

## **Conceptual analysis of India's public sector accounting system**

**Rasool Sarihi**

PhD in Governmental Management, Islamic Azad University, Science and  
Research Branch, Tehran, Iran || rasoolsarihi@gmail.com

**Received: 2021/03/28 Accepted: 2021/04/24**

### **Abstract**

Public sector accounting is the system of accounting that involves recording and maintenance of books of accounts by the government authorities on their financial performance. There are three categories of organisations normally working in any environment: public, private and non-profit concerns. Each of these organisations are working on a different motive, for instance private sector organisations run for making more profit for their long-existence, public organisations or governments work for socio-economic sustainable development of the country, where as NGOs are for rendering the services to the society at large. If this is the reality, it is clear that the financial transactions of each of these organisations are different from each other. So it is not possible to record their transactions as per single accounting standard. Hence, it is necessary to have different accounting standards applicable to these organisations individually. Government accounts must be available to the public in a transparent manner. To ensure this, it is necessary to have standards which are applicable to public sector to account for their financial transactions. The present paper is intended to analyse the public sector accounting system at the global level and in Indian context.

**Keywords:** Public sector accounting, Cash basis, Accrual basis, IPSASs, IGASs.

## تجزیه و تحلیل مفهومی سیستم حسابداری بخش عمومی کشور هند

### رسول صریحی

دکتری مدیریت دولتی گرایش تصمیم‌گیری و خط‌مشی‌گذاری عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی،

واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

rasoolsarihi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۴

### چکیده

حسابداری بخش عمومی، شکلی از سیستم حسابداری است که شامل ثبت و نگهداری دفاتر حسابداری از سوی مقامات دولتی پیرامون عملکرد مالی‌شان است. سه دسته سازمان وجود دارند که معمولاً در هر محیطی کار می‌کنند: سازمان‌های عمومی، سازمان‌های خصوصی و سازمان‌های عام‌المنفعه. انگیزه هر یک از سازمان‌های فوق برای کار متفاوت است، مثلاً سازمان‌های بخش خصوصی برای بقای طولانی مدت‌شان به دنبال سودآوری هستند، سازمان‌های عمومی یا خود دولت‌ها به دنبال توسعه اقتصادی-اجتماعی پایدار کشور هستند و سازمان‌های غیردولتی عمدتاً به دنبال ارائه خدمات به جامعه‌شان هستند. اگر جمله فوق واقعیت داشته باشد، مشخص است که معاملات مالی هر یک از این سازمان‌ها با یکدیگر متفاوتند. بنابراین ثبت معاملات سازمان‌های مذکور طبق یک استاندارد حسابداری واحد میسر نیست. از این رو لازم است که استانداردهای مختلف حسابداری را در اختیار داشت و آنها را به شکل جداگانه برای این سازمان‌ها اعمال کرد. حساب‌های دولتی باید به صورت شفاف در دسترس عموم باشد. برای اطمینان از این امر باید استانداردهایی در اختیار داشت که در بخش‌های عمومی قابل اجرا باشد و از این طریق معاملات مالی‌شان را محاسبه کنند. هدف مقاله حاضر تحلیل سیستم حسابداری بخش عمومی در سطح جهانی و نیز کشور هندوستان است.

**واژگان کلیدی:** حسابداری بخش عمومی، مبنای نقدی، مبنای تعهدی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استانداردهای حسابداری دولتی هند.

## ۱. مقدمه

حسابداری بخش عمومی شکلی از سیستم حسابداری است که شامل ثبت و نگهداری دفاتر حسابداری از سوی مقامات دولتی پیرامون عملکرد مالی‌شان است. خصوصیات اصلی روش سنتی حسابداری بخش عمومی عمدتاً بر مبنای نگهداری دفتری حسابداری ساده و نیز ثبت وقایع مالی به صورت نقدی است. اما با گذشت زمان حسابداری بخش عمومی از طریق روش‌های نوین و مختلف ثبت و افشای امور مالی در بخش‌های عمومی دگرگون شد، یعنی با کمک استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابداری به سیستم حسابداری تعهدی بدل گشت (گارسیا، ۲۰۱۴). با استفاده از تدوین «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» می‌توان در صورت‌های مالی دولت، اصلاح فوق را انجام داد، لذا آن را طرح بین‌المللی هماهنگی حسابداری می‌دانند و بانی آن «فدراسیون بین‌المللی حسابداران» است. سه دسته سازمان وجود دارند که معمولاً در هر محیطی کار می‌کنند: سازمان‌های عمومی، سازمان‌های خصوصی و سازمان‌های عام المنفعه. انگیزه هر یک از این سازمان‌ها برای کار متفاوت است. مثلاً سازمان‌های بخش خصوصی برای بقای طولانی مدت‌شان در پی سودآوری بیشتر هستند، سازمان‌های عمومی یا خود دولت‌ها به دنبال توسعه اقتصادی-اجتماعی پایدار کشورند و سازمان‌های غیردولتی موسوم به «ان.جی.ا» به صورت گسترده تلاش می‌کنند به جامعه‌شان خدمت‌رسانی کنند. اگر جمله فوق واقعیت داشته باشد، بدیهی است که معاملات مالی هر یک از این سازمان‌ها با یکدیگر متفاوت است. بنابراین ثبت معاملات‌شان طبق استانداردهای حسابداری واحد میسر نیست، از این رو واجب است که استانداردهای حسابداری مختلفی را در اختیار داشت تا به شکل جداگانه برای این سازمان‌ها اجرا شوند. حسابداری بخش عمومی شکلی از سیستم حسابداری است که از دولت حمایت می‌کند تا اطلاعات مربوط به امور مالیش را ثبت کند و در خدمت شکل‌گیری سیاست‌های پولی و مالی دولت است. سیستم حسابداری عمومی دارای ترکیب زیر است:

- مدارک مستند برای معاملات مالی
- حساب‌های بانکی که از طریق‌شان پرداخت‌ها و رسیدها انجام می‌شود.
- سوابق حسابداری نظیر دفتر نقدی، دفتر حساب و غیره
- روش‌ها و کنترل‌های حسابداری
- داده‌های گردآوری‌شده حسابداری
- گزارشات حسابداری داخلی
- صورت‌های مالی خارجی
- کارکنان

به غیر از مولفه‌های ذکر شده‌ی بالا که در سیستم حسابداری عمومی جای دارند، برخی سیستم‌های زیرحسابداری نیز وجود دارند که به قرار زیرند:

- دفتر کل
- فهرست حقوق و دستمزد
- بدهی‌ها
- مطالبات (دریافتنی‌ها)
- دارایی‌ها و بدهی‌ها شامل مدیریت نقدینگی

### ۱.۱. نقش «موسسه حسابداران رسمی هندوستان» در هماهنگی حسابداری بخش عمومی

«موسسه حسابداران رسمی هندوستان» نه تنها در تعیین استانداردهای حسابداری برای بخش خصوصی مشارکت دارد، بلکه در تنظیم استانداردهای حسابداری عمومی نیز نقش دارد. این موسسه استانداردهای حسابداری مختلفی را برای تشکیلات بخش عمومی نظیر واحدهای تجاری محلی از قبیل شرکت «میونیسپال کورپوریشن» و غیره صادر کرده است. متصدی حسابداری زمانی که مشغول نهایی‌سازی حساب این تشکیلات است، باید بررسی کند که آیا تمام دستورالعمل‌های مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی رعایت شده‌اند یا خیر. امروزه شاهدیم که کشورهای جهان کمابیش به یکدیگر وابسته‌اند و برای آنکه دولت‌شان در سطح بین‌الملل از لحاظ امور مالی به رسمیت شناخته شود، لازم است که از مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی حسابداری تغییر رویه دهند. مبنای تعهدی حسابداری در زمینه شناسایی، اندازه‌گیری و افشای عناصر مالی مختلف نظیر دارایی‌ها، بدهی‌ها، عواید و درآمد کمک چشمگیری می‌کند. چنین مزیتی از سوی دولت هندوستان تحقق یافته است و این کشور اکنون تلاش بیشتری برای پیشرفت سیستم حسابداریش انجام می‌دهد تا استانداردهای جهانی را کسب کند. لذا برای آنکه دستور کار دولت مورد حمایت قرار گیرد، واجب است که دانشگاهیان، محققان و متخصصانی که در این زمینه مشارکت بیشتری دارند، حمایت شوند. از طرف دیگر حساب‌های دولت باید به شکلی شفاف در دسترس مردم قرار گیرند. برای اطمینان از این امر وجود استانداردهایی لازم است که در بخش عمومی برای محاسبه معاملات مالی (دولت) قابل اجرا است، از این رو هدف مقاله حاضر تحلیل حسابداری بخش عمومی در زمینه‌ی جهانی و نیز در زمینه هندوستان است. بخش بعدی این مقاله به مرور تحقیقات، اهداف، مباحث و نتیجه‌گیری‌ها می‌پردازد.

## ۲. بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق

این بخش از مقاله به تحلیل تحقیق موجود پیرامون موضوع فعلی می‌پردازد تا از این طریق بخش دست-نخورده سناریوی هندوستان شناسایی شود.

لاپسلی (۱۹۸۸) مفاهیم مختلف حسابداری بخش عمومی از جمله تحولات فعلی و زمینه‌های نادیده گرفته‌شده را تحلیل کرده است. یکی از تحولات برجسته در این زمینه استفاده از روش‌های فعلی تحقیق در حسابداری مدیریت و حسابداری داخلی موسسات بخش عمومی است. این مطالعه همچنین غفلت قابل‌ملاحظه‌ای را از سوی محققان حسابداری بخش عمومی نشان می‌دهد، از سوی محققان مذکور تأمین مالی موسسات بخش عمومی را بر عهده دارند.

نیوبری (۲۰۱۵) دریافته است که قانون مالی عمومی استرالیا بر پاسخ‌گویی عمومی تأکید دارد، اما چنانچه اختیارات نظارتی و اگزارشده بکار روند، در این صورت اصطلاحاتی نظیر پاسخ‌گویی و پاسخ‌گویی عمومی مورد تفسیر مجدد و دقیق قرار می‌گیرند. در این مطالعه مساله اصلی این است که آیا «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» باید برای همه دولت‌ها اعمال شود (یا خیر) و آیا ادارات عمومی باید پاسخ‌گویی عمومی باشند (یا خیر)، از این رو ادارات فوق مجازند افشاها را به شکل تقلیل‌یافته در گزارشات مالی منتشر شده‌شان منعکس کنند.

براسی و همکاران (۲۰۱۹) به تحلیل نقش و تأثیر حسابداری در حوزه‌های پراکنده نظریه ارزش عمومی پرداختند. این مطالعه نشان داد که فقدان تحقیقات تجربی و تعداد محدود مقالات حسابداری برای ایجاد ارزش عمومی به این معنی است که متخصصان حسابداری برای دستیابی به درک عمیق‌تر از نحوه فرآیند ایجاد ارزش عمومی ناگزیرند به «رکود نظری» بپردازند.

جایاسینگل و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که توسعه سریع حسابداری بخش عمومی، پاسخ‌گویی و حسابرسی در قدرت‌های اقتصادی نوظهور، چالش‌های نظری و تجربی ایجاد می‌کند، زیرا روش‌های مختلفی وجود دارند که در آنها تغییرات و اصلاحات بخش عمومی محقق می‌شود و درون موسسات به اجرا درمی‌آیند.

سنارا و اُکوات (۲۰۱۵) به تحلیل دلایل اتخاذ «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» از سوی کشور سریلانکا پرداخته‌اند. مطالعه آنها نشان داد که اصلاحات بخش عمومی و تغییر رویه از حسابداری مبتنی بر وجه نقد به حسابداری مبتنی بر تعهد در بخش عمومی به شدت تحت تأثیر فشارهای جهانی است که از سوی سازمان‌های بین‌المللی نظیر «هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی» و «بانک جهانی» تحمیل می‌شوند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که جهانی‌سازی تأثیر نامطلوبی روی استانداردهای حسابداری بخش عمومی داشته است و مسائل ساختاری

عمده‌ای وجود دارند که هنوز حل نشده باقی مانده‌اند. به علاوه معضلات فزاینده‌ای مبنی بر این مساله وجود دارد که آیا اتخاذ حسابداری مبتنی بر تعهد ارزش، هزینه‌ها و خطرات اضافی را دارد یا خیر.

### ۳. شکاف تحقیقاتی

تحلیل تحقیقات موجود نشان داد که مطالعات عمدتاً روی سازوکارهای عملیاتی حسابداری بخش عمومی تمرکز دارند و از این رو تحقیقات فوق تأکید دارند که تحقیقات بیشتری برای اجرای سیستم تعهدی در بخش عمومی نیاز است. از این رو هدف مطالعه حاضر تحلیل مفهومی مبنای نقدی و تعهدی حسابداری بخش عمومی در زمینه جهانی و نیز کشور هندوستان است.

### ۴. اهداف

مطالعه شکاف تحقیقاتی مورد تحلیل قرار گرفته است و اهداف زیر شناسایی شده‌اند:

- تحلیل مفهومی سیستم حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقد و تعهد.
- بررسی روند تنظیم «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی».
- بررسی سیستم حسابداری بخش عمومی در زمینه کشور هندوستان.

### ۵. روش

مطالعه حاضر یک ماهیت مفهومی دارد و بر اساس داده‌های ثانویه‌ای پیش می‌رود که از طریق منابع منتشر شده نظیر مقالات پژوهشی، وبسایت‌ها و غیره جمع‌آوری شده‌اند.

#### ۵.۱. مبنای حسابداری در بخش عمومی

حسابداری معاملات مالی عمدتاً دو مینا دارد: یکی مبنای نقدی و دیگری مبنای تعهدی است. توصیه می‌شود که بخش عمومی مبنای تعهدی حسابداری را در پیش بگیرد. زیرا اگر بخش عمومی بر مبنای نقدی عمل کند، محاسبه بدهی‌های قابل توجه نظیر حقوق بازنشستگی کارمندان، وام‌ها و دارایی‌ها، املاک و تجهیزات ناممکن است و همچنین رعایت اصول احتیاط در حسابداری میسر نیست. «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» برای جلوگیری از این مشکل واحدهای تجاری بخش عمومی را تشویق می‌کند که مبنای تعهدی حسابداری را اتخاذ کنند. مبنای تعهدی حسابداری، مدیریت مالی را بهبود می‌بخشد و شفافیت را افزایش می‌دهد و چشم‌انداز جامع و دقیق‌تری را از وضعیت مالی دولت به دست می‌دهد.

### ۲,۵. مسائل مربوط به حسابداری تعهدی در بخش عمومی

سیستم حسابداری نقدی و تعهدی را می‌توان در حسابداری بخش عمومی مشاهده کرد. الگوی حسابداری تعهدی در مراحل اولیه، مناسب‌ترین الگو برای بخش عمومی است. هدف اصلی حسابداری تعهدی رعایت قوانین و مقررات است. مساله اصلی در سیستم نقدی حسابداری این است که این سیستم اطلاعات کم و ناچیزی در مورد بدهی‌هایی به دست می‌دهد که یک سازمان در آینده ملزم به پرداخت-شان است. علاوه بر این سیستم فوق مزایایی را که می‌توان از دارایی‌های خریداری شده طی یک دوره زمانی بدست آورد، محقق نمی‌سازد. بیشتر گزارشات مالی اطلاعات کامل به مدیران مالی و سایر سهامداران (تصمیم‌گیرندگان) نمی‌دهند. اما بیشتر کشورها از دیرباز حسابداری نقدی را بکار گرفته‌اند و اینگونه اطلاعات ترازنامه دوره‌ای را ارائه می‌دهند. حسابداری تعهدی یک سیستم حسابداری است که در آن معاملات زمانی مشخص می‌شوند که این رویداد مالی بدون در نظر گرفتن زمان دریافتی‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوطه انجام پذیرد. از این رو در این سیستم شناسایی درآمد زمانی میسر است که درآمد کسب شود و هزینه‌ها نیز زمانی رخ می‌دهند که بدهی بالا بیاید یا منابع تمام شوند. در سیستم حسابداری نقدی درآمدها تنها زمانی کسب می‌شوند که پول دریافت شود و هزینه‌ها زمانی پیش می‌آیند که پول نقد پرداخت شود. حسابداری تعهدی بهره‌وری مدیریت عمومی را به حداکثر می‌رساند و می‌توان حسابداری تعهدی را با هزینه‌ای ناچیز برای جامعه محقق ساخت.

### ۳,۵. مزایای حسابداری تعهدی

موقعیت مالی که تحت سیستم حسابداری تعهدی است، اطلاعات مربوط به وضعیت مالی واحدهای تجاری و دارایی و بدهی‌های جاری همگی از طریق تهیه ترازنامه شناخته می‌شوند. حسابداری تعهدی برای واحدهای تجاری عمومی ضروری است تا از این طریق بتوانند پیرامون بدهی تأمین اعتبار خدمات ارائه شده تصمیمات لازم را بگیرند و برای ملزومات آتی بودجه پیرامون نگهداری و جایگزینی دارایی برنامه‌ریزی کنند و همچنین در مورد بازپرداخت بدهی‌های موجود تصمیم بگیرند و این مساله واحدهای تجاری را قادر می‌سازد تا وضعیت نقدینگی و همچنین تأمین مالی نیازمندی‌ها را به شکلی کارآمد و موثر مدیریت کنند. مهم‌تر از همه آنکه سیستم تعهدی بر تصمیمات مالی پیرامون دارایی‌های خالص یا حقوق صاحبان سهام تأکید دارد که به نوبه خود باعث می‌شود واحدهای تجاری هنگام تصمیم‌گیری‌های مهم مالی یک چشم‌انداز طولانی مدت داشته باشند. چنانچه عملکرد مالی تحت سیستم حسابداری تعهدی باشد، صورت درآمد حسابداری زمانی حاصل می‌آید که اطلاعات کاملی از عایدی‌ها و هزینه‌ها تهیه شوند. صورت درآمدها به دولت‌ها کمک می‌کنند تا مدیریت را با استفاده از نتایج و مدیریت منابع متمرکز کنند. اطلاعات پیرامون عایدی‌ها مهم است و به کمک آن تأثیر مالیات بر وضعیت مالی دولت و

همچنین نیاز به استقراض در بلندمدت ارزیابی می‌شود، از سویی هم آگاهی از هزینه‌ها بسیار ضروری است، زیرا می‌توان ملزومات عایدی، پایداری برنامه‌های موجود و هزینه برآوردشده فعالیت‌ها و خدمات پیشنهادی را ارزیابی کرد. حسابداری نقدینگی، جریان‌ات نقد در حسابداری تعهدی نادیده گرفته نمی‌شود، زیرا مدیریت نقدینگی یک بخش جدایی‌ناپذیر از حسابداری مبتنی بر تعهد و نیز چارچوب مدیریت مالی است. صورت مالی جریان‌ات نقدینگی ضروری است، زیرا از طریقش می‌توان دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد مربوط به فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را جداگانه شناسایی کرد. سیستم‌های حسابداری مبتنی بر تعهد از حسابداری و گزارش‌دهی مبتنی بر وجوه نقد پشتیبانی می‌کنند و اطلاعات بسیار جامعی راجع به جریان‌های فعلی و پیش‌بینی‌شده ورود و خروج نقدینگی ارائه می‌دهند. این امر به مدیریت کارآمد نقدینگی کمک می‌کند و در نتیجه به فراهم آمدن موثر بودجه‌های نقدی کمک می‌کند. شعار اصلی گزارش‌دهی حسابداری تعهدی، گزارش‌دهی و بودجه‌گذاری است و هدفش تأمین نیازهای مختلف کاربران متعدد در تصمیمات اقتصادی است، مشروط به اینکه اطلاعات مالی قابل فهم، مرتبط، قابل اعتماد، دقیق، کامل و قابل مقایسه باشند. حسابداری مبتنی بر تعهد به شکل گسترده‌ای شامل اطلاعات غیر نقدی است که در سیستم گزارش‌دهی نقدی امکان‌پذیر نیست. مثلاً برخی از معاملات غیر نقدی مهم شامل ارزیابی‌های مجدد، بازپرداخت‌ها، بدهی‌های بازنشستگی و مصرف دارایی‌ها از طریق استهلاک و غیره هستند که امکان گنجانده شدن در سیستم نقدی وجود دارد، اما بهتر است آنها را در سیستم تعهدی قرار دهیم، زیرا رسیدگی به آنها راحت‌تر است. گزارشات مالی که از سوی واحدهای تجاری تهیه می‌شوند، باید به پیش‌بینی‌های بودجه وابسته باشند، زیرا اینگونه قادرند هرگونه تفاوت بین نتایج واقعی و نتایج بودجه مشخص‌شده را نشان دهند. در برخی موارد بودجه مذکور از اهمیت مالی بیشتری نسبت به صورت‌های مالی برخوردار است.

### ۱,۳,۵. مزایای متعدد حسابداری تعهدی

کشور نیوزیلند سیستم حسابداری تعهدی را تحلیل کرده است و مزایای زیر به وضوح مشاهده شده‌اند:

- مدیریت بهبودیافته نقدینگی
- حذف وجوه مانده بلااستفاده.
- حسابداری و مدیریت بهتر حساب‌های دریافتی.
- مدیریت بهتر دارایی‌ها.
- اطمینان از بازیابی هزینه خدمات ارائه شده.

### ۴.۵. موانع حسابداری مبتنی بر تعهدی

سیستم حسابداری تعهدی موانع زیر را برای واحدهای تجاری ایجاد می‌کند.

- سیستم تعهدی هزینه‌های بسیار زیادی در رابطه با تدوین سیاست‌های حسابداری، ایجاد سیستم‌های حسابداری، شناسایی و ارزیابی دارایی‌های موجود، خرید نرم افزار و آزمایش‌های اولیه، توسعه مهارت‌های لازم، ارائه آموزش اطلاعات مالی به تهیه‌کنندگان و کاربران و غیره را در برمی‌گیرد.
- سیستم حسابداری تعهدی تنها برای سنجش عملکرد مالی است و گاهی در بخش عمومی یک مفهوم بی‌معنی نگریسته می‌شود.
- نگهداری دارایی‌ها در بخش عمومی اهمیت بیشتری نسبت به ارائه اطلاعات پیرامون ارزش همان دارایی‌ها دارد.
- کارکنان امور مالی هیچ کنترلی بر بودجه ندارند و آنها فقط هنگام پرداخت پول نقش دارند، اما مدیران و تأمین‌کنندگان غیر مالی در این امر نقش دارند و پیش از پرداخت وجه نقد و صدور فاکتور تصمیم می‌گیرند.
- درک حساب‌های عمومی تهیه شده طبق سیستم تعهدی حسابداری نیازمند قضاوت حرفه‌ای‌تر از سوی تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان حساب‌های نهایی است.
- سیستم نقدی حسابداری در مقایسه با سیستم تعهدی حسابداری ساده‌تر و عینی‌تر است.
- کاربران گزارشات مالی باید دانش زمینه‌ای اساسی در مورد اصل درآمد، عواید، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها داشته باشند تا بتوانند بر اساس اطلاعات ارائه شده‌ای که طبق سیستم تعهدی در گزارشات تهیه شده‌اند، تصمیمات اقتصادی بگیرند.

### ۶. زمینه جهانی حسابداری بخش عمومی

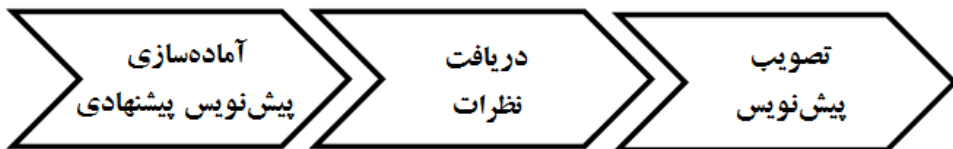
«فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)» به منظور تقویت حرفه حسابداری در سطح جهان در تاریخ ۷ اکتبر ۱۹۹۷ در مونیخ آلمان تأسیس شد.

این فدراسیون ساختار و فرایندهایی را برای حمایت از فعالیت‌های «هیئت بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)» فراهم آورد. هیئت فوق استانداردها و دستورالعمل‌های حسابداری را برای واحدهای تجاری در بخش عمومی تدوین می‌کند. وظایف و مسئولیت‌های اصلی هیئت مذکور ایجاد استانداردهای کیفیت بالا در زمینه حسابرسی و اطمینان از حسابداری، اخلاق کاری و آموزش بخش عمومی به ویژه برای حسابداران حرفه‌ای و نیز حمایت از بکارگیری و استفاده از آنها است. فدراسیون مذکور مسئولیت تسهیل عملیات کلی هیئت فوق را بر عهده دارد. به علاوه این هیئت از سازمان‌های بین‌المللی زیر پشتیبانی سازمانی دریافت می‌کند:

- الف) بانک توسعه آسیا  
ب) سازمان حسابداران حرفه‌ای و صلاحیت‌دار کانادا  
ج) هیئت گزارش‌دهی خارجی نیوزیلند  
د) دولت‌های کانادا و نیوزیلند
- هئیت مذکور اهداف خاصی را در دستور کار دارد که عبارتند از: «تقویت مدیریت و دانش مالی عمومی در سطح جهانی از طریق افزایش اتخاذ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نیز حسابداری تعهدی» و این اهداف از طرق زیر محقق می‌شوند:
- تدوین استانداردهای باکیفیت در زمینه گزارش‌دهی مالی عمومی.
  - توسعه سایر انتشارات در بخش عمومی و افزایش آگاهی پیرامون «هیئت بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» و مزایای اتخاذ آنها.

#### ۱,۶. فرآیند توسعه «هیئت بین‌المللی حسابداری بخش عمومی»

روند قانونی مقررات هئیت مذکور بسیار منظم و ساختارمند است و فرصت مغتنمی را برای طرف‌های علاقه‌مند نظیر تهیه‌کنندگان و کاربران فراهم می‌کند تا در این فرآیند شرکت کنند و نظرات فردی‌شان را در مورد تدوین استانداردهای فوق ارائه دهند. روند مذکور در شکل ۱ نشان داده می‌شود:



شکل ۱. روند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

#### ۱,۶,۱. تهیه متن (پیش‌نویس) پیشنهادی<sup>۲</sup>

متن پیشنهادی «هیئت بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» از سوی کارگروه یا اعضای مشاور طرح تهیه می‌شود. همچنین متن پیشنهادی از طریق اوراق مشاوره‌ای تهیه می‌شود که موضوع مورد بحث را

2. Exposure drafts برای درخواست نظر عمومی پیرامون یک استاندارد FASB متن پیشنهادی سندی است که از سوی اعضای مشاور طرح جدید حسابداری منتشر می‌شود. لذا از علاقه‌مندان دعوت می‌شود تا نظرات‌شان را بیان کنند تا پیامدهای ناخواسته را قبل از قانونی شدن پیشنهادات به حداقل برسانند.

دقیق آزمایش و بررسی می‌کند و زمینه را برای بحث، توسعه و تدوین سیاست‌های بیشتر فراهم می‌کند. «هیئت بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» برای پاسخ به افکار عمومی پیرامون متن پیشنهادی، نظرات مشخص و محدودش را به شکل دوره‌ای ارائه می‌دهد.

### ۱,۲,۶. دریافت نظرات

نظرات ارائه شده از سوی عموم پیرامون متن پیشنهادی به موقع اخذ می‌شود و در وبسایت هیئت مذکور در دسترس عموم قرار می‌گیرد. پس از آنکه بحث و پاسخ‌های عموم مورد تحلیل قرار گرفت، چنانچه تغییری در متن پیشنهادی اعمال شود، این هیئت، پیش‌نویس استانداردها را برای بررسی و اظهارنظرات بیشتر مجدداً تدوین می‌کند.

### ۳,۱,۶. تصویب متن پیشنهادی

متن پیشنهادی برای تصویب به رای‌گیری گذاشته می‌شود. برای تصویب این متن حداقل دو سوم اعضای هیئت مذکور آن را تصویب می‌کنند و متن و «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» را مجدداً پیشنهاد می‌دهند. بدین شکل استانداردها و دستورالعمل‌ها در هیئت مذکور مصوب می‌گردند.

### ۷. سیستم حسابداری بخش عمومی در هندوستان

سیستم حسابداری از سوی دولت هندوستان بر اساس قوانین است، یعنی کلیه معاملات مالی باید براساس قوانین پذیرفته‌شده ثبت و نگهداری شود. این حسابداری قانون‌مند از حسابداری نقدی پیروی می‌کند. نگهداری حسابداری دولت از «قوانین حسابداری دولت مصوب سال ۱۹۹۰» تبعیت می‌کند و این قانون طبق ماده ۱۵۰ «قانون اساسی هندوستان» وضع شده است. ماده ۱۵۰ تأکید می‌کند که حسابداری دولت مرکزی و ایالتی باید طبق روشی نگهداری شود که رئیس جمهور هند در مشاوره با «گروه کنترل-کننده و حسابرس کل هندوستان» ارائه داده است. «گروه کنترل‌کننده و حسابرس کل هندوستان» وظیفه انتصاب «هیئت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» و نیز حمایت دولت مرکزی را بر عهده دارند تا از این طریق سیستم حسابداری دولت با روندهای نوظهور بین‌المللی همسو شود. این روندهای بین‌المللی نوظهور در حسابداری دولت عبارتند از حاکمیت، کارایی و شفافیت در هزینه‌های عمومی و تدبیر مالی. هدف اصلی «هیئت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» آن است که «استانداردهای حسابداری دولت هند» را توسعه دهد و از این طریق کیفیت حسابداری عمومی و گزارش‌دهی را ارتقا

- دهد و نیز کیفیت تصمیم‌گیری و پاسخگویی عمومی افزایش یابد. «هئیت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» در تلاش است تا دستیابی به دو هدف مستقل را محقق سازد که عبارتند از:
- بهبود مبنای نقدی موجود در حسابداری.
  - حمایت از دولت در حذف حسابداری نقدی و میل به سوی حسابداری تعهدی.
- استانداردهای حسابداری نقدی از سوی «هئیت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» تدوین می‌شود که این استانداردها بین مردم «استانداردهای حسابداری دولت هندوستان» شناخته می‌شوند و استانداردهای مبنای تعهدی نیز تحت عنوان «استانداردهای گزارش‌دهی مالی دولت هند» تدوین می‌شوند.

## ۸. استانداردهای حسابداری دولتی

فهرست «استانداردهای حسابداری دولت هندوستان» و «استانداردهای گزارش‌دهی مالی دولت هندوستان» در جدول ۱ آمده‌اند. دولت هندوستان باید دفتر حساب را تحت «استانداردهای گزارش‌دهی مالی دولت هندوستان» نگهداری کند، یعنی آن را تحت حسابداری تعهدی و «استانداردهای حسابداری دولت هندوستان» نگهدارد و یا به عبارتی آن را تحت حسابداری نقدی نگه دارد.

جدول ۱. فهرست استانداردهای حسابداری دولت هندوستان

شماره استاندارد	استاندارد حسابداری دولت هندوستان IGAS	استاندارد گزارش‌دهی مالی دولت هندوستان IGFRS
۱	استاندارد ۱: ضمانت ارائه شده از سوی دولت‌ها: الزامات افشا	استاندارد ۱: ارائه صورت‌های مالی
۲	استاندارد ۲: حسابداری و طبقه‌بندی اعانه ملی	استاندارد ۲: املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
۳	استاندارد ۳: وام‌ها و پیش‌پرداخت‌ها از سوی دولت	استاندارد ۳: عایدی‌های دولت تبادل معاملات
۴	استاندارد ۹: سرمایه‌گذاری‌های دولت در سهام	استاندارد ۴: فهرست اموال
	استاندارد ۷: معاملات ارزی خارجی و سود و زیان ناشی از مبادله تفاوت نرخ‌ها	استاندارد ۵: بدهی‌های احتمالی (غیر از ضمانت‌ها) و دارایی‌های احتمالی: الزامات افشا

شماره استاندارد	استاندارد حسابداری دولت هندوستان IGAS	استاندارد گزارش‌دهی مالی دولت هندوستان IGFRS
۵	استاندارد ۱۰: بدهی عمومی و دیگر بدهی‌های دولت‌ها: الزامات افشا	

جدا از این مساله، «هئیت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» برای توسعه استانداردهای حسابداری در موارد زیر برنامه‌ریزی کرده است:

- استاندارد فهرست حساب‌ها (عنوان واحد طبقه‌بندی)
- وقایع پس از تاریخ گزارش‌دهی
- افشای اطلاعات «بخش عمومی دولت»
- ارائه اطلاعات بودجه در صورت‌های مالی
- انتقال وجوه از «صندوق تلفیقی هندوستان» به «سپرده‌های عمومی»
- سر تعلیق<sup>۳</sup> و سر حواله<sup>۴</sup>
- استاندارد حساب نقدینگی
- کارهای سرمایه‌ای ناقص
- حسابداری یارانه‌ها در دولت
- استقراض خارج از بودجه

چنانچه استانداردهای حسابداری دولتی در رابطه با این معاملات تدوین شوند، در این صورت سیستم حسابداری دولت هندوستان با استانداردهای بین‌المللی سازگار خواهد بود.

«هئیت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری دولت» همچنین فرصتی را برای دانشگاهیان، محققان و عموم فراهم کرد تا ایده‌های جدیدشان را برای بهبود سیستم فعلی حسابداری دولت ارائه دهند. علاقمندان می‌توانند پیشنهادشان را به هئیت مذکور ارائه دهند.

3. Suspense head سر تعلیق در حساب‌های دولتی کاربرد دارد تا معاملات دریافت و پرداخت را نشان دهد که به دلیل 3. Suspense head  
کمبود اطلاعات در مورد ماهیت‌شان یا به دلایل دیگر نمی‌توان آنها را به حسابدار ارشد ارجاع داد.

4. Remittance heads

## ۹. نتیجه‌گیری

هندوستان چندین سیستم دولتی دارد. سیستم چندگانه دولتی در ایالت‌های مختلف با شیوه‌های متنوعی عمل می‌کند. این سیستم مسئول فعالیت‌های رفاهی اقتصادی-اجتماعی پایدار است. این سیستم برای انجام فعالیت‌های مذکور باید درآمد کسب کند و نیز هزینه‌های مشابهی را برای جامعه‌ای صرف کند که در آن فعالیت می‌کند. میزان عایدی کسب شده و میزان هزینه مصرفی برای آن جامعه باید به صورت نظام‌مند حساب شود. به این منظور برخورداری از برخی استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی را ضروری می‌نماید و باید با استانداردهای جهانی سازگار باشند. حسابداری بخش عمومی در جهان کاملاً بر مبنای حسابداری تعهدی استوار است و از اصول معقول حسابداری پیروی می‌کند. دولت هندوستان بیشتر به صورت نقدی حساب‌ها را رسیدگی می‌کنند. کشور هندوستان به مدت چندین سال تلاش کرده است تا یک سیستم تعهدی را سامان بدهد، اما هنوز با استاندارد جهانی فاصله زیادی دارد. از این رو مطالعه حاضر نتیجه می‌گیرد که متخصصان، دانشگاهیان و محققان حسابداری باید خود را ملزم بدانند که حسابداری بخش عمومی هندوستان را به سطح قابل قبول جهانی برسانند، پاسخگویی و شفافیت را در رویدادهای مالی دولت تضمین کنند و از این طریق سیستم مالی کشور را تقویت کنند.

## منابع

- Bracci, E., Papi, L., Bigoni, M., Deidda Gagliardo, E. & Bruns, H. J. (2019). Public value and public sector accounting research: A structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(1), 103-136.
- García, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 345-366.
- International Federation of Accountants. (2008). *Handbook*. New York, NY.
- Lapsley, I. (1988). Research in public sector accounting: An appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 21-33.
- Jayasinghe, K., Nath, N. D. & Othman, R. (2015). The public sector accounting, accountability and auditing in emerging economies: Insights, gaps and some new ways forward. In *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies*, 15(1), 1-6.
- Senarath Y.P. & Ukwatte, S. (2015). The new public financial management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka. *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies*, 15, 7-50.

Newberry, S. (2015). Public sector accounting: Shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*, 35(5), 371-376.