منتشر می‌نمایند. آیا چنین ساختاری برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران موثر و کاراست؟	۵۵	۴۲/۶	۷۴	۵۷/۴	۲

همانطور که ملاحظه می‌شود عموم پاسخ دهندگان در مورد سوالات پرسشنامه (باستثنای سوالات ۹، ۲۱، ۲۲ و ۳۰) نظر موافق داشته‌اند.

ب. پس از انجام آزمون فوق و ارائه نظر جمعی پاسخ دهندگان، آزمون‌های لازم جهت حصول اطمینان از یکسانی نظر گروه‌های چندگانه پاسخ دهندگان شامل ذیحسابان، جامعه دانشگاهی، جامعه حسابداران رسمی و حساب‌برسان دیوان محاسبات انجام گردید. فرضیه صفر و فرضیه مقابل به شرح زیر دسته بندی گردید:

$$\begin{cases} H_0: & \text{اجماع نظر یکسان و موافق} \\ H_1: & \text{عدم اجماع نظر یکسان و موافق} \end{cases}$$

بدین منظور در ابتدا با استفاده از آزمون کلموگرف - اسمیرنف، آزمون نرمالیتی داده‌ها برای سوالاتی که گزینه‌های آن به صورت پیوستار بود، انجام گرفت. نتایج نشان دهنده این موضوع بوده که توزیع داده‌ها نرمال نبوده است، بنابراین از آزمون‌های ناپارامتری برای تایید یا رد فرضیات استفاده شده است. برای این منظور آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون با توجه توان آزمون بالاتر به آزمون رتبه‌ای ترجیح داده شد و در مواردی که پاسخ‌ها به صورت رده‌ای کیفی بوده است از آزمون کای - دو یک بعدی استفاده شد.

نتایج حاصل از انجام آزمون ویلکاکسون به شرح جدول (۳) است:

جدول شماره (۳) نتایج بررسی توافق بین گروهها

سوالات	مقدار احتمال کای - دو	نتیجه گیری
سوال ۱	۰/۹۱	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۲	۰/۴۲۲	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۳	۰/۵۷	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۴	۰/۵۱۸	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۵	۰/۸۵۸	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۶	۰/۵۹۹	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۷	۰/۳۳۷	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۸	۰/۴۱۱	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۹	۰/۷۱	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۰	۰/۶۲۱	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۱	۰/۶۲۹	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۲	۰/۹۹۴	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۳	۰/۰	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۴	۰/۱۳۴	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۵	۰/۰۴۳	فرض صفر رد می شود سازمان حسابرسی بیشترین و ذیحسابان کمترین میزان موافقت را داشته‌اند.
سوال ۱۶	۰/۰۴۷	فرض صفر رد می شود. ذیحسابان بیشترین و سازمان حسابرسی کمترین میزان موافقت را داشته‌اند.
سوال ۱۷	۰/۱۹	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۱۸	۰/۰۰۱	فرض صفر رد می شود جامعه دانشگاهی بیشترین و دیوان محاسبات کمترین میزان موافقت را داشته‌اند.
سوال ۲۰	۰/۴۴۳	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۲۱	۰/۱۸۲	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۲۲	۰/۱۳۴	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۲۳	۰/۴۱۱	فرض صفر رد نمی شود یعنی نظرات چهار گروه مشابه همدیگر است.
سوال ۳۰	۰/۰۱۵	فرض صفر رد می شود. دیوان محاسبات بیشترین و سازمان حسابرسی کمترین میزان موافقت را داشته‌اند.

همانطور که نتایج آزمون آماری فوق نشان می‌دهد، گروههای پاسخ دهنده در کلیه مباحث کلیدی سوالات تحقیق نظر موافق دارند و بر انجام اقداماتی در زمینه تعیین ساختار نهادی با ترکیب مناسب برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی متفق القول هستند. این در حالی است که در برخی موارد نظیر تفکیک یا عدم تفکیک ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی، تفویض یا عدم تفویض اختیار قانونی به سازمان حسابرسی به عنوان نهاد اصلی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی اتفاق نظر موافق وجود ندارد. بدین معنی که اعضای جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بر این نکته تاکید دارند که بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی به این سازمان اختیار تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی را نیز تفویض نموده است و این سازمان می‌تواند مقررات حسابداری بخش عمومی را تدوین نماید. در مقابل این نظر، گروههای دیگر پاسخ دهنده با نظرات گروه اول هم عقیده نبوده و اعتقاد دارند که وجود احکام قانونی دیگر در زمینه تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ناقض نظر گروه اول است و نهادهای دیگری را نیز در فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی دخیل می‌دانند. علاوه بر این در مورد تدوین استانداردهای حسابداری یکسان برای بخش عمومی و خصوصی، اجماع نظر موافق حاصل نشده است؛ بدین معنی که از یک سو با نظر موافق جامعه دانشگاهی روبرو گردیده و از سوی دیگر اعضای دیوان محاسبات با این رویکرد موافق نبوده‌اند.

ج. برای حصول اطمینان از یکسانی نظر درون گروهی اعضای هر یک از گروههای چهارگانه از آزمون تاوکنندال استفاده شده است. مقدار تاو کنندال میزان توافق در رتبه بندی را نشان می‌دهد که مقادیر نزدیک به صفر میزان این توافق را کم و مقادیر نزدیک به یک میزان توافق بالا را نشان می‌دهد. سطح معناداری در این آزمون ۵ درصد تعیین شده است.

بنابراین فرض صفر و فرض مقابل به شرح زیر است:

$$\begin{cases} H_0 : & \text{عدم توافق در رتبه بندی} \\ H_1 : & \text{توافق نظر در رتبه بندی} \end{cases}$$

در جدول (۴) زیر نتایج این آزمون خلاصه شده است. در اغلب موارد بین پاسخ‌های اعضای یک گروه توافق وجود دارد و فرض H_0 رد شده است. هرچند بر طبق نتایج حاصل از اجرای آزمون در ۳ مورد بین اعضای گروه‌های پاسخ دهنده توافق وجود ندارد، لیکن در نهایت اعضای تمامی گروه‌ها بر سر این موضوع به توافق نظر رسیده‌اند.

جدول (۴) نتایج بررسی توافق بین اعضای گروههای چهارگانه (آزمون تاوکنندال)

نتیجه	سوالات ۱۳ و ۱۴ و ۱۵	نتیجه	سوالات ۱ و ۷ و ۲۰ و ۲۳	نتیجه	سوالات ۸ و ۹ و ۱۷ و ۳۰	نتیجه	سوالات ۲۵ و ۲۶ و ۲۷ و ۲۹	نتیجه	سوالات ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶	تعداد	گروهها	آماره و سطح معناداری
رد فرض و H. وجود توافق	۰/۱۲۲	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۳۵۹	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۲۲۷	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۴۹۷	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۱۳۹	۴۰	سازمان حسابرسی	Kendall's W
رد فرض و H. وجود توافق	۰/۱۲۳	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۳۵۳	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۱۶۹	پذیرش فرض H. و عدم وجود توافق	۰/۰۱۶	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۱۴۷	۳۵	ذیحساب	
رد فرض و H. وجود توافق	۰/۰۸۳	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۴۲۳	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۳۸۷	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۸۳۳	پذیرش فرض H. و عدم وجود توافق	۰/۰۶۰	۲۵	دیوان محاسبات	
رد فرض و H. وجود توافق	۰/۱۴۱	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۴۶۷	رد فرض و H. وجود توافق	۰/۱۶۹	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۴۶۰	رد فرض H. و وجود توافق	۰/۱۵۱	۲۸	جامعه دانشگاهی	

یافته‌های تحقیق و ارائه الگوی نهادی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران

تجزیه و تحلیل حاصل از اطلاعات و آزمون‌های انجام شده به شرح پیش گفته، نظر کارشناسان را به شرح زیر ارائه می‌دهد:

کارشناسان معتقدند که "ساختار نهادی در شرایط کنونی برای تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی مناسب نمی‌باشد و تاسیس یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران ضروری می‌باشد."

کارشناسان معتقدند که "در قوانین و مقررات مالی موجود حکم روشنی برای تعیین یک ساختار نهادی جهت تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی پیش‌بینی نشده است." اما براین باور نیز هستند که برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور می‌تواند به عنوان حکم لازم‌الرعایه‌ای جهت تدوین دستورالعملهای حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی در مورد مصرف اعتبارات دولتی مورد پذیرش قرار گیرد. ضمن آنکه تجزیه و تحلیل سوالات بیانگر این است که هر چند در قانون محاسبات عمومی فعلی احکام لازم‌الرعایه‌ای جهت تدوین دستورالعملهای حسابداری برخی نهادهای بخش عمومی پیش‌بینی شده است، اما ساختار نهادی خاصی برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعیین نگردیده است. به همین دلیل، ضرورت تاسیس یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی احساس می‌شود و بازنگری در قانون محاسبات عمومی موجود با هدف پیش‌بینی احکام روشنی برای تعیین ساختار نهادی مناسب جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ضرورت دارد.

کارشناسان معتقدند که "نهادهای مشمول تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دامنه استانداردها) نیاز به مصوبه قانونی دارد." از این رو بیشتر آنان معتقدند "اگر مقرر باشد گستره نهادهای بخش عمومی برای تدوین استانداردهای حسابداری توسط قانون تعیین شود، گستره این نهادها علاوه بر دولت و شهرداریها و نهادهای

عمومی غیردولتی، موسسات غیرانتفاعی را نیز در برگیرد. اغلب کارشناسان بر این عقیده هستند که ساختار نهادی مرجع استانداردگذار باید دولتی و یا تحت نظارت دولت باشد. علاوه بر این، آنها بر این نظر پافشاری می‌کنند که ترکیب اعضای شرکت کننده در چنین نهادی از دولت، قوه مقننه و نهادهای حرفه‌ای و دانشگاهی تشکیل شود.

پرسش شوندگان در مورد ترکیب اعضای مرجع استانداردگذار شامل: ۲ نفر از وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱ نفر از دیوان محاسبات، ۱ نفر از سازمان حسابرسی، ۱ نفر از جامعه حسابداران رسمی، ۱ نفر از انجمن حسابداری، ۱ نفر از انجمن حسابداران خبره و ۲ نفر دانشگاهی به توافق رسیده‌اند. همچنین بیشتر خبرگان موافق هستند، در صورتی که ترکیب نهادی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از قوه مجریه و مقننه تشکیل شود، متولی تدوین استانداردها، وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور باشد.

هر چند ساختار غیردولتی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی پذیرفته نشده و مورد توافق خبرگان نبوده است، لیکن بیشتر خبرگان موافق هستند که در صورت پذیرش ساختار نهادی غیردولتی و با محوریت نهادهای حرفه‌ای یا دانشگاهی ترکیب نمایندگان مشتمل بر: جامعه حسابداران رسمی ۲ نفر، انجمن حسابداری ۲ نفر، انجمن حسابداران خبره ۲ نفر و دانشگاهی ۳ نفر باشد و نقش رهبری نیز بر عهده جامعه حسابداران رسمی ایران محول شود.

کارشناسان معتقدند که در ایران نیز به مانند برخی کشورها استانداردهای حسابداری از طریق کمیته‌های جداگانه بخش عمومی و خصوصی تدوین شود. خبرگان مخالف موثر بودن ساختاری پارلمانی برای تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران هستند، اما تفاوت معناداری بین موافق و مخالف مشاهده نگردید.

کارشناسان معتقدند که "تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری برای نهادهای بخش عمومی ضروری می‌باشد و تصویب قانون الزام آور برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی ضروری

است. "علاوه بر این با این نظر موافقند که "دخالت مستقیم دولت در فرایند تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی و نظارت بر فرایند این مقررات توسط دولت ضروری می‌باشد."

همچنین پرسش شوندگان با بند (ز) ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابداری دایر بر مسوولیت این سازمان جهت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابداری در سطح کشور (شامل نهادهای هر دو بخش عمومی و خصوصی) موافقت نموده اند. این در حالی است که اگر نتایج این آزمون با نتایج آزمون سولاتی که در خصوص ترکیب نهادی قوه مجریه و مقننه و تحت رهبری مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور، مورد تحلیل قرار گیرد، نتیجه نزدیک به واقعیت را بدست خواهد داد. بدین معنی که چون سازمان حسابداری زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است، تناقضی با ترکیب‌های فوق نخواهد داشت و با توجه به تجاربی که سازمان حسابداری در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای انتفاعی در کارنامه خود دارد، می‌تواند مسوولیت تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی را تحت نظارت مستقیم وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور برعهده داشته باشد.

با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان در نهایت الگوی نهادی و ترکیب اعضای مرجع تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران را به شرح زیر ارائه نمود:
ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران نهادی دولتی می‌باشد.

متولی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران با توجه به بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابداری بر عهده سازمان حسابداری قرار گیرد تا تحت نظارت نهادهای متولی تدوین استانداردهای حسابداری ایران به تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران پردازد.

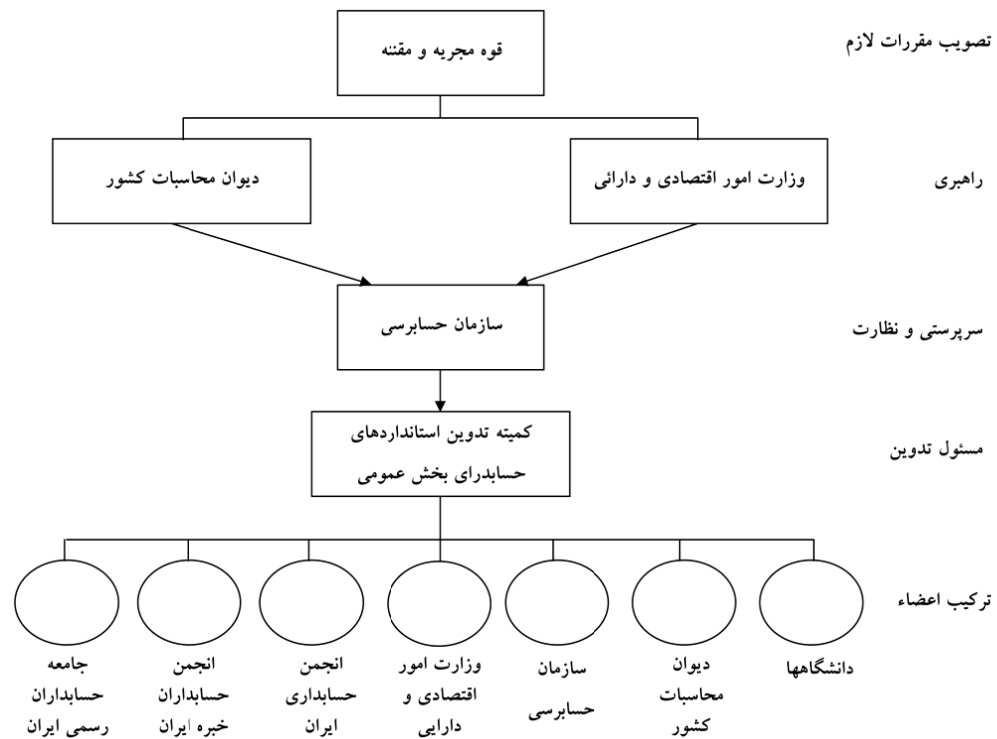
با توجه به اجماع نظر موافق کارشناسان مبنی بر تدوین استانداردهای حسابداری

بخش عمومی و خصوصی از طریق کمیته‌های جداگانه، ترکیب اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

وزارت دارایی ۲ نفر
دیوان محاسبات ۱ نفر
سازمان حسابرسی ۱ نفر
جامعه حسابداران رسمی ۱ نفر
انجمن حسابداری ۱ نفر
انجمن حسابداران خبره ۱ نفره
دانشگاهی ۲ نفر

با این ترتیب می‌توان الگوی نهادی و ترکیب مرجع استانداردگذار بخش عمومی کشور را در قالب مدل زیر خلاصه نمود:

نمودار (۵) ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی ایران



نتیجه گیری

در طول سی سال اخیر تحولات اساسی در نظام‌های مسوولیت پاسخگویی اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه موجب تحولاتی در نظام‌های گزارشگری مالی این قبیل کشورها گردیده است. تحول در حسابداری و گزارشگری مالی مستلزم تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری برای نهادهای بخش عمومی است که این نیز نیازمند استفاده از یک ساختار نهادی مناسب برای انجام این مأموریت است. از آنجا که نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران نمی‌تواند بیش از این از قافله اصلاحات بنیادی گزارشگری مالی عقب بماند، لذا ناگزیر است در این مسیر گام‌های اولیه را بردارد. حرکت به سوی اصلاحات بنیادی در گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی قبل از هر چیز نیازمند استقرار یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین مبانی نظری است. اگرچه کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سازمان حسابرسی و با ترکیب اعضای از وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و معاونت نظارت راهبردی نهاد ریاست جمهوری تشکیل گردیده، لیکن به نظر می‌رسد از پشتوانه قانونی و روشن و صریحی برخوردار نباشد. تحقیق حاضر ضمن بررسی یک سری مطالعات تطبیقی در مورد ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری بخش عمومی تعدادی از کشورها، گزینه‌های متفاوتی از ساختار نهادی و ترکیب اعضای تشکیل دهنده آن را از طریق تحقیق دلفی مورد بررسی قرار داده است. یافته‌های تحقیق بیانگر این واقعیت است که استقرار یک ساختار نهادی مناسب با پشتوانه قانونی و نظری کافی و ترکیب بهینه‌ای از اعضای نهادهای ذیربط ضروری است. نتایج این تحقیق منجر به مدل مناسبی از ساختار نهادی گردید که اعضای تشکیل دهنده آن مرکب از نمایندگان نهادهای عمومی و مدنی است که می‌تواند به مراجع ذیربط پیشنهاد شود. نظرخواهی موضوع این تحقیق بر این نکته تأکید دارد که ساختار نهادی تدوین مقررات حسابداری باید از درون حاکمیت و با مشارکت قوه مقننه و مجریه انتخاب شود و اعضای آن نیز نمایندگان دو قوه مقننه و مجریه و نهادهای حرفه‌ای و دانشگاهی را در برگیرد.

یافته‌های تحقیق نشان داد که کارشناسان در مورد راهبری مشترک تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور نیز نظر موافق دارند. از این رو، به مراجع ذیربط قانونی و متولی امور مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی پیشنهاد می‌شود با استفاده از نتایج این تحقیق دانشگاهی و از طریق تصویب مقررات برای دستیابی به احکام صریح و روشن قانونی جهت تعیین یک ساختار نهادی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری نهادهای بخش عمومی تلاش نمایند.

منابع و ماخذ

۱. الدون اس. هندریکسن - مایکل اف. ون بردا (۱۳۸۵)، *تئوریهای حسابداری*، جلد اول، چاپ دوم، ترجمه دکتر علی پارسائیان، انتشارات ترمه
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، *حسابداری و کنترلهای مالی دولتی*، چاپ اول، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۷۸)، *ارزیابی مسوولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران*، رساله دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی
۴. صیدی، حجت اله (۱۳۸۷)، *ارائه مدلی برای گزارشگری مالی در بازار سرمایه اسلامی*، نمونه موردی ایران، رساله دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی
5. Chan, James L. and Yunxiao, XU, (2007), **Setting Government Accounting Standards: A Comparative Institutional Analysis of China and The United States**, Cigar Conference held in Portugal
6. Lüder, K. and Jones. R. (eds.), (2003), **"Reforming governmental accounting and budgeting in Europe"**, Fachverlag Moderne Wirtschaft
7. Lundquist, Kristina, (2003), **"Accrual Accounting Regulation In Central Governments"**
8. OECD journal on budgeting, (2002), **"Models of budgeting and accounting reform"**, volume 2, supplement 1
9. PURIFEBRUARY ,POONAM, (2007), **"The Regulation of Public Accounting and Accounting and Auditing Standard Setting Under a Common Securities Regulator in Canada"**, DISCUSSION PAPER -CGA-CANADA
10. Robb, Alan and Newberry ,Susan, (2007), **" Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards"**, Mary's University Canada, Socio-Economic