

بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی

شعیب رستمی

کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی کوشیار، رشت، ایران

Sh.Rostami.Acc@gmail.com

ثمین کهنسال

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی کوشیار، رشت، ایران

SaminKohansal@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۲/۰۵ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۰/۱۴

چکیده

در طول سالیان اخیر، بخش عمومی دستخوش تغییرات مختلفی شده است؛ تغییراتی که اثرات مهمی بر پیشرفت حسابداری و نظام گزارشگری بخش عمومی داشته است. این تحقیق نشان می‌دهد که مهم‌ترین نکته برآمده از بطن این تغییرات، لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی است. صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی، جزو چالش برانگیزترین موضوعات در حوزه پژوهش‌های بین‌المللی قرار داشته و همواره بین نهادهای قانون‌گذاری بین‌المللی و دولت‌ها مورد مناقشه بوده است. با این همه، هدف تحقیق حاضر، بررسی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی و سپس ایجاد زمینه مناسب برای نهادهای قانون‌گذاری در مورد انتشار استانداردهای مناسب در خصوص این موضوع می‌باشد. در نتیجه برای دستیابی به این مهم، مطالعه حاضر به بررسی ادبیات علمی و همچنین بررسی گام‌های برداشته شده توسط نهادهای قانون‌گذاری در خصوص انتشار استانداردهای بین‌المللی مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی پرداخته است. مطالعه حاضر بر اهمیت ارائه صورت‌های مالی تلفیقی توسط بخش عمومی تأکید داشته و به تشریح ارتباط بین صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شده توسط بخش عمومی و بخش خصوصی می‌پردازد. نتیجه اصلی مطالعه مفهومی حاضر، آن است که مؤسسات بخش عمومی باید اقدام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نموده و در این مسیر، دولت‌ها و

نهادهای قانون‌گذار، نقشی اساسی در معرفی و توسعه این دسته از گزارش‌های مالی ایفا می‌کنند.

کلمات کلیدی: صورت‌های مالی تلفیقی، بخش عمومی و خصوصی، حسابداری تعهدی، استانداردهای حسابداری، نهادهای قانون‌گذاری
طبقه‌بندی موضوعی: M40, M48

۱. مقدمه

در طول سال‌های اخیر، بخش عمومی با تغییرات مختلفی روبه‌رو بوده است. این تغییرات اثرات مهمی بر حسابداری و نظام گزارشگری آن داشته است. تغییرات یاد شده بیشتر به دلیل افزایش سطح جهانی شدن بازارهای سرمایه بر اساس توسعه سریع اقتصاد جهانی رخ داده است [۲۴]. در همین راستا، مهم‌ترین تغییر در بخش عمومی را می‌توان گذار از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی عنوان نمود. تمام تغییرات مورد بحث را می‌توان به‌عنوان انقلابی در سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی تلقی نمود؛ تغییراتی که در قالب مدیریت نوین بخش عمومی (NPM) 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.

بحث حسابداری تعهدی در مؤسسات بخش عمومی، خود مقدمه‌ای برای ورود به موضوع نظام گزارشگری نوین در بخش عمومی، تحت عنوان تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است. اگرچه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی هنوز در سرتاسر دنیا گسترده نشده اما دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذاری متعددی، تلاش‌های مؤثری در جهت تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح مؤسسات بخش عمومی نموده‌اند؛ با این همه، نظریه‌های مرتبط با تعریف حسابداری تعهدی و تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی با نظرات موافق و مخالف روبه‌روست. 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. 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 [۸]؟ همچنین، تعریف روش‌های حسابداری موجود در بخش خصوصی و عدم وجود چارچوب مفهومی برای حسابداری دولتی، بیش از حل مشکلات، به ایجاد آن‌ها ختم می‌شود [۱۰].

با اینحال، 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، بنابراین وجود نظام گزارشگری که به واسطه آن بتوان تصویری کلی از بخش عمومی ارائه نمود، ضروری خواهد بود.

از همین‌رو، هدف این پژوهش، بررسی لزوم استفاده و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی برای پاسخگویی به نیاز اطلاعاتی موجود در بخش عمومی می‌باشد. از سویی دیگر، این تحقیق به بررسی مزایا و معایب معرفی و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی هم می‌پردازد. بر همین اساس، در ادامه به ادبیات تحقیق مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی پرداخته و سپس، تغییرات اساسی که لزوم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی را در بخش عمومی ضروری نموده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. پس از آن، بخش بعدی پژوهش، به فعالیت‌های نهادهای قانون‌گذاری بین‌المللی در مورد انتشار استانداردهای مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی و در بخش پایانی به جمع‌بندی مطالب، بیان محدودیت‌های پژوهش و ارائه چشم‌اندازهای مطالعاتی آتی در این زمینه پرداخته شده است.

۲. ادبیات تحقیق

ادبیات تحقیق مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش خصوصی در مقایسه با ادبیات تحقیق مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی از گستردگی بیشتری برخوردار است. از همین‌رو، ادبیات تحقیق مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی به

دلیل نوظهور بودن آن پراکنده است. بنابراین، بخش زیادی از توسعه مفهوم صورت‌های مالی تلفیقی و این بخش از نظام گزارشگری در ادبیات تحقیق بخش خصوصی بیان شده است.

اگرچه تفاوت‌هایی بین این دو بخش، علی‌الخصوص در اهدافشان، وجود دارد، اما تجربیات صورت گرفته در بخش خصوصی می‌تواند در بخش عمومی به‌عنوان نظام گزارشگری مالی مورد استفاده قرار بگیرد. در زمینه توسعه ادبیات تحقیق مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی، پژوهشگران زیر فعالیت‌های مؤثری انجام داده‌اند.

گروسی و پیپه (۲۰۰۸) به بررسی دلایل ظهور گزارشات تلفیقی در بخش عمومی و ویژگی‌های تلفیق پرداخته و سپس شباهت‌ها و تفاوت‌های اصول و استانداردهای حسابداری مورد استفاده در ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی را در نمونه‌ای متشکل از هفت کشور مورد بررسی قرار دادند [۱۴].

واکر (۲۰۰۹) از نگاهی نظری، معتقد به مزایای بکارگیری صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی بود. وی با برجسته نمودن تجربیات بکارگیری صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی (به ویژه در کشور استرالیا)، ارائه آن‌ها را پوشش‌دهنده فعالیت‌های حاکمیتی و دولتی پنداشته است [۲۷].

واکر همچنین در سال ۲۰۱۱ سعی در شناسایی مشکلات بوجود آمده در تجربه کشور استرالیا از بکارگیری صورت‌های مالی تلفیقی در طول دو دهه گذشته از سال ۱۹۸۸ نمود. وی به ارائه راه‌حلی برای مشکلات یاد شده با توجه به تصمیمات احتمالی استفاده-کنندگان از این دسته از گزارشات در موقعیت‌های معمول پرداخت [۲۸].

وایز (۲۰۱۰) سعی در یافتن پاسخی درباره سودمندی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی تلفیقی، نه تنها برای اهداف تصمیم‌گیری، بلکه در مورد تصمیمات دولت در مورد تخصیص منابع، داشت [۳۰].

کریستیانس و همکاران (۲۰۰۸)، چارچوب حسابداری دولتی توسعه یافته توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)^۱ را با هدف یافتن پاسخی برای پرسش‌هایی که در ادامه به آن‌ها اشاره خواهد شد، مورد آزمون قرار دادند [۱۱]. اول آنکه دستاوردهای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی به‌عنوان چارچوب مفهومی برای تمامی حساب‌های دولتی چه خواهد بود؟ ثانیاً، در نتیجه‌ی بکارگیری مفاهیم استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی، چه نوعی از اطلاعات حسابداری بدست می‌آید؟ مولر (۲۰۱۴) در تحقیق خود به بررسی تأثیر الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تلفیقی پرداخت. وی بیان می‌کند که اجرای الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نه تنها باعث افزایش کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی (ارتباط ارزشی آن‌ها) شده، بلکه به‌واسطه افزایش شفافیت و کیفیت افشای اطلاعات، موجب اجرای هرچه بهتر اصول راهبری شرکتی سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) نیز شده است [۲۲].

گروسی (۲۰۰۸، ۲۰۰۹) به تحلیل اثر یا اثرات احتمالی بکارگیری صورت‌های مالی تلفیقی در نظام گزارشگری استاندارد‌ها در کشور ایتالیا پرداخت [۱۲][۱۳]. وی معتقد بود که صورت‌های مالی تلفیقی، محرک احتمالی دولت‌ها برای استفاده کامل از حسابداری و گزارشگری بر مبنای تعهدی می‌باشد. گروسی در یک مطالعه جامع، مسائل و مشکلات رایج که مانع از اجرای صورت‌های مالی تلفیقی در سطح استانداردهای کشورهای ایتالیا شده است را به قرار زیر شناسایی نمود:

- کمبود تجانس در نحوه حسابداری استانداردهای شرکت‌های شهرداری
- کمبود تجربه در مورد گزارش‌های تلفیقی، کمبود نیرو و کمبود نرم‌افزارهای مناسب
- عدم وجود قوانین لازم‌الاجرا
- عدم سهولت در دستیابی به داده‌ها و مستندات ضروری در طول زمان
- شفافیت محدود صورت‌های مالی سالانه‌ی دولت‌های محلی

برگمان و بیتنهادر (۲۰۰۸) به بررسی و مطالعه وضعیت فعلی گزارشگری صورت‌های مالی تلفیقی بخش عمومی در کشور سوئیس پرداختند. در میان دلایل مربوط به عدم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی، آن‌ها به مواردی نظیر کمبود علاقه و اراده سیاسی، هزینه‌های زیاد در مورد بکارگیری صورت‌های مالی تلفیقی، کمبود قوانین الزام-آور و مشکلات فنی اشاره نمودند [۷].

در کشور ما نیز تحقیقات معدودی در رابطه با جنبه‌های مختلف صورت‌های مالی تلفیقی صورت پذیرفته است. در این میان می‌توان به پژوهش انجام شده توسط خوش‌طینت (۱۳۸۲) اشاره نمود [۲]. وی در پژوهش خود عوامل مختلف عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی توسط مدیران را در رابطه با ۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نمود. نتایج وی نشان داد، علی‌رغم آنکه مدیران تا حدودی به صورت‌های مالی تلفیقی شناخت و آگاهی دارند، اما وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مذکور و کم‌اهمیت بودن آن‌ها از نظر مراجع قانونی موجب شده است تا صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده قرار نگیرد.

شعری و سبزی‌پور (۱۳۸۴) سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت‌های مالی شرکت اصلی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها معتقد بودند استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند که این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی برآورده می‌شود. محققان فوق، بررسی سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت‌های مالی شرکت اصلی را با استفاده از مدل‌های رگرسیونی مبتنی بر رویکردهای ارزشیابی EBO و محتوای اطلاعاتی انجام دادند. نتایج حاصل از برازش مدل‌ها جهت آزمون فرضیه تحقیق آن‌ها نشان داد که اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت‌های مالی شرکت اصلی سودمندتر نمی‌باشد [۴].

ساعی و عبدی (۱۳۹۳) به بررسی تجربی مدیریت سود در صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی شرکت اصلی پرداختند. هدف اصلی آن‌ها بررسی این سوال بود که آیا

نسبت مدیریت سود در صورت‌های مالی تلفیقی، متفاوت از صورت‌های مالی شرکت اصلی هست یا خیر؟ نتایج آزمون فرضیات آن‌ها در سطح صنعت و در سطح کل نمونه نشان داد که مدیریت سود در هر دو صورت مالی به صورت معنی‌داری اعمال می‌شود، گرچه این نسبت در صورت‌های مالی شرکت اصلی بیشتر از صورت‌های مالی تلفیقی است [۳].

همچنین اسماعیلی (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای به بررسی نظری واحدهای دولتی و پاسخگویی تعهدی پرداخت. وی معتقد بود که ایفای صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد و بکارگیری مبنای تعهدی در نحوه ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی، خصوصاً تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را بسیار مؤثر می‌سازد. از این رو بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری به‌نظر می‌رسد، چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر بگذارد [۱].

۳. صورت‌های مالی تلفیقی؛ نیازی ضروری در بخش عمومی

معرفی و ارائه گزارشات تلفیقی در بخش عمومی، ارتباط نزدیکی با استفاده از نظام حسابداری بر مبنای تعهدی دارد [۱۷]. بنابراین، اهمیت صورت‌های مالی تلفیقی، لزوم بکارگیری این نظام گزارشگری در بخش عمومی و تغییراتی که لزوم معرفی چنین نظام گزارشگری را بیش از پیش ضروری نموده، تمرکز اصلی این پژوهش می‌باشد. این موضوع اخیراً مورد توجه بسیاری از دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذاری قرار گرفته و از همین رو آن دسته از کشورهایی که نظام حسابداری بر مبنای تعهدی را به اجرا درآورده بودند، اقدام به انتشار صورت‌های مالی تلفیقی نمودند [۱۹] [۲۶].

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.

توسعه و رشد مؤسسات غیر متمرکز، بحث‌های اخیر را در مورد گزارشگری مالی تلفیقی مطرح نموده و از آن می‌توان به‌عنوان علت اصلی معرفی صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی یاد کرد [۲۳][۲۹]. تغییرات بااهمیتی که به معرفی نظام گزارشگری مالی نوین تحت عنوان صورت‌های مالی تلفیقی در حسابداری بخش عمومی ختم شده، مزایایی را برای آن به دنبال دارد. تغییراتی که تأثیرات مهمی بر روی مدیریت نوین در بخش عمومی، گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی و نسخه‌برداری از تجربیات بخش خصوصی و مرکزیت زدایی داشته است.

تمامی تغییرات یاد شده موجب تحریک شدن مجادلات موجود در مورد نظام حسابداری بخش عمومی گردیده است. بنابراین، بارتون (۱۹۹۹) در معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی تردید نمود [۵]. تردید وی به‌واسطه تفاوت‌های اساسی بین بخش عمومی و بخش خصوصی، اهداف متفاوت آن‌ها و تفاوت در نظام تخصیص منابع بوجود 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 [۶]؛ این درحالیست که چان (۲۰۰۳) در پی یافتن پاسخی برای این پرسش بود که آیا واقعاً اجرای بی‌کم و کاست و بدون نگاه منتقدانه تجربیات بخش خصوصی توسط دولت‌ها ضروریست [۸]؟

با توجه به مطالب یاد شده در بالا، 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 (OECD، ۲۰۰۲). تمام این تغییرات که موجب تحول در بخش عمومی شده‌اند، باعث تعریف گزارشگری تلفیقی در بخش عمومی گردیده‌اند. این شکل از گزارشگری،

تصویری کلی از وضعیت مالی و تعهدات اقتصادی مؤسسات بخش عمومی را در سطح محلی، منطقه‌ای و دولت مرکزی ارائه می‌کند.

صورت‌های مالی را می‌توان به‌عنوان اصلی‌ترین وسیله در جهت فراهم نمودن اطلاعات برای تمام استفاده‌کنندگان مورد توجه قرار داد. از طرفی، مسئولیت پاسخگویی نیز خود یکی از الزامات مدیریت نوین بخش عمومی (NPM) می‌باشد. از همین رو، صورت‌های مالی، فارغ از اینکه به‌صورت جداگانه و یا تلفیقی تهیه شده‌اند، اصلی‌ترین ابزار برای ایفای مسئولیت پاسخگویی در مقابل استفاده‌کنندگان از آن‌ها است [۲۴].

حسابداری تعهدی، اطلاعات مفید بیشتری ارائه نموده و موجبات توسعه شفافیت در بخش دولتی را فراهم می‌آورد. اگرچه، نکات مثبت زیادی در مورد تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی وجود دارد، اما برخی بر این عقیده‌اند که این شکل از گزارشگری، بهترین گزینه برای حسابداری دولتی نیست.

مایلی (۲۰۰۲) بر عدم ارزش‌افزایی شیوه فعلی گزارشگری مالی دولتی تأکید دارد [۲۰]؛ این درحالیست که چو و همکاران (۲۰۰۷)، ارزش گزارشگری تلفیقی در بخش عمومی را زیر سوال برده‌اند [۹]. آن‌ها بر مشکلات بخش خصوصی در اجرای حسابداری تلفیقی، مشکلات بخش عمومی در استفاده از روش‌های حسابداری تلفیقی و در نهایت ارزش حسابداری تعهدی در بخش عمومی، تأکید داشته‌اند. به‌علاوه، مونتسینوس و بروسکا (۲۰۰۸) علی‌رغم اینکه بر مشکلات تهیه صورت‌های مالی تلفیقی اشاره نموده‌اند، این شکل از گزارشگری را برای فهم وضعیت مالی دولت مناسب دانسته‌اند [۲۱].

گزارش‌های مالی تلفیقی یکی از مهم‌ترین تغییرات در روش‌های حسابداری بخش دولتی است [۸][۹][۲۷]؛ بنابراین با در نظر گرفتن این موضوع، بسیاری از دولت‌ها معتقدند که دلایل کافی برای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی تلفیقی وجود دارد. در نتیجه‌ی استفاده از گزارش‌های تلفیقی، هم سرمایه‌گذاری‌های بخش عمومی شفاف‌تر شده و هم تصویری واقعی‌تر از وضعیت و عملکرد مالی آن ارائه می‌شود.

از سویی دیگر، گزارش‌های تلفیقی، مسئولیت پاسخگویی را هم در سطح درون‌سازمانی و هم برون‌سازمانی فراهم آورده و همچنین ارائه دهنده بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری می‌باشند [۶][۹].

نقش اصلی صورت‌های مالی تلفیقی، برآورده‌ساختن نیازهای گروه مختلفی از استفاده‌کنندگان و همچنین ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی در بخش عمومی می‌باشد. در کنار عقاید 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 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، می‌باشد. همان‌طور که در بالا اشاره شد، توجه این تحقیق، مزایای تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی است. از جمله این مزایا، تولید اطلاعات شفاف‌تر، با قابلیت درک بیشتر و امکان استفاده در تصمیم‌گیری برای استفاده‌کنندگان، می‌باشد.

گرچه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی، در کنار داشتن مزایای یاد شده در بالا، باعث بوجود آمدن مسائلی از قبیل:

کمبود تجانس یا هماهنگی بین صورت‌های مالی تهیه شده توسط مؤسسات تحت کنترل در گروه، تفاوت بین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی و بخش عمومی، کمبود افراد متخصص و در نهایت کمبود قوانین الزام‌آور در مورد ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گردیده است.

۴. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی؛ محور اصلی توسعه صورت‌های مالی تلفیقی در 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 ۳۲ 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 (IFRS)^۱، 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، رفته‌رفته تبدیل به فرهنگ حسابداری بین‌المللی شده‌اند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی "در مورد صورت‌های مالی تلفیقی"، تاکنون ۳ استاندارد منتشر نموده که در ادامه به آن‌ها پرداخته شده است:

- استاندارد بین‌المللی شماره ۶ حسابداری بخش عمومی در مورد صورت‌های مالی تلفیقی و نحوه حسابداری مؤسسات تحت کنترل، تمام مؤسسات اصلی را ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نموده است. این استاندارد در کنار تعریف دقیق مفهوم کنترل در بخش عمومی، به ارائه رهنمودهایی در مورد چگونگی تعیین وجود کنترل نیز پرداخته است.

- استاندارد بین‌المللی شماره ۷ حسابداری بخش عمومی در مورد نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در مؤسسات وابسته، بیان می‌کند که تمام سرمایه‌گذاری‌های صورت گرفته در مؤسسات وابسته باید به روش حسابداری سرمایه در صورت‌های مالی تلفیقی به حساب گرفته شوند. این استاندارد، آن دسته از سرمایه‌گذاری‌ها را که به قصد واگذاری در آینده نزدیک تحصیل شده‌اند را مستثنی نموده و در مورد آن‌ها روش حسابداری بهای تمام شده را الزام نموده است.
 - استاندارد بین‌المللی شماره ۸ حسابداری بخش عمومی در مورد نحوه گزارشگری مالی بهره‌های سرمایه‌گذاری‌های مشترک، تلفیق متناسب را به‌عنوان معیاری برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های مشترک توسط مؤسسات بخش عمومی الزامی نموده است. همچنین این استاندارد استفاده از روش حسابداری سرمایه را به‌عنوان روش جایگزین برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های مشترک، بلا مانع دانسته است.
- با توجه به اینکه هدف اصلی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پشتیبانی از استانداردهای وضع شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)^۱ در ماه می سال ۲۰۱۱، اقدام به انتشار استانداردهایی مشابه با استانداردهای هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نمود. این استانداردها شامل استاندارد شماره ۱۰ گزارشگری مالی با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی، استاندارد شماره ۱۱ گزارشگری مالی با عنوان قراردادهای مشترک، استاندارد شماره ۱۲ گزارشگری مالی با عنوان نحوه افشای بهره‌های سایر مؤسسات، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۷ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۱۱) با عنوان صورت‌های مالی جداگانه، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۱۱) با عنوان سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته و سرمایه‌گذاری‌های مشترک است.

با توجه به استانداردهای یاد شده در بالا و نظر به اینکه یکی از اهداف اصلی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پشتیبانی از استانداردهای وضع شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، در نتیجه، تجدیدنظر در مورد استانداردهای شماره ۶، ۷ و ۸ بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ضروریست. بنابراین هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پروژه‌هایی را به منظور مقایسه استانداردهای فعلی با استانداردهای منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعریف نموده است تا بتواند نکات جدید را با توجه به الزامات بخش عمومی تبیین و به اجرا درآورد.

یکی از این پروژه‌ها به تجدیدنظر استانداردهای شماره ۶، ۷ و ۸ بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مورد تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی باز می‌گردد. در نتیجه، در ماه ژوئن سال ۲۰۱۱، پروژه‌ای با عنوان تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به شماره‌های ۶، ۷ و ۸ به تصویب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی رسید که اهداف اصلی آن عبارتند از:

- تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی شماره ۶ حسابداری بخش عمومی با هدف ارائه صورت‌های مالی جداگانه و تلفیقی و بحث در مورد رهنمودهای مرتبط با تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در استاندارد دیگر.
- تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی شماره ۷ حسابداری بخش عمومی با عنوان سرمایه‌گذاری در مؤسسات وابسته.
- تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی شماره ۸ حسابداری بخش عمومی با عنوان بهره‌ها در سرمایه‌گذاری‌های مشترک، و در نهایت:
- قرارداد تمام بحث‌های مرتبط با افشای بهره‌های سایر مؤسسات، در استاندارد دیگر. به هر صورت، نهادهای حرفه‌ای قانون‌گذار به همراه دولت‌ها، اصلی‌ترین ارگان‌هایی هستند که در اجرا و توسعه گزارش‌های تلفیقی در بخش عمومی همکاری نموده‌اند.

اهمیت تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را می‌توان از تعداد پروژه‌هایی که در مورد آن‌ها در حال اجراست و همچنین تجربیات کشورهای که به ارائه این گزارش‌ها پرداخته‌اند، درک نمود.

۵. نتیجه‌گیری

همراه با تغییرات اخیر در بخش عمومی همواره این پرسش مطرح بوده که "آیا نیازی به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی وجود دارد؟" برای یافتن پاسخ این پرسش ابتدا به ساکن باید پاسخ پرسش‌های دیگری از قبیل موارد زیر را بررسی نمود:

با توجه به اهداف متفاوت مؤسسات بخش عمومی و خصوصی، آیا می‌توان تجربیات بخش خصوصی را در مورد تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی، در بخش عمومی به اجرا درآورد؟ یا اینکه آیا این تفاوت‌ها تأثیری خواهند داشت؟، و در نهایت اینکه آیا می‌توان استانداردهای بخش خصوصی را در بخش عمومی هم به کار بست؟

این تغییرات، بخش کوچکی از شناخت جامعه جهانی از لزوم بهبود مدیریت مالی و کیفیت اطلاعات مالی در بخش عمومی و خصوصی می‌باشد. با توجه به اینکه موضوع صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی، موضوعی نوپا بوده و در ابتدای مسیر توسعه و فراگیر شدنش قرار دارد، اما ادبیات تحقیق در مورد آن‌ها پُر بار و غنی نیست. از سوی دیگر نقش نهادهای حرفه‌ای قانون‌گذاری و دولت‌ها در اجرا و توسعه گزارشگری تلفیقی در بخش عمومی، انکار نشدنی است. صورت‌های مالی تلفیقی، ابزاری مفید برای ارائه تصویری کلی از بخش عمومی برای استفاده‌کنندگان درون و برون‌سازمانی می‌باشد. اگرچه صورت‌های مالی تلفیقی توسط کشورهای اندکی تهیه و ارائه شده‌اند، اما نقش مهمی در حسابداری بخش عمومی ایفا نموده‌اند و از همین‌رو دولت‌های بسیاری از کشورها معتقدند که دلایل کافی برای معرفی و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی وجود دارد. از سوی دیگر دولت‌ها می‌توانند از صورت‌های مالی تلفیقی در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و سیاسی خود نیز بهره ببرند.

هدف صورت‌های مالی، ارائه تصویری صحیح و منصفانه از عملکرد، وضعیت و انعطاف-پذیری واحد تجاری بوده و بدین ترتیب صورت‌های مالی جداگانه و تلفیقی نشان‌دهنده چگونگی ایفای مسئولیت‌های مدیریت مالی در بخش عمومی در سطح مؤسسات به صورت جداگانه و سپس در سطح کل دولت می‌باشد. ارائه صورت‌های مالی که بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه شده‌اند در مقایسه با صورت‌های مالی بر مبنای حسابداری نقدی، اطلاعات مفیدتری را برای استفاده آن‌ها فراهم می‌آورد.

همان‌طوری که در بالا اشاره شد، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس استانداردهای بخش خصوصی با رویکرد تصمیم‌گیری و با توجه به خصوصیات بخش عمومی تدوین شده‌اند.

البته به نظر می‌رسد که محققین و فعالان حرفه، هر دو علاقه‌مند به توسعه مجموعه‌ای از استانداردها برای بخش عمومی جهت اجرای نظام نوین گزارشگری مالی هستند. تمام نکات یاد شده در بالا، قابلیت مقایسه کشورها را تسهیل نموده و تصویری شفاف‌تر از وضعیت و نحوه راهبری دولت‌ها در کشورهای مختلف فراهم می‌آورد. تغییرات اخیر، اثراتی اساسی در ساختار حسابداری و نظام گزارشگری مالی ایجاد نموده است؛ اثراتی که موجب معرفی مبنای حسابداری تعهدی، گذار از مبنای حسابداری نقدی و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی شده است.

ارائه مجموعه‌ای واحد از صورت‌های مالی تلفیقی که همه فعالیت‌های دولت را در بر بگیرد، مورد تأیید تمام محققین در سرتاسر دنیاست. هرچند سختی‌هایی در توسعه صورت‌های مالی تلفیقی وجود دارد اما در نهایت، تحقیق حاضر به این نتیجه رسیده است که گزارش‌های مالی تلفیقی موجب بهبود و ایجاد ارزش در نظام گزارشگری بخش عمومی در مورد عملکرد مالی و پاسخگویی هر چه بیشتر در مورد منابع عمومی خواهد شد. قطعاً استفاده از تجربه کشورهایی که از گزارش‌های تلفیقی استفاده کرده‌اند در معرفی هرچه سریعتر این قبیل گزارشات مفید خواهد بود.

منابع و مأخذ

- [۱] اسماعیلی، مهدی (۱۳۹۴). "واحد‌های دولتی و پاسخگویی تعهدی". **دانش و پژوهش حسابداری** (انجمن حسابداری ایران)، سال دهم، شماره ۴۰.
- [۲] خوش‌طینت، محسن (۱۳۸۲). "علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، سال دهم، شماره ۳۴، صص ۱۱۱-۱۲۸.
- [۳] ساعی، محمدجواد و مهدی عبدی (۱۳۹۳). "بررسی تجربی مدیریت سود در صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی شرکت اصلی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی** (انجمن حسابداری ایران)، سال پنجم، شماره ۲۱، صص ۶۷-۵۲.
- [۴] شعری، صابر و فرشاد سبزه‌علی‌پور (۱۳۸۴). "سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت‌های مالی شرکت اصلی". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، شماره ۹، صص ۹۶-۶۵.
- [5] Barton, A., (1999). "Public and private sector accounting – the non - identical twins", **Australian Accounting Review** 12(3), p. 22-31.
- [6] 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), p. 293-317.
- [7] Bergmann, A., Bietenhader, D., (2008). "Practises and opinions on consolidated financial reporting in Swiss cities", **Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends**. Siena, Italy.
- [8] Chan, J. L., (2003). "Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards", **Public Money & Management** 23(1), p. 13-20.
- [9] 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), p. 27-54.
- [10] Christiaens, J., (2002). "Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction", **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management** 14(4), p. 560-564.

- [11] Christiaens, J., Cauwenberge, P., Rommel, J., (2008). "IPSAS 22: A new standard for WGA?" **Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends**. Siena, Italy.
- [12] Grossi, G., (2008). "The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments :The First Experiences In The Tuscany Region", **Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends**. Siena, Italy.
- [13] Grossi, G., (2009). "New Development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government", **Public Money & Management** 29(4), p. 261-264.
- [14] Grossi, G., Pepe, F., (2008). "Consolidated Financial Reporting in the Public Sector: a Cross-Country Comparison", **Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends**. Siena, Italy.
- [15] 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.
- [16] Guthrie, J., Humphrey, C.G., (1996). "Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions", **Research in Governmental and Nonprofit Accounting** 9(2), p. 30-49.
- [17] Guthrie, J., (1998). "Application on accrual accounting in the Australian public sector-rethoric or reality?" **Financial Accountability & Management** 14(1), p. 1-19.
- [18] Jones, L., Guthrie, J., Steane P., (2001). "Learning from International Public Management Reform", **Elsevier Science**, Oxford.
- [19] Luder, K., Jones, R., (2003). "The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis, in Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe K. Lüder, R. Jones (Eds.)", **Fachverlag Moderne Wirtschaft**, Frankfurt.
- [20] Milley, F., (2002). "An examination of whole of Government financial reporting", **Australian Society of CPA's**.

- [21] Montesinos, V., Brusca, I., (2008). "Whole of government financial reporting: fashion or necessity", **Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends**. Siena, Italy.
- [22] Muller, V. O., (2014). "The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting", **Procedia - Social and Behavioral Sciences** (109), p. 976-982.
- [23] Newberry, S., (2007). "Where to next with governmental financial reporting", **National Accountant** 23(2), p. 18-20.
- [24] Nistor, C. S., Stefanescu, C. A., (2012). "Public vs. banking sector accounting - How far is Romania from international referential?" **Acta Universitatis Danubius** 8(3), p. 88-102.
- [25] Pallot, J., (1992). "Elements of a theoretical framework for public sector accounting", **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 5(1), p. 38-59.
- [26] 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), p. 351-375.
- [27] Walker, R. G., (2009). "Public Sector Consolidated Statements - an Assessment", **Abacus** 45(2), p. 171-220.
- [28] Walker, R. G., (2011). "Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statement", **Abacus** 47(4), p. 477-500.
- [29] Wise, V., (2006). "Cross-sector transfer of consolidated financial reporting", **Australian Journal of Public Administration** 65(3), p. 62-73.
- [30] Wise, V., (2010). "Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting" , **International Review of Business Research Papers** 6(5), p. 82-97.

A conceptual investigation on the necessity of preparing consolidated financial statements in the public sector

Abstract

The public sector has faced a series of reforms, which have had a great influence on the development of public accounting and reporting system. This paper shows that the most important issue that has resulted from these reforms is the preparation of consolidated financial statements in the public sector. The public sector consolidated financial statements are one of the most challenging topics of worldwide research and also, became a debated issue both for international regulatory body and for governments. However, the objective of this article is to investigate the need for consolidated financial statements in the public sector and to outline the activity of the international regulatory bodies in order to issue specific standards regarding this current topic. So as to reach this main objective of the research, this paper explores the scientific literature regarding this issue and then it followed the steps taken by regulators in the development of international standards regarding consolidated financial statements. This paper emphasizes on the importance of the introduction and presentation of consolidated financial statements by public sector entities and reveals the link between these types of reports prepared by entities from private sector and public one. The main conclusion of this conceptual paper is that public sector entities should prepare consolidated financial statements and the regulators and governments play an important role in taking and introducing these practices into the public sector.

Keywords: Consolidated financial statements, Public and private sector, Accrual accounting, Accounting standards, Regulatory body

JEL Classification: M40, M48