



جزوه درس : کنترل های داخلی و پاسخگویی مالی

مدرس : صفری

تعریف کنترل داخلی:

کنترل‌های داخلی شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. منظور از اطمینان نسبی یعنی این که هیچ کنترل داخلی ایده آل نیست و مخارج آن نباید بیشتر از منافع مورد انتظار باشد. این منافع شامل توانایی ساختار کنترل داخلی برای تأمین اهداف زیر است: الف) اهداف اداری (عملیاتی) به منظور استفاده بهینه از منابع سازمان و تحقق بخشیدن به اهداف میان مدت و بلند مدت شامل- ۱: تشویق کارکنان به رعایت رویه‌ها دستورالعمل‌ها و سنجش میزان رعایت رویه‌ها- ۲. ارزیابی کارایی. ب) تأمین اهداف حسابداری (مالی) شامل- ۱: حفاظت از دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست- ۲. افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری. نکته: به طور خلاصه ساختار کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که به عمل می‌آید تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید عمل می‌کند. هدف کنترل‌های داخلی: همه فعالیت‌های مدیریت در سیستم‌های کنترلی انجام می‌شود که هدف‌های آن به شرح زیر است: *

- * قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات *
- * رعایت سیاست‌ها، برنامه‌ها، روش‌ها، قوانین و مقررات *
- * حفاظت از دارایی‌ها *
- * استفاده اقتصادی و کارآمد از منابع *

دستیابی به هدف‌های تعیین شده برای عملیات و برنامه‌ها هر چه مدیریت دستگاه خوب بوده و درست عمل کرده باشد، احتمال دستیابی موثر به پنج هدف اصلی کنترل داخلی بیشتر خواهد بود. طراحی و برقراری کنترل‌های داخلی، بخشی از وظایف تصمیم‌گیری و عملیاتی مدیریت است. چنانچه واحد حسابرسی داخلی درگیر این فعالیت‌ها شود، صلاحیت حساب‌رسان داخلی برای آزمون و ارزیابی این کنترل‌ها به مخاطره می‌افتد. حفظ بیطرفی و استقلال رای در رسیدگی به کاری که خود انجام داده ایم بسیار دشوار است. در نتیجه، دامنه وظایف و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی به دلیل وجود این محدودیت‌های منطقی به * آزمون رعایت کنترل‌های داخلی مقرر و * ارزیابی آن کنترل‌ها که می‌تواند در مرحله طراحی، برقراری یا عملیاتی شدن آنها انجام گیرد منحصر می‌شود.

انواع کنترل‌های داخلی کنترل‌های داخلی عملیاتی: کلیه اقدامات و روش‌های بکار گرفته شده در جهت افزایش کارایی عملیات و اطمینان از رعایت برنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در کلیه سطوح موسسه مثال: مدیر واحد کارمندان را ملزم به ارائه گزارش از انجام فعالیت‌های خود در یک مأموریت اداری می‌نماید باعث افزایش کارایی و هدفمندی می‌گردد. یا با ایجاد دستورالعمل استخدامی در موسسه که می‌تواند باعث افزایش کارایی عملیات موسسه گردد. کنترل‌های داخلی حسابداری: کلیه اقدامات و روش‌هایی که برای حصول اطمینان از حفاظت دارایی‌ها و درستی اسناد و مدارک و صورت‌ها و گزارش‌های مالی بکار گرفته می‌شود. مثال: اصل رعایت تفکیک وظایف در فرایندهای مالی: مثلاً کارمندی که مسئول دریافت یا پرداخت وجه نقد است نباید سوابق و حساب‌های مربوطه را نگهداری نماید. و یا داشتن شماره ردیف و سریال اسناد و مدارک حسابداری از قبیل چک، درخواست خرید، و یا غیره یک نوع کنترل داخلی حسابداری است. کنترل‌های داخلی باعث کاهش خطر‌ها می‌شود.

کنترل‌های داخلی باید بر اساس چرخه فعالیت‌های سازمان طراحی و اجرا شود. چرخه درآمد: صورتحساب مشتریان باید صحیح باشد و فوراً طبقه‌بندی خلاصه و گزارش شود چرخه مخارج: مقدار بدهی به فروشندگان باید صحیح باشد و فوراً طبقه‌بندی و گزارش شود ثبت فاکتورها ی خرید کالا و خدمات چرخه تولید: بهای تمام شده کالا یا خدمات تولیدی باید صحیح باشد و فوراً طبقه‌بندی و گزارش شود. چرخه مالی: مقدار و زمان پرداخت بدهی باید مطابق معیارهای مدیریت باشد در مبحث کنترل‌های داخلی دو نکته حائز اهمیت است: مسئولیت کنترل‌های داخلی با مدیریت موسسه می‌باشد هزینه طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی نباید بیشتر از منافع حاصل از اجرای آن باشد. در واقع کنترل‌های داخلی در هر موسسه بر اساس دو عامل نیازهای موسسه و منافع حاصل از استقرار آن طراحی و اجرا می‌شود.

مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

دولت و شهرداری‌ها از مؤسسات برگ بخش عمومی محسوب می‌شوند و به همین جهت تشریح ویژگی‌های کنترل داخلی در این قبیل مؤسسات از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشد. مؤسسات بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها برای تحقق اهداف قانونی و اجتماعی خود، دو نوع فعالیت جداگانه لیکن مرتبط با یکدیگر تحت عناوین فعالیت‌های از نوع بازرگانی و فعالیت‌های از نوع دولتی یا غیر بازرگانی انجام می‌دهد. ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع دولتی با ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع بازرگانی (اعم از آنکه توسط بخش عمومی یا بخش خصوصی انجام شود)، متفاوت است.

شکل نمایندگی دولت، تفکیک قوای سه گانه یا توزیع قدرت، سیستم اداره حکومت (فدرال یا متمرکز)، رابطه پرداخت کنندگان مالیات یا عوارض با خدمات دریافتی شهروندان، تهیه و تنظیم بودجه و استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل، از ویژگی‌های ساختاری و کنترلی محیط فعالیت‌های از نوع دولتی یا غیر بازرگانی بخش عمومی محسوب می‌شوند. این قبیل ویژگی‌ها موجب شده است تا اهداف حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی و همچنین محیط کنترلی و روش‌های کنترل در بخش عمومی، تحت تأثیر مفهومی بنیادی با عنوان مسئولیت پاسخگویی قرار گیرد. اگر چه ساختار کنترل داخلی فعالیت‌های بازرگانی و شکل کلی ساختار کنترل داخلی فعالیت‌های غیر بازرگانی مؤسسات بخش خصوصی مشابه است، لیکن حسابداری و گزارشگری مالی، محیط کنترلی و روش‌های کنترل در فعالیت‌های غیر بازرگانی بخش عمومی، با تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیط فعالیت به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود که در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا نماید.

از آنجا که دولت واحدهای تابعه آن و شهرداری‌ها به دلیل تنوع در فعالیت و اندازه از بزرگترین و مهمترین مؤسسات بخش عمومی محسوب می‌شوند، لذا مباحثی که در این مقاله در خصوص کنترل‌های داخلی حسابداری مطرح می‌شود عمدتاً بر کنترل در این قبیل مؤسسات تأکید خواهد داشت. برای آنکه درک صحیحی از ویژگی‌های کنترل‌های داخلی حسابداری در بخش عمومی داشته باشیم، باید ابتدا به صورتی مفهومی ویژگی‌های محیط فعالیت‌های سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار دهیم. اگر موضوع را از این نظر مورد توجه قرار دهیم ضمن آنکه با مبانی نظری و ویژگی‌های کنترل‌های داخلی مؤسسات بخش عمومی آشنا می‌شویم، زمینه‌های لازم نیز برای یک بررسی تطبیقی بین اهداف و اجزای کنترل داخلی در مؤسسات بخش عمومی و مؤسسات بخش خصوصی، فراهم می‌آید.

مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها به صورت معمول دو نوع فعالیت تحت عناوین فعالیت‌های انواع غیر بازرگانی و فعالیت‌های از نوع بازرگانی انجام می‌دهند. فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی که در دولت به فعالیت‌های از نوع دولتی نیز موسوم می‌باشد، به فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که بر مبنای ضرورت‌های اجتماعی و الزامات قانونی و متکی به اعمال حاکمیت صورت می‌پذیرد و هزینه‌های آن نیز از محل درآمدهای عمومی نظیر مالیات و عوارض تأمین می‌گردد، لذا این نوع فعالیت‌ها بر اساس یک رابطه مبادله‌ای انجام نمی‌شود. فعالیت‌های بازرگانی که شباهت زیادی به فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی دارد، به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که به دلایل مختلف از سوی سازمانهای بخش عمومی انجام و تمام یا قسمتی از بهای تمام شده آن از استفاده کنندگان کالا و خدمات دریافت می‌گردد. در این قبیل فعالیت‌ها که بر مبنای یک رابطه مبادله‌ای انجام می‌شود، بین خدمات حاصل از فعالیت‌ها و هزینه استفاده از خدمات، یک رابطه مستقیم وجود دارد.

ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع دولتی (غیر بازرگانی) با ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع بازرگانی (اعم از آنکه توسط بخش عمومی انجام می‌شود یا بخش خصوصی) متفاوت می‌باشد. تفاوت‌های بنیادی ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی با فعالیت‌های از نوع بازرگانی، موجب شکل‌گیری یک نظام خاص حسابداری و گزارشگری مالی برای فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی می‌شود که اهداف آن در مقایسه با اهداف حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع بازرگانی تفاوت در خور ملاحظه‌ای خواهد داشت.

ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی بر پایه مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به سه دسته شامل ویژگی‌های اولیه (اصلی)، ویژگی‌های کنترلی و سایر ویژگی‌ها، تقسیم شده است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی به صورت عمده تحت تأثیر ویژگی‌های اصلی و ویژگی‌های کنترلی قرار می‌گیرد و به همین دلیل تفاوت‌های بنیادی با حسابداری فعالیت‌های از نوع بازرگانی خواهد داشت. ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع غیر بازرگانی که در جای مناسب به تشریح آنها خواهیم پرداخت، موجب شده است تا اهداف حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات عمومی براساس یک مفهوم بنیادی تحت عنوان «مسئولیت پاسخگویی» که ریشه آن را باید در حوزه فلسفه سیاسی جستجو نمود، تدوین گردد. این مفهوم که جزء لاینفک کلیه اهداف حسابداری و گزارشگری مالی است، محور و مرکز ثقل حسابداری بخش عمومی به عنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی می‌باشد.

با این ترتیب، حسابداری و گزارشگری مالی، محیط کنترلی و روش‌های کنترل در بخش عمومی، با تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیط فعالیت بنحوی طراحی و به مورد اجراء گذاشته می‌شود که در تحقق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا نمایند. بنظر نگارنده ویژگی‌های کلی کنترل داخلی در بخش عمومی اعم از ساختار کنترل داخلی و اهداف سه گانه کنترل داخلی شامل اثر بخشی و کارائی عملیات،

قابلیت اعتماد گزارش‌دهی مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوط، با کنترل داخلی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی، مشابه می‌باشد، لیکن ویژگی‌های اختصاصی کنترل داخلی سازمان‌های بخش عمومی که به تبعیت از ویژگی‌های محیط فعالیت این قبیل سازمانها شکل می‌گیرند، ساختار کنترل و اهداف کنترل داخلی را در این بخش متفاوت می‌نماید. ضمن تشریح ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیربازرگانی دولت و سازمان‌های تابع و شهرداری‌ها و بررسی علل محور قرار گرفتن مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد این قبیل سازمان‌ها، ساختار کنترل داخلی و اهداف کنترل‌های داخلی در بخش عمومی مورد بحث قرار گیرد.

به بیان دیگر مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن و ویژگی‌های اختصاصی ساختار و اهداف کنترل‌های داخلی دولت و سازمان‌های تابع و شهرداری‌ها که از سازمان‌های بزرگ بخش عمومی محسوب می‌شوند، تشریح خواهد گردید و ارتباط مسئولیت پاسخگویی با ویژگی‌های اختصاصی کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیربازرگانی مؤسسات مورد نظر، بیان خواهد شد.

ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع دولتی

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)، در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام نموده است که محیط فعالیت‌های از نوع دولتی (غیرانتفاعی) مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها، تحت تأثیر ویژگی‌های مهمی به شرح زیر می‌باشند.

1- ویژگی‌های اصلی (ساختاری و خدماتی) شامل:

الف- شکل نمایندگی دولت و تفکیک یا توزیع قدرت (تفکیک قوا)

ب- سیستم اداره امور حکومت (فدرال یا متمرکز)

ج- رابطه پرداخت‌کنندگان مالیات یا عوارض نسبت به خدمات دریافتی

2- ویژگی‌های کنترلی متأثیر از ساختار دولت شامل:

الف- بودجه به عنوان بیانیه سیاست‌های عمومی و مقاصد مالی و روشی جهت اعمال کنترل

ب- استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل برای اهداف کنترلی

3- سایر ویژگی‌ها شامل:

الف- وجود افتراق بین سازمانها به رغم وجوه تشابه در طراحی

ب- سرمایه‌گذاری در خور ملاحظه در دارای‌های سرمایه‌ای که درآمد تولید نمی‌کنند.

ج- طبع و ماهیت فرایند سیاسی

بیانیه مفهومی شماره یک هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال 4 (FASAB) مصوب سال 1993 نیز ویژگی‌های منحصر به فرد محیطی دولت را به شرح خلاصه زیر بیان نموده است.

1- اقتدار و حاکمیت: حکومت مرکزی به عنوان سیستمی عمل می‌کند که شهروندان از طریق آن، حاکمیت خود را اعمال می‌نمایند. حکومت مرکزی با تدوین قوانین و مقررات و وضع مالیات، سطوح مختلف اقتصادی ملی و جامعه را تحت کنترل قرار می‌دهد.

2- تفکیک قوا: به منظور جلوگیری از سوء استفاده احتمالی از قدرت حکومت مرکزی، قدرت بین سه قوه مجریه، مقننه و قضائیه توزیع و تفکیک گردیده است و از طریق مکانیزم توازن و کنترل هر یک از قوا توسط قوای دیگر کنترل می‌شود.

3- سیستم حکومت مرکزی: این سیستم از سه سطح دولت مرکزی، ایالتی و محلی تشکیل می‌شود و این امر، پاسخگویی دقیق به بسیاری از برنامه‌ها را مشکل می‌کند.

4- مسئولیت تأمین امنیت و رفاه عمومی: تأمین امنیت و رفاه عمومی از وظایف منحصر به فرد دولت محسوب گردیده و در این مورد مسئولیت پاسخگویی دارد.

5- قدرت اخذ مالیات، استقراض و انتشار پول: دولت مرکزی دارای قدرت دسترسی منحصر به فرد به منابع مالی است و می‌تواند مالیات وضع کند، وام بگیرد و پول منتشر نماید.

6- نفوذ گروه‌های سازمان یافته (فرایند سیاسی): ارزیابی یا بررسی تأثیرگذاری سیاست‌های اعمال شده دولت مرکزی توسط افراد مشکل است. بنابراین افراد به سازماندهی گروهی روی آورده و گروه‌های بزرگ و کوچک تشکیل می‌دهند. بسیاری از مقامات رسمی منتخب و منتصب دولت مرکزی و گروه‌هایی که این افراد به آنها پاسخگو می‌باشند، به اطلاعاتی در مورد هر یک از برنامه‌ها، وظایف یا فعالیت‌های دولت علاقمندند.

7- سیستم سیاسی در برابر بازارهای رقابتی: پرداخت مالیات توسط شهروندان به صورت اجباری و غیرداوطلبانه و بر اساس مصرف، ثروت یا درآمد، صورت می‌گیرد. تصمیم‌گیری در مورد خدمات عمومی که ارائه می‌شود، تصمیمی جمعی است که از طریق سیاسی اتخاذ می‌شود، از این رو شهروندان اختیار کمی در انتخاب نوع و میزان خدمات عمومی که پول برای آن پرداخت می‌کنند دارند. به دلیل فقدان یک بازار رقابتی اندازه‌گیری کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده توسط دولت، مشکل است و اندازه‌گیری ارزش افزوده ناشی از اجرای برنامه‌های دولتی به رفاه اجتماعی از طریق معیارهای متداول نظیر سود خالص امکان‌پذیر نمی‌باشد.

8- دارایی‌ها: در بخش خصوصی، انتظار می‌رود که دارای‌ها دارای منافع بیش از مخارج آن باشد. در این بخش منافع در قالب جریان‌ات نقدی ورودی اندازه‌گیری می‌شود و به همین دلیل دارای‌ها تحصیل می‌شوند که انتظار ورود جریان‌های نقدی آن بیش از هزینه‌های تحصیل آن باشد. در بخش دولتی و عمومی منافع مورد انتظار اغلب جریان‌های نقدی ورودی نیست بلکه خدمات مورد انتظار و قابل ارائه توسط دارائی به عموم مردم می‌باشد.

9- مسئولیت در برابر رسانه‌های خبری: رسانه‌های خبری بر فعالیت‌های دولت مرکزی نظارت دارند و دولت هم چنین نظارتی را تشویق می‌کند. به دلیل اینکه قدرت دولت نهایتاً از مردم سرچشمه می‌گیرد. دولت مسئولیت ویژه‌ای برای افشای فعالیت‌های خود به شهروندان و مالیات دهندگان و پاسخگویی به آنان دارد.

10- اهمیت بودجه: بودجه ابزار فرایند سیاسی در دستیابی به توافق درباره اهداف و تخصیص منابع در بین اولویت‌های گوناگون بوده و سیستمی برای کنترل مخارج فراهم می‌آورد.

11- نیاز به ساز و کارهای کنترلی ویژه: به دلیل نبود محدودیت‌های خارجی، پیش‌بینی سازوکارهای کنترلی ویژه نظیر محدودیت‌های سیاسی و پاسخگویی مقرر از طریق انتخابات منظم، تفکیک قوا و سایر پاسخگویی‌های مقرر در قانون اساسی.⁶

مسئولیت پاسخگویی

نگاهی اجمالی به ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیر انتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگی‌ها را در پیدایش مفهوم «مسئولیت پاسخگویی عمومی»⁷ در سیستم‌های حکومتی مبتنی بر مردم سالاری، روشن می‌نماید. در این نوع حکومت‌ها که اساس آن بر پایه تکثیر قطب‌های قدرت شکل می‌گیرد، قانون یکپارچه و متمرکز قدرت به حوضچه‌های متعددی تقسیم و به هریک از آنان سهی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات و مسئولیت‌های قوای مقننه، مجریه و قضائیه و تأکید بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم نماید، از مصادیق تکثیر قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع می‌باشد.

شراکت در قدرت سیاسی، معادل و مساوی با «پاسخگو بودن» است. به همین دلیل هیچ نهادی را در گردونه سیاسی قدرت نمی‌توان به بازی گرفت، مگر آنکه متناسب با سهمی که از قدرت به او تفویض می‌شود، در قبال صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی

داشته باشد. بنابراین قدرت در اینگونه نظام‌های سیاسی از خصلتی دو سویه برخوردار است، بدین معنی که از یک سو به نظارت بر نهاد یا نهادهای دیگر می‌پردازد و از سوی دیگر خود نظارت‌پذیر بوده و تحت نگاه و نظر نهادی هم عرض و یا مردم به عنوان صاحبان اصلی قدرت، در معرض داوری است. قوه مقننه که یکی از کانون‌های رسمی قدرت در ساختار سیاسی است، به لحاظ شرح وظایفی که قانون اساسی برایش تعیین نموده است. علاوه بر قانونگذاری شأنی نظارتی داشته و به طریق مقتضی بر عملکرد قوه مجریه نظارتی دائمی دارد. قوه مقننه درین حال که از ویژگی نظارت‌گری برخوردار است، به لحاظ آنکه در برابر افکار عمومی مسئول است و تحت نظارت مستمر و دائمی مردم قرار دارد، ویژگی نظارت‌پذیری هم دارد. به اعتقاد صاحب نظران سیاسی، خصلت دوگانه نظارت‌گری و نظارت‌پذیری قدرت در جوامع مردم سالار، ضمن تضمین توانمندی کانون‌های قدرت، ایمنی آنها را نیز تضمین می‌نماید، به عنوان مثال، قوه مجریه بودجه سالانه خود را تنظیم و جهت‌رسانی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌نماید. قوه مقننه پس از رسیدگی و تصویب بودجه، به دولت اجازه می‌دهد، درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار را بر اساس مجوزهای قانونی تحصیل و مخارج را با رعایت قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب پرداخت نماید. در این حالت، قوه مجریه در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های تعیین شده، در مقابل قوه مقننه و هر دو قوه در مقابل مردم مسئولیت پاسخگویی دارند.

مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظام‌های سیاسی مردم سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی داشته و مفهوم امروزین آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم، استوار است. در جوامع دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌نمایند، لیکن حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام

می‌دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولین و بر مبنای حق طبیعی «دانستن و پاسخ‌خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی‌گیری و مطالبه می‌نمایند. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف «پاسخگو» و «پاسخ‌خواه» با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند.

ویژگی‌های محیط فعالیت و مسئولیت پاسخگویی

ویژگی‌های ساختاری و خدماتی محیط فعالیت‌های از نوع دولتی یا غیر انتفاعی، از دلایل برجسته شدن نقش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و سایر اجزای سیستم کنترل داخلی بخش عمومی می‌باشد. یکی از این ویژگی‌ها، شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوا بود که به اجمال مورد بحث قرار گرفت. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، رابطه پرداخت‌کنندگان مالیات و خدمات دریافتی آنان را به عنوان یکی دیگر از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی محیط فعالیت‌های غیر بازرگانی، در پیدایش مفهوم مسئولیت پاسخگویی و نقش با اهمیت آن، در سیستم حسابداری و کنترل‌های داخلی به دلایل مشروحه زیر، مؤثر دانسته است.⁸

الف- پرداخت‌کنندگان مالیات به صورت داوطلبانه در تأمین منابع مالی مشارکت نمی‌کنند، آنها نمی‌توانند بین پرداخت یا عدم پرداخت مالیات یکی را انتخاب کنند، حتی اگر هیچ‌گونه استفاده‌ای از خدمات ارائه شده ننمایند.

ب- مبلغ مالیات پرداختی، به میزان درآمد و ارزش داری‌های افراد بستگی دارد، بنابراین مالیات بر اساس میل مالیات دهنده و در قبال خدمات خاص دولت پرداخت نمی‌شود.

ج- هیچ‌گونه رابطه مبادله‌ای بین منابع مالی فراهم شده و خدماتی که ارائه شده است، وجود ندارد. رابطه تطابق که به صورت معمول بین منابع مالی تأمین شده و خدمات ارائه شده وجود دارد، صرفاً یک رابطه زمانی است (هر دو در یک سال مالی اتفاق می‌افتد)، به جای آنکه یک رابطه مبادله‌ای باشد.

د- دولت در اغلب موارد، خدمات را به صورت انحصاری ارائه می‌دهد. به لحاظ فقدان یک بازار رقابتی، اندازه‌گیری کارایی دولت در مورد خدمات ارائه شده، بسیار مشکل است.

ه- تعیین مقدار و کیفیت مطلوب اغلب خدماتی که دولت ارائه می‌دهد، بسیار مشکل است. چه تعداد پلیس کافی است؟ چه نسبتی از استاد به دانشجو، منطقی است؟ از این رو شهروندان در مورد انتخاب میزان و کیفیت خدمات عمومی، اختیار کمی دارند.

تجزیه و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیر انتفاعی سازمان‌های بزرگ عمومی، مؤید این مطلب است که برای ارزیابی عملکرد مدیران در این بخش از فعالیت‌ها، از شاخص دیگری غیر از سود باید استفاده نمود. در فعالیت‌های غیر انتفاعی بخش عمومی برخلاف فعالیت‌های انتفاعی بخش خصوصی، یک شاخص کلی برای اندازه‌گیری عملکرد وجود ندارد و به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأثیرپذیری از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی، مورد توجه قرار گرفته و به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. استفاده صحیح و مناسب از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مستلزم سازوکارهای خاصی است که بتواند بستری مناسب را برای ارائه قضاوتی آگاهانه فراهم نماید. بدین معنی که ابتدا باید مبنائی برای ارزیابی عملکرد فراهم شود تا مقامات منتخب و مسئول بر اساس آن اقدام نموده و نسبت به نتایج و پی‌آمدهای آن پاسخگو باشند. در این صورت امکان استفاده از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخصی جهت ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول فراهم خواهد آمد. برای این منظور برنامه‌ای هدفمند

تدوین می‌شود که در آن علاوه بر مشخص شدن اهداف، راه‌های رسیدن به این اهداف تعیین و هزینه‌های اجرای برنامه‌ها و چگونگی تأمین منابع مالی و محل مصرف این منابع نیز برآورد و پیش‌بینی خواهد گردید. نتیجه آنکه، به تبع ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیر انتفاعی سازمانهای بزرگ

بخش عمومی، دو ویژگی دیگر تحت عنوان «ویژگی‌های کنترلی» در این بخش از فعالیت‌های مورد توجه و تأکید قرار می‌گیرد. به بیان دیگر ویژگی‌های کنترلی که شرح مختصری از آن ارائه می‌شود، پی‌آمد طبیعی ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های از نوع غیر انتفاعی است. همانطور که قبلاً بیان گردید، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در پاراگراف 113 بیانیه مفهومی شماره یک خود، بودجه بندی و استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل را از ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های غیر انتفاعی به شمار آورده و در پاراگراف‌های 119 تا 122 همان بیانیه، دلایل آن را به شرح زیر بیان نموده است:

بودجه یکی از مهمترین اسنادی است که توسط دولت تهیه می‌شود. بودجه، برنامه‌ای برای هماهنگ نمودن درآمد و هزینه و یا منابعی قابل دسترس و ضروری برای تحقق اهداف مشخص است. طبع و ماهیت بودجه دارای کاربردهای مالی مهمی به شرح زیر می‌باشد:

الف- بیان سیاست‌های عمومی است: بودجه از یک فرایند قانونی حاصل می‌شود و مستلزم تضارب آرای نمایندگان قانونی شهروندان در مورد چگونگی تحصیل و حدود مصرف منابع مالی است. شهروندان از طریق نمایندگان قانونی در فرایند بودجه مشارکت می‌نمایند و بودجه پس از تصویب به عنوان یک بیانیه رسمی در مورد سیاست‌های عمومی، حاوی اهداف و چگونگی تحصیل منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده، قابل استناد می‌باشد.

ب- برنامه مالی و بیان مقاصد مالی است: بودجه هزینه‌های سال مالی را پیش بینی و نحوه تأمین منابع مالی را مشخص می‌نماید. اگر چه تعریف دقیقی از بودجه متعادی ارائه نشده است، لیکن اغلب قوانین و مقررات بر تنظیم بودجه متعادل تأکید دارد.

ج- نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است: بودجه مصوب هم مجوز قانونی برای مصرف منابع مالی برای تحقق اهداف معین ارائه می‌دهد و هم محدودیت در مصرف منابع مالی ایجاد می‌نماید. از آنجائیکه مجوزهای بودجه‌ای به منظور تخصیص منابع کمیاب صادر می‌شود و از محدودیت‌های بودجه‌ای نباید عدول نمود، لذا مقامات اجرائی در قبال مجوزهای صادره و محدودیت‌های بودجه‌ای، مسئولیت پاسخگویی دارند.

د- می‌تواند به عنوان مبنائی جهت ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار گیرد: مقایسه نتایج واقعی و اقلام بودجه‌ای، می‌تواند اطلاعاتی را جهت ارزیابی شهروندان از تحصیل و مصرف منابع، فراهم نماید.

استفاده از سیستم حساب‌های مستقل نیز به دلایل زیر به عنوان ویژگی کنترلی مورد توجه قرار گرفته است.

الف- از یک مکانیزم کنترلی خاص برای حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل تعیین شده، باید استفاده شود. یکی از این راه کارهای بودجه بندی بود که به اختصار تشریح گردید، راه کار دیگر ساختار حساب‌های مستقل است.

ب- استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل، به عنوان یک مکانیزم کنترلی باید در تدوین اهداف گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد. ضرورت‌ها و محدودیت‌های قانونی موجب شده است تا حسابداری حساب‌های مستقل به عنوان جزء لاینفک مسئولیت پاسخگویی دولت، مورد توجه قرار گیرد.

سطوح مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی انواع گوناگون و سطوح مختلفی دارد. به عنوان مثال پاسخگویی می‌تواند از جنبه‌های مختلفی مورد توجه قرار گرفته است و اشکال متفاوتی از آن ارائه نمود. مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مسئولیت پاسخگویی سیاسی و مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، از انواع و سبکهای مختلف پاسخگویی می‌باشند که تحقق و ایفای هر کدام از آنها نیازمند استفاده از سازوکارهای مناسب خواهد بود. آقای جی.دی. استوارت در مقاله‌ای تحت عنوان «نقش اطلاعات در مسئولیت پاسخگویی عمومی» پنج سطح از مسئولیت پاسخگویی را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخگویی معرفی نموده است. سطوح مسئولیت پاسخگویی مورد نظر آقای استوارت در پاراگراف شماره 73 بیانیه مفهومی شماره یک هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفته است. سطح یک: پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی‌هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی‌هایی که رد شده است. (ارزش)

سطح دو: پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها (نتایج یا اثربخشی)

سطح سه: پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)

سطح چهار: پاسخگویی فرایند یا پاسخگویی درباره فرایندها، شامل روش‌های اجرایی یا معیارهای اندازه‌گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)

سطح پنج: پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت مسئولیت پاسخگویی و ساختار کنترل داخلی)

همانطور که قبلاً بیان گردید، در جوامع مدرم سالار، مقامات منتصب در قبال مقامات مافوق و مقامات منتخب در برابر شهروندان و در سطوح مختلف، مسئولیت

پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی که از ویژگی‌های محیط فعالیت‌های سازمان‌های عمومی نشأت می‌گیرد، معیار قابل قبولی برای ارزیابی عملکرد مقامات مذکور محسوب می‌شود. تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی مستلزم به کارگیری سازوکارهای مناسب و بوده و به همین دلیل ساختار کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، سیستم حسابداری، روش‌های کنترل و غیره، به طریق مقتضی در فرایند تحقق مسئولیت پاسخگویی فعالیت‌های غیر انتفاعی بخش عمومی مشارکت دارند.

به دلیل اهمیت مسئولیت پاسخگویی ساختار داخلی فعالیت‌های غیر انتفاعی دولت و سایر مؤسسات بزرگ بخش عمومی و همچنین فعالیت‌های بازرگانی که از یارانه در خور ملاحظه استفاده می‌نمایند، تحت تأثیر ویژگی‌های محیط فعالیت و مسئولیت پاسخگویی قرار می‌گیرند. به بیان دیگر به رغم تشابه ویژگی‌های کلی کنترل‌های داخل بخش عمومی و خصوصی، نظیر اجراء کنترل داخلی و هدف‌هایی که سیستم کنترل داخلی دنبال می‌نماید، ویژگی‌های اختصاصی این اجزاء و اهداف، در بخش عمومی و خصوصی با یکدیگر متفاوتند. دلیل این امر آن است که ساختار و اهداف کنترل‌های داخلی در بخش عمومی و خصوصی با یکدیگر متفاوتند. دلیل این امر آن است که ساختار و اهداف کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، تحت تأثیر ویژگی‌های ساختاری، خدماتی و کنترلی فعالیت‌های بخش مذکور قرار گرفته و اجزاء سیستم کنترل داخلی و چگونگی نیل به اهداف آن، در مقایسه با فعالیت‌های بخش خصوصی از تفاوت‌های در خور ملاحظه برخوردار می‌گردد.

پاسخگویی مالی و عملیاتی

دو نوع پاسخگویی تحت عناوین «پاسخگویی مالی» و «پاسخگویی عملیاتی» در مورد دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی قابل طرح است. مسئولیت پاسخگویی مالی، این قبیل سازمان‌ها را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌نماید تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی متسقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌هایی که دولت در دوره جاری (به عنوان مثال یکسال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصارف

منابع مالی عمومی انجام داده است، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبقین یا تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ نموده‌اند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌نماید تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارائی و اثر بخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقیق اهداف مربوط، متقاعد نموده و اطلاعاتی در مورد اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است، ارائه نماید.

اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی

اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی از نظر شکل کلی تفاوت چندانی با اهداف کنترل داخلی در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی ندارد. در بخش عمومی نیز کنترل داخلی به فرایندی اطلاق می‌گردد که به منظور کسب اطمینان منطقی و معقول از تحقق اهداف سه‌گانه زیر توسط مراجع ذی‌ربط طراحی و اجرا می‌شود.

اهداف عملیاتی: که به استفاده اثر بخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می‌شوند. اهداف گزارشدهی شده مالی: که به تهیه صورت‌های مالی قابل اعتماد مربوط هستند. اهداف رعایتی: که به رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدها مربوط هستند.

برای روشن شدن ویژگی‌های خاص اهداف سه‌گانه فوق در بخش عمومی که با تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیط فعالیت حاصل می‌شود، توضیحاتی به شرح زیر ضروری است.

اهداف عملیاتی: به رغم تفاوت اساسی در انگیزه تأسیس، سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی دارای اهداف بنیادی مشخص می‌باشند که به فلسفه وجودی آنها مربوط می‌شوند. اهداف راهبردی سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی و نحوه دستیابی به آنها در منشورهای رسمی این قبیل سازمان‌ها تشریح می‌شود. همانطور که اهداف راهبردی دولتها در قانون اساسی تعیین و راه‌های تحقق این اهداف در قانون مذکور و یا قوانین عادی مشخص می‌گردد، هدف‌های راهبردی مؤسسات انتفاعی بخش

خصوصی نیز در اساسنامه آنها منعکس می‌شود. بنابراین سازمان‌های هر دو بخش به رغم تفاوت در نوع و طبع و ماهیت اهداف، در مورد تدوین اهداف و چگونگی نیل به آنها، وجوه اشتراک کافی داشته و به همین منظور کنترل‌های داخلی را به عنوان ابزاری برای دستیابی به اهداف تعیین شده، مورد استفاده قرار می‌دهند. به بیان دیگر یکی از هدف‌های طراحی و استقرار یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، آگاهی مراجع ذیربط سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی از میزان دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان‌های مذکور می‌باشد، مشروط بر اینکه در طراحی کنترل داخلی، ویژگی‌های اهداف عملیاتی مورد توجه قرار گرفته و تدابیری اتخاذ شود که اطمینان منطقی و معقول از میزان دستیابی به اهداف این قبیل سازمان‌ها حاصل شود.

اهداف عملیاتی به نوع فعالیت ارتباط دارد و همانطور که قبلاً بیان گردید، سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها، دو نوع فعالیت انجام می‌دهند. ویژگی‌های فعالیت‌های از نوع بازرگانی این قبیل سازمان‌ها تا حدود زیادی با فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی مشابه بوده و اهداف و ساختار کنترل داخلی آنها نیز مشابه می‌باشد. در فعالیت‌های از نوع بازرگانی اعم از آنکه توسط بخش خصوصی یا عمومی (آن دسته از شرکت‌های دولتی که به قصد انتفاع ایجاد می‌شوند) انجام شود، هدف سودآوری یک هدف عملیاتی مهم محسوب می‌شود و شاخص سود به عنوان معیار مناسبی برای ارزیابی عملکرد مدیران آنها، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در فعالیت‌های غیر انتفاعی بخش عمومی که فعالیت اصلی سازمان‌های این بخش نیز محسوب می‌شود، به جای هدف سودآوری به عنوان یک هدف عملیاتی، هدف یا هدف‌های دیگری تعریف و به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در فعالیت‌های اصلی دولت‌ها و شهرداری‌ها که طبع و ماهیت آن نیز بازرگانی نمی‌باشد، تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف آن برای تحقق اهداف مشخص که مراجع قانونی مشخص می‌نمایند، از اهمیت اساسی برخوردار می‌باشد. به همین دلیل در این قبیل فعالیت‌ها به جای شاخص سود یا سودآوری، معیار دیگری تحت عنوان

«مسئولیت پاسخگویی» برای ارزیابی میزان دستیابی به اهداف عملیاتی، تعریف و مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین یکی از هدف‌های سیستم کنترل داخلی در فعالیت‌های از نوع غیربازرگانی سازمان‌های بخش عمومی، فراهم نمودن زمینه‌های لازم برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و مسئول اجرای این قبیل فعالیت‌ها خواهد بود. با این ترتیب ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیربازرگانی بخش عمومی با محور قرار دادن مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مسئولین اجرائی در این نوع فعالیت‌ها، این مفهوم را با مفهوم کنترل در تعامل با یکدیگر قرار داده و کنترل‌های داخلی را پیش شرط و زمینه‌ساز تحقق مسئولیت پاسخگویی نموده است.

اهداف گزارش‌دهی شده مالی: صاحبان نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند به عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی نقش مهمی بین مقامات منتخب مسئول و صاحبان حق، ایفا نماید. بدین معنی که از یک سو به مقامات منتخب مسئول کمک می‌کند که مسئولیت خود را از طریق گزارش‌های مالی قابل اعتماد ادا نمایند و از سوی دیگر شهروندان را به عنوان پاسخ‌خواه در جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات مذکور، یاری می‌دهد. به بیان دیگر، مقاماتی که برای اداره امور سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها که از طریق انتخابات و به صورت مستقیم انتخاب می‌شوند، در مقابل شهروندان به عنوان صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی دارند و اشخاصی که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمان‌های تابعه منصوب می‌شوند، در قبال این قبیل مقامات مسئول می‌باشند. هر دو دسته با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا نموده و حقوق شهروندی صاحبان حق را تأمین می‌نمایند. اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد. بنابراین گزارش‌دهی مالی باید بر

مبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری تنظیم و اطلاعات لازم را برای ادای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی به نحوی ارائه و افشاء نماید که وضعیت، شرایط و نتایج عملیات مالی، به صورت قابل قبول منعکس شود. برای تحقق این امر سیستم کنترل داخلی باید به گونه‌ای طراحی و اجراء شود که اطمینان معقولی از وجود دارایی‌ها و بدهی‌ها و صحت و کفایت رویدادها و اقلام مندرج در صورت‌های مالی حاصل شود. در صورت طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی به اشخاص ذینفع ارائه شود، قابل اعتماد و اتکا خواهد بود.

اهداف رعایتی: تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و بالاخص دولتی، بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. کلیه فعالیت‌های دولت و نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداری‌ها، باید براساس قوانین و مقررات انجام شود و مقامات منتخب و منصوب این قبیل سازمان‌ها، در اجرای صحیح قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی دارند. یکی از مهمترین وظایف دولت و شهرداری‌ها تحصیل، منابع مالی و مصرف آن برای رفاه اجتماعی و امنیت ملی و ارائه خدمات مورد نیاز جامعه می‌باشد. تحصیل و مصرف منابع مالی این قبیل سازمان‌های بزرگ بخش عمومی در یک سند رسمی و مهم حاوی اهداف و برنامه‌ها، تحت عنوان «بودجه» توسط مقامات منتخب مسئول تنظیم و برای تصویب تقدیم نمایندگان منتخب مردم می‌گردد. بودجه مصوب سالانه که حاوی سیاست‌های عمومی و مقاصد مالی است، به عنوان ابزاری برای کنترل و مبنائی جهت قضاوت آگاهانه درباره عملکرد مقامات منتخب مسئول، مورد استفاده قرار می‌گیرد. به همین دلیل کلیه فعالیت‌ها و برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه سازمان‌های بزرگ بخش عمومی اجراء می‌شود و منابعی که برای تأمین هزینه‌های فعالیت‌ها و برنامه‌های مذکور تحصیل و مصرف می‌گردد، تابع قوانین و مقررات لازم‌الرعایا بوده و مشمول مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی به اندازه‌ای

اهمیت دارد که در قوانین اساسی کشورها مورد توجه و تأکید قرار می‌گیرد. به همین دلیل کلیه فعالیت‌ها و برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه سازمان‌های بزرگ بخش عمومی اجراء می‌شود و منابعی که برای تأمین هزینه‌های فعالیت‌ها و برنامه‌های مذکور تحصیل و مصرف می‌گردد، تابع قوانین و مقررات لازم‌الرعایا بوده و مشمول مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی به اندازه‌ای اهمیت دارد که در قوانین اساسی کشورها مورد توجه و تأکید قرار می‌گیرد. به عنوان مثال در اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصریح شده است که: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.»

در اصل 53 همان قانون مقرر گردیده است:

« کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.»

به استناد مبانی قانونی فوق می‌توان چنین اظهار نظر نمود که در دولت به عنوان یک سازمان بزرگ بخش عمومی، هر نوع درآمدی بر مبنای مجوز قانونی تحصیل می‌شود و هر نوع پرداختی براساس مجوز قانونی و در حدود اعتبار مصوب تخصیص یافته و با رعایت قوانین و مقررات مربوط، صورت می‌گیرد. بنابراین سیستم کنترل داخلی سازمان‌های دولتی باید به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته شود که مقامات منتخب و منصوب از رعایت کامل قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع عمومی، اطمینان منطقی و معقول کسب کنند. در چنین شرایطی مقامات مذکور می‌توانند مسئولیت پاسخگویی خود را در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحو صحیح ادا نموده و شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان نیز از انجام این امر اطمینان حاصل نمایند. به بیان دیگر، حصول اطمینان معقول از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی

سازمان‌های بزرگ بخش عمومی متبلور می‌شود، مستلزم طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب و اثربخش بوده و شرایط لازم را برای ایفاء این مسئولیت فراهم خواهد نمود.

ویژگی‌های اجزای کنترل داخلی بخش عمومی

کنترل داخلی سازمان‌های بخش عمومی مشابه سازمان‌های بخش خصوصی از پنج جزء مرتبط به هم شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباط و نظارت، تشکیل می‌شود. اجزای داخلی علاوه بر آنکه با یکدیگر در ارتباط می‌باشند، همدیگر را تحت تأثیر قرار می‌دهند. اگر چه پنج جزء کنترل داخلی به شرح فوق در بخش عمومی وجود دارند لیکن سیستم کنترل داخلی سازمان‌های بخش عمومی به لحاظ تنوع اهداف و طبع و ماهیت آنها و تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های از نوع غیرانتفاعی و غیربازرگانی، با مؤسسات بخش خصوصی، بالاختص آنها که فعالیت بازرگانی و انتفاعی انجام می‌دهند، تفاوت دارند. در این قسمت به لحاظ رعایت اختصار از تشریح اجزاء تشکیل دهنده سیستم کنترل داخلی و کاربرد آن در سازمان‌های بخش خصوصی صرف نظر نموده و به اجمال ویژگی‌های برخی از اجزای سیستم کنترل داخلی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و واحدهای تابع آن می‌پردازیم. تا از این طریق تصویری کلی از ساختار کنترل داخلی این قبیل سازمان‌ها برای خوانندگان ارائه گردد.

محیط کنترلی

مشابه سازمان‌های بخش خصوصی، محیط کنترلی در سازمان‌های بخش عمومی نیز از عوامل نظیر درستکاری، ارزشهای اخلاقی، صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت در تفویض اختیار و تعیین مسئولیت و شیوه سازماندهی و ارتقای کارکنان، تشکیل می‌شود. مجموعه این عوامل شرایطی را فراهم می‌نماید که سازمان‌های بخش عمومی بتوانند به اهداف از پیش تعیین شده دست

یافته و مقامات مسئول در مورد پیامدهای اقداماتی که انجام می‌دهند، پاسخگو باشند. به بیان دیگر محیط کنترلی جو عمومی سازمان‌های بخش عمومی را شکل داده و بر سایر اجزاء سیستم کنترل داخلی تأثیر می‌گذارند و زمینه لازم را برای اجرای صحیح آنها فراهم می‌کند.

براساس رابطه مسئولیت پاسخگویی که بین صاحبان حق و مقامات منتخب و منصوب مسئول برقرار است، محیط کنترلی به عنوان یکی از اجزاء مهم سیستم کنترل داخلی سازمان‌های بخش عمومی، باید از چنان قابلیت برخوردار باشد که شرایط را برای تحقق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی آماده نماید. به همین دلیل عواملی نظیر درستکاری و ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت کارکنان، روش مدیریت در مورد تعیین مسئولیت و تفویض اختیار و شیوه سازماندهی، هر یک به سهم خود در تحقیق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی تأثیر درخور ملاحظه داشته و پیش شرط آن محسوب می‌شود. ارتباط مسئولیت پاسخگویی و محیط کنترلی به عنوان جزئی از ساختار کنترلی داخلی، در سازمان‌های عمومی حکومت‌های مردم سالار، تحت تأثیر رابطه «مسئولیت پاسخگویی» و «حق پاسخ‌خواهی» از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌گردد. در این قبیل جوامع، شهروندان به عنوان صاحبان حق، قدرت و حق حاکمیت خود را به صورت امانت و برای مدت معین و از طریق انتخابات آزاد به اشخاص امین و مورد اعتماد تفویض می‌نمایند. اشخاصی که بدین ترتیب قدرت را برای مدت معین و به صورت امانت بدست می‌آورند، در مقابل مردم و در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، مسئولیت پاسخگویی داشته و سوگند یاد می‌کنند که این امانت را همچون امینی پارسا و فداکار به نمایندگان منتخب پس از خود بسپارند. بی‌تردید تحقق امانتداری و ادای مسئولیت پاسخگویی توسط مقامات منتخب و مسئول، مستلزم حاکم شدن جو صداقت و درستکاری بر کارکنان و مسئولان، اعتقاد و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی و ترویج و حاکم نمودن آن بر فضای عمومی سازمان‌های تحت سرپرستی، به‌کارگیری افراد با صلاحیت، ماهر و متخصص برای انجام صحیح وظایف و ارتقاء سطح کیفی

خدمات، ایجاد ساختار سازمان مناسب و کارا، تعیین شرح وظایف روشن و مشخص برای واحدها و کارکنان آنها، استفاده از روش‌های تعیین مسئولیت و تفویض اختیار مناسب به منظور تسریع در امر تصمیم‌گیری و جلوگیری از تمرکز امور، خواهد بود.

با این ترتیب، محیط کنترلی به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی مؤسسات عمومی بزرگ بالاخص دولت و شهرداری‌ها، با فراهم نمودن عوامل مشروحه فوق می‌تواند، در ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و مسئول و تأمین حق پاسخ‌خواهی شهروندان و مطالبات ایشان، نقش اساسی ایفا نموده و در ارتقاء آن مؤثر واقع شود، در غیر اینصورت و متناسب با تنزل سطح عوامل تشکیل دهنده محیط کنترل، سطح مسئولیت پاسخگویی نیز تنزل خواهد یافت.

فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی به مجموعه‌ای از خط مشی‌ها، روش‌ها و رویه‌های اطلاق می‌شود که مدیریت سازمان‌های عمومی و خصوصی با اعمال آنها از اجرای دستورات صادره و رهنمودهای ارائه شده، اطمینان معقول حاصل می‌نماید. به بیان دیگر مدیریت این قبیل سازمان‌ها به کمک فعالیت‌های کنترلی از انجام اقدامات لازم برای رویارویی به خطرهای که دستیابی به اهداف این قبیل سازمان‌ها را تهدید می‌کند، اطمینان حاصل می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی را بر مبنای رابطه آنها با اهداف سازمان‌ها به سه گروه عملیاتی، گزارشدهی مالی و رعایت قوانین و مقررات تقسیم می‌نمایند.

از آنجا که سازمان‌های بزرگ عمومی نظیر دولت و سازمان‌های تابع و شهرداری‌ها در قبال اهداف عملیاتی و رعایت قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارند و این مسئولیت را تا حدود زیادی از طریق گزارشگری مالی ادا می‌نمایند. لذا مدیریت این قبیل سازمان‌ها نیز برای رویارویی با خطرهای که هریک از اهداف فوق را تهدید می‌کنند، فعالیت‌های کنترلی مناسب حاوی خط مشی‌ها، روش‌ها و رویه‌های متنوع، طراحی و اعمال می‌نمایند. فعالیت‌های کنترلی در بخش عمومی با تأثیرپذیری

از مسئولیت پاسخگویی به گونه‌ای طراحی به مورد اجراء گذاشته می‌شود که مسئولیت پاسخگویی را تحقق و ارتقاء بخشد. همانطور که قبلاً بیان گردید، سیستم کنترل داخلی به طور کلی مکمل مسئولیت پاسخگویی بوده و در کلیه زمینه‌ها شرایط لازم را برای تحقق و ارتقاء آن فراهم می‌نماید. فعالیت‌های کنترلی دامنه بسیار وسیعی دارد و به نحوی طراحی و اجراء می‌شود که کلیه اهداف سازمان‌های عمومی را پوشش دهد. به عنوان مثال تهیه دستورالعمل‌های لازم برای اجراء صحیح قوانین و مقررات اعمال نظارت بر اجراء آنها، طراحی سیستم‌های مناسب برای کنترل بودجه و اقداماتی برای جلوگیری از جابه‌جائی اعتبارات و تفکیک اختیارات و مسئولیت‌های اداری و مالی مخارج و جلوگیری از تجمیع این قبیل اختیارات و مسئولیت‌ها در فرد واحد و تأکید بر روش‌های تفویض اختیار و مسئولیت مناسب، از جمله فعالیت‌های کنترلی بخش عمومی است که زمینه‌های لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و منصوب، در مورد رعایت قوانین و مقررات و تحقق اهداف مصوب که در بودجه سالانه به تصویب می‌رسد، فراهم می‌نماید.

با این ترتیب فعالیت‌های کنترلی در سازمان‌های بخش عمومی با تأثیرپذیری از ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی و متناسب با اهداف این قبیل سازمان‌ها، در چارچوب مفهوم مسئولیت پاسخگویی که برخاسته از ویژگی‌های محیط فعالیت و منبعث از یک عقیده و باور در حوزه فلسفه سیاسی است، طراحی و اجراء می‌شود. شیوه‌های کنترل در سازمان‌های بخش عمومی با افزایش و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی تعدیل و متناسب با آن تنظیم می‌شوند، لذا مفاهیم کنترل مسئولیت پاسخگویی در همه زمینه‌ها در تعامل با یکدیگر قرار می‌گیرند و این تعامل در شکل و نحوه اعمال فعالیت‌های کنترلی تأثیر خواهد گذاشت.

فردریک موشر، رئیس سابق دیوان محاسبات آمریکا که 15 سال اداره امور این نهاد را به عهده داشت، سه عنصر اساسی به شرح زیر را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی ضروری می‌داند.

الف- اولین عامل ضروری برای تحقق مسئولیت پاسخگویی، اطلاعات درباره تصمیمات و اعمالی است که افراد یا سازمان‌ها بابت آنها در قبال مردم پاسخگو می‌باشند.

ب- دومین پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگویی، وجود اشخاص یا سازمان‌های بی‌طرف و مستقل خارج از سازمان است که قادرند این اطلاعات را مورد بازرسی و رسیدگی قرار داده و بر اساس آن اقدام مناسب نمایند.

ج- سومین عامل ضروری برای تحقق مسئولیت پاسخگویی، الزام به اقدام به اقدام بر مبنای این قبیل اطلاعات به منظور رفع نارساییها و بهبود عملکرد و اعطای پاداش برای عملکرد خوب و اعمال تنبیه برای خطاها، عدم کارائی و اثربخشی.

همانطور که قبلاً بیان گردید، در جوامع مبتنی بر دموکراسی، حق دانستن حقایق از حقوق طبیعی شهروندان است و این حق از طریق تهیه اطلاعات و انتشار علنی آن و ایجاد شرایط لازم برای دسترسی سریع شهروندان به اطلاعات، تأمین می‌شود. بنابراین تهیه اطلاعات و انتشار عمومی گزارش‌های مالی و غیرمالی (ارتباطات) دو شرط لازم و کافی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی است. سیستم حسابداری به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی در ایفای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول و تأمین حق پاسخ‌خواهی شهروندان، نقش در خور ملاحظه‌ای دارد و به عنوان ابزار اصلی تحقق مسئولیت پاسخگویی مورد توجه قرار می‌گیرد. سیستم حسابداری مورد استفاده سازمان‌های بخش عمومی، تحت تأثیر ویژگی‌های کنترلی برخاسته محیط فعالیت و به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود که نیازهای کنترلی

برخاسته از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیرانتفاعی این قبیل سازمان‌های را تأمین و موجب تحقق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی شود.

با این ترتیب نظام حسابداری سازمان‌ها بخش عمومی، برای تأمین دو نیاز اساسی برخاسته از ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت که بر کنترل بودجه مصوب سالانه و حصول اطمینان از مصرف وجوه در هدف‌های معین تأکید دارد، با مشخصات زیر طراحی و به مورد اجراء گذاشته می‌شود.

حسابداری حساب‌های مستقل: یکی از ویژگی‌هایی که سازمان‌های بخش عمومی را از سازمان‌های بخش خصوصی متمایز می‌نماید، مالیکیت این قبیل سازمان‌هاست. اموال بزرگ عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی نبوده و متعلق به عموم شهروندان یک کشور می‌باشد. به بیان دیگر در این قبیل سازمان‌ها مالکیت انفرادی که قابلیت انتقال یا فروش داشته باشد وجود ندارد و دارای‌ها یا درآمدهای آنها به صورت انفرادی توزیع نگردیده و نمی‌تواند در جهت منافع اشخاص یا گروه‌های خاص مورد استفاده قرار گیرد. در مقابل، مالکیت واحدهای انتفاعی بخش خصوصی متعلق به شخص حقیقی و یا حقوقی است. به همین دلیل در این قبیل واحدها ابتدا تئوری حسابداری «مالکیت انفرادی» و تئوری حسابداری «تفکیک شخصیت» استفاده گردیده است.

تئوری مالکیت: این تئوری منحصراً بنگاه اقتصادی را از دیدگاه مالکین مورد توجه قرار می‌دهد. در این تئوری مالیک در مرکز ثقل منافع واحد تجاری قرار دارد و فرض می‌شود که دارای‌ها در تملک او هستند و بدهی‌ها نیز به عنوان تعهدات وی تلقی می‌شوند. برخی صاحب‌نظران بدهی‌ها را دارای‌های منفی و سرمایه را خالص ثروت مالک محسوب می‌نمایند. در این تئوری ترازنامه عبارت است از وضعیت مالی سهامداران و صورتحساب سود و زیان نیز صورت تغییرات در وضعیت مالی سهامداران می‌باشد و معادله حسابداری به شرح زیر است:

حقوق صاحبان سهام = بدهی‌ها - دارای‌ها

این تئوری بر ترازنامه تأکید داشته و درآمدها افزایش در ثروت و هزینه‌ها کاهش در ثروت می‌باشد. بهره بدهی‌های بلند مدت و مالیات هزینه تلقی و به همین دلیل از درآمد کسر می‌شوند. در بیشتر مؤسسات انفرادی یا مؤسسات با سهم‌الشرکه کاربرد دارد.

تئوری تفکیک شخصیت¹⁵: در این تئوری شخصیت بنگاه اقتصادی از امور شخصی و منافع مالکین و یا سایر دارندگان حقوق مالکیت، مجزا و مستقل است. بنابراین مؤسسه شخصیت مستقلی است و گزارش‌های آن خطاب به کلیه کسانی است که نسبت به آن ذی‌علاقه هستند. در این تئوری شرکت در مرکز نقل اهداف حسابداری قرار دارد و دارائیه‌ها در تملک شرکت بوده و بدهی‌ها نیز جزو تعهدات شرکت محسوب می‌شود. معادله حسابداری در تئوری تفکیک شخصیت بدین شرح است:

$$\text{دارای‌ها} = \text{بدهی‌ها}$$

در این معامله بدهی‌ها که شامل حقوق صاحبان سهام نیز خواهد بود، بر سود و زیان تأکید دارد. چون شرکت مسئول ایفای تعهدات در مقابل مالکین است، خالص درآمد (سود) باقیمانده تغییرات در حقوق صاحبان سهام را نشان می‌دهد و افزایش ثروت مالکین نمی‌باشد بلکه فقط زمانی افزایش ثروت شخصی مالکین محسوب می‌شود که تقسیم گردد. بنابراین برعکس تئوری مالکیت انفرادی، در این تئوری سود انباشته تقسیم نشده، حقوق سهامداران تلقی نمی‌شود. در تئوری تفکیک شخصیت، درآمد توسط مؤسسه ایجاد می‌گردد و هزینه نیز عبارت از کالا و خدماتی است که برای ایجاد درآمد مصرف می‌شوند. بنابراین هزینه‌ها موجب کاهش درآمد می‌شوند و تفاوت آنها معرف سود شرکت خواهد بود که یا صرف سرمایه‌گذاری مجدد می‌شود و یا از طریق سود سهام توزیع می‌گردد. بیشتر در شرکت‌های سهامی و سایر مؤسساتی که شخصیت مالک از مؤسسه جدا می‌باشد، کاربرد دارد.

تئوری وجوه 16: تئوری وجوه یا تئوری حساب‌های توسط واتر 17 توسعه یافت. او عقیده داشت که تئوری مالکیت فردی، و تئوری تفکیک شخصیت، نارسایی‌های غیر قابل قبولی دارند زیرا تئوری مالکیت فردی، در مورد شرکت‌ها که مالکین بر اساس معامله سهام تغییر می‌کنند نامناسب است و در تئوری تفکیک شخصیت نیز، استقلال شخصیت زیر سؤال است. واتر در فصل اول کتاب تئوری وجوه اظهار می‌دارد که هیچکدام از تئوری‌های مالکیت فردی و تفکیک شخصیت به صورت کلی و در تمام ابعاد نمی‌تواند مرجع مناسبی برای چارچوب حسابداری باشد. هر یک از آنها در مفهومی از شخصیت که روی آن تمرکز می‌شود ارزشمند است. تفاوت اساسی آنها در این است که فرد حقیقی مالک است یا شخصیت فرضی با نام شرکت سهامی.

در اینجا قصد نداریم که تئوری وجود را با سایر تئوری‌ها مقایسه نموده و مزایا و معایب آنها را مطرح نمائیم بلکه به لحاظ کاربرد وسیع تئوری وجود در مؤسسات غیرانتفاعی از جمله دولت و سازمان‌های تابعه، صرفاً به معرفی این تئوری بسنده خواهیم کرد. در این تئوری مجموعه‌ای از عملیات تفکیک و مجموعه‌ای از دارای‌ها برای تحقق اهداف آن عملیات اختصاص می‌یابد. در تئوری وجوه به جای آنکه مؤسسه یک شخصیت حسابداری باشد، هر منبع تأمین مالی که برای هدف معینی اختصاص یابد می‌تواند یک شخصیت حسابداری جداگانه محسوب گردد. براساس این تئوری و به لحاظ ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های دولتی، حساب مستقل “Fund” از یک منبع تأمین مالی (شامل مبانی وجه نقد یا در حکم نقد و سایر دارای‌های جاری) و یک واحد حسابداری (شامل تعدادی حساب “Account” خود تراز)، به عنوان یک شخصیت حسابداری مستقل “Accounting” تشکیل می‌شود. در تئوری وجوه، معادله حسابداری برای هر حساب مستقل عبارت است از:

دارای‌ها = محدودیت‌ها

منظور از معادله فوق در تئوری حساب مستقل این است که مقداری منابع مالی برای اجرای یک سری عملیات یا فعالیت که به تحقق اهدافی منجر خواهد گردید، اختصاص

یافته و یابد منحصرأً در اجرای همان فعالیت‌ها و عملیات مصرف گردد. دولت در قبال استفاده از منبع مالی و اهداف تعیین شده برای آن، مسئولیت پاسخگویی خواهد داشت.

بنابراین هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل یا مجموعه‌ای از حساب‌های متوازن می‌باشد که درآنها وجوه نقد و سایر دارای‌ها، بدهی‌ها، اندوخته‌ها، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیت‌ها و عملیات حاصل با نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده‌اند، ثبت می‌شوند. 18

با توجه به تعریف فوق، ایجاد هر حساب مستقل مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی زیر است:

الف: وجود یک واحد مالی مستقل 19، شامل وجوه نقد و سایر دارای‌هایی که طبق مقررات به مقاصد و مصارف معین یا برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌های خاص تخصیص یافته‌اند.

ب: وجود یک واحد حسابداری دو طرفه مستقل 20، که فعالیت‌های مالی مربوط به واحد مالی مستقل در آن ثبت می‌گردند.

هر واحد مالی و حسابداری مستقل به موجب قوانین و مقررات ایجاد می‌شود و مصرف منابع مالی آن نیز تابع محدودیت‌ها، تشریفات و مقررات مصوب می‌باشد. هیأت استانداردهای حسابداری دولتی سه اصل از اصول حسابداری دولتی را به نگهداری حساب‌های مستقل، تعداد حساب‌های مستقل و انواع حساب‌های مستقل اختصاص داده است. طبق بیانیه مفهومی شماره یک GASB یکی از ویژگی‌های کنترلی محیط فعالیت‌های غیربازرگانی دولت که نقش مسئولیت پاسخگویی را در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی برجسته می‌نماید، استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل به منظور اعمال کنترل‌های لازم در مصرف منابع مالی دولتی در محل قانونی خود، می‌باشد. در چارچوب بیانیه مفهومی شماره یک، بیانیه‌های اصول

در مورد لزوم نگهداری حساب‌های مستقل برای وجوه که استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل را در مورد وجوه دولتی و امانی و سرمایه‌ای الزامی می‌نماید، صادر گردیده است. اصل تعداد حساب‌های مستقل و همچنین اصل انواع حساب‌های مستقل نیز به منظور ایجاد تسهیلات لازم در اجرای حسابداری حساب‌های مستقل و جلوگیری از پیچیدگی سیستم حسابداری مورد نظر صادر گردید.

علاوه بر کشور آمریکا، نظام حسابداری حساب‌های مستقل به شیوه‌های مختلف در سایر کشورهای اروپایی و آسیایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در اصل 55 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بر مصرف هر وجهی در محل خود تأکید ورزیده و همین حکم، استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل به منظور حصول اطمینان از استفاده منابع مالی در تحقق اهداف مصوب را الزامی می‌نماید. با توجه به تأکید اصل 55 قانون اساسی، سیستم حسابداری حساب‌های مستقل بر طبق تئوری وجود در مورد منابع مالی دولتی و وجوه، امانی و وجوه شرکت‌های دولتی در این مورد استفاده گردیده است.

علی‌رغم مخالفت‌ها و حمایت‌های چند ساله اخیر در مورد استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل در کشورهای پیشرفته، استفاده از این سیستم بر مبنای تئوری کماکان ادامه یافته و چارچوب‌های نظری و استانداردهای حسابداری دولتی اغلب کشورها، بر تأثیر استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل در تحقق و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی تأکید دارند. اگرچه استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل موجب تحقق مسئولیت پاسخگویی می‌شود لیکن در دهه آخر قرن بیستم به صورت قابل ملاحظه‌ای با تعدد حساب‌های مستقل که موجب پیچیدگی و گمراهی استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری می‌گردد، مخالف شده است. مخالفت‌های صاحب‌نظران در مورد تعدد حساب‌های مستقل موجب تحولاتی در مورد ادغام برخی از حساب‌های مستقل در یکدیگر و کاهش تعداد این قبیل حساب‌های مستقل در نظام‌های حسابداری

دولتی جدید که برای ورود به قرن بیست و یکم توسط برخی کشورهای پیشرفته طراحی شده، گردیده است.

حسابداری بودجه‌ای: از آنجا که مخارج سازمان‌های بزرگ بخش عمومی در قالب بودجه سالانه پیش‌بینی و به تصویب مراجع قانونگذاری می‌رسد، التزام به کنترل بودجه از اهمیت زیادی برخوردار است. به همین دلیل طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، جزء لاینفک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی این قبیل سازمان‌ها خواهد بود. بخش در خور ملاحظه‌ای از مسئولیت پاسخگویی دولت و شهرداری‌ها به عنوان سازمان‌های بزرگ بخش عمومی به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می‌شود، لذا تحقق این مسئولیت مستلزم نگهداری حساب‌های بودجه‌ای از طریق یک سیستم کنترل بودجه‌ای کارآمد و تهیه و انتشار گزارش‌های بودجه‌ای خواهد بود. بنابراین سیستم کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی، جایگاه ویژه‌ای خواهد داشت.

تا قبل از سال‌های 1990 در اغلب کشورهای پیشرفته از جمله آمریکا و کشورهای اروپایی سیستم‌های کنترل بودجه‌ای دولت و دستگاه‌های اجرایی تابع بدون ارتباط با حسابداری مالی و به صورت یک طرفه و آماری طراحی و به مورد اجرا گذاشته شده بود. در حال حاضر نیز در بیشتر کشورهای در حال توسعه، نظام‌های حسابداری دولتی فاقد یک سیستم کنترل بودجه‌ای مؤثر و مرتبط با سیستم حسابداری مالی می‌باشد. به لحاظ اهمیتی که سیستم کنترل بودجه‌ای در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها دارد، ارتباط منطقی این سیستم با سیستم حسابداری مالی دولت و واحدهای تابعه، نقش قابل ملاحظه‌ای در ارتقاء قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایفا می‌نماید.

در سال‌های اخیر، بیشتر کشورهای اروپایی، اصلاحات مهمی در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عمل آورده‌اند. به عنوان نمونه کشور اسپانیا در 1990،

فرانسه در سال 1994، ایتالیا در سال 1994، انگلیس در سال 1994، سوئیس در سال 1988 و بلژیک در سال 1992، از جمله کشورهای هستند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود را به نحوی اصلاح نمودند که سیستم کنترل بودجه‌ای آن ارتقاء یافته و بین این دو سیستم ارتباط منطقی ایجاد شده است.

برای تعیین جایگاه سیستم کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و روشن شدن اهمیت این سیستم در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت، به نکات مورد تأکید در بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی استناد می‌نمائیم.

GASB در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام نموده است که بودجه مهمترین سند مالی دولت است و از بودجه به عنوان برنامه‌ای برای هماهنگی درآمد و هزینه و یا مبالغی پول که برای تحقق اهداف خاصی لازم و یا در دسترس است، یاد نموده است (بند 119). در این بیانیه چهار ویژگی مهم برای بودجه ارائه شده است که قبلاً به آن اشاره گردید.

در بند 133 همان بیانیه مقرر گردیده که همه گروه‌های استفاده کننده از اطلاعات مالی دولتی، تمایل دارند ارقام واقعی را با ارقام بودجه مصوب مقایسه نمایند. به عنوان مثال شهروندان، نمایندگان قانونی آنها و سازمان‌های قانونی نظارت کننده می‌خواهند از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مصوب اطمینان حاصل نمایند. مصرف بیش از اعتبارات مصوب به معنی ضعف مدیریت مالی، ضعف سیستم کنترل بودجه‌ای و شرایط غیر قابل پیش‌بینی می‌باشد. از سوی دیگر صرفه‌جویی در مصرف اعتبارات به معنی عدم ارائه خدمات بیشتر در قالب اعتبارات معین خواهد بود. در بند 158 نیز GASB مقرر می‌دارد که دستیابی به حداقل مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی، مستلزم تهیه اطلاعاتی است که شهروندان از عملکرد دولت در چارچوب مصوبات قانونی اطمینان حاصل نمایند.

با این ترتیب از دیدگاه هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) اطلاعاتی که سیستم کنترل بودجه‌ای از طریق گزارشگری مالی تهیه و ارائه می‌نماید، در ادای مسئولیت پاسخگوی دولت بسیار مؤثر است.

در بند 11 بیانیه مفهومی شماره یک هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) مصوب سال 1993 مقرر شده است که یکی از نیازهای اطلاعاتی شهروندان و نمایندگان قانونی آنها، حصول اطمینان از رعایت کامل بودجه مصوب می‌باشد. آنها به دنبال پاسخ به این سؤال مهم هستند که کدام اختیارات قانونی برای تأمین مالی فعالیت‌های دولتی و مصرف این قبیل منابع مالی، فراهم شده است و چگونه تأمین مالی گردیده‌اند؟ آیا تأمین منابع مالی و مصرف آن بر طبق اختیارات قانونی بوده است؟ چقدر انحراف وجود دارد؟ یادآوری این نکته نیز ضروری است که التزام کامل به رعایت مفاد بودجه مصوب در رأس اهداف چهارگانه گزارشگری مالی دولت فدرال قرار گرفته و در بند 13 در مورد هدف شماره یک گزارشگری مالی مقررگرفته است.

گزارشگری مالی دولت فدرال باید دولت را در ادای مسئولیت پاسخگویی از نظر کسب منابع مالی از طریق مالیات‌ها و غیره و انجام مخارج در قالب بودجه مصوب و رعایت قوانین و مقررات مربوط یاری نماید. گزارشگری مالی فدرال باید اطلاعاتی را در زمینه‌های زیر فراهم نماید:

- منابع مالی چگونه تأمین و مصرف گردیده و آیا تحصیل و مصرف این منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی صورت گرفته است.

- وضعیت و جایگاه منابع بودجه‌ای چگونه است.

- اطلاعات مربوط به مصرف منابع بودجه‌ای چگونه با اطلاعات مربوط به بهای تمام شده خدمات ارتباط پیدا می‌کند و آیا اطلاعات مربوط به وضعیت منابع بودجه‌ای با سایر اطلاعات حسابداری در مورد دارائی‌ها و بدهی‌ها سازگار است.