



# رویکرد سه بُعدی در گزارشگری جامع مالی دولت

دکتر زهره حاجیها

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیامدشت)

دو دهه‌ی گذشته شاهد تغییرات اساسی در بخش عمومی برخی کشورها مانند زلاند نو، انگلیس و استرالیا بوده است. به علاوه منطقه‌ی آسیا و اقیانوسیه و به‌ویژه کشورهای آن که به برهه‌های آسیا معروفند شاهد اصلاحات بسیار در بخش عمومی به منظور تغییر نقش دولت و اثر آن بر مدیریت بخش عمومی و کاربرد منابع عمومی بوده‌اند. اما اغلب اصلاحات ایجاد شده در بخش عمومی کشورهای در حال توسعه مبتنی بر گزارشگری نقدینگی کوتاه‌مدت جهت کاهش کسری بودجه و ارزش کوتاه‌مدت دولتی است. گرچه نقدینگی کوتاه‌مدت و پاسخ‌گویی مالی نقطه‌ی تمرکز مهمی در بخش عمومی است اما ارزش جامع دولت شامل سه بُعد است که عبارتند از: ارزش کوتاه‌مدت، ثروت بلندمدت و ارزش افزوده (یا عملکرد) و توجه به نقدینگی کوتاه‌مدت تنها بعد اول را پوشش می‌دهد. رویکرد یک بعدی در ارزش منجر به مشکلاتی نظیر تمرکز بر داده‌ها به جای نتایج و غفلت از سرمایه و انتقالات پولی بین نسلی می‌گردد که در این مقاله به بررسی هر یک پرداخته و ابزارهایی که ثروت خالص را در همه‌ی ابعادش اندازه‌گیری و گزارش می‌کند شامل حسابداری تعهدی، ارزش‌یابی صریح بدهی‌های احتمالی، حسابداری بین نسلی، مخارج سرمایه‌ای، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، و انتشار صورت‌های عملکرد پیشنهاد می‌گردد. در پایان، وضعیت و جایگاه ایران در حرکت به سوی گزارشگری ارزش جامع دولت با نظر داشت به قانون برنامه‌ی چهارم توسعه و موارد اجرایی لازم برای موفقیت آن در پیاده‌سازی و اجرای بودجه‌بندی عملیاتی بررسی می‌گردد.



## مقدمه

به طور سالانه چه قدر ارزش آنها افزوده شده است؟ (به چه نوع عملکردی با منابع نقدی کوتاه مدت دست یافته ایم). پاسخ به این گونه سوالات ثروت یا ارزش یک سازمان، یک خانواده و حتی یک دولت را در سه بعد ذیل پیشنهاد می کند:

- ارزش کوتاه مدت<sup>۶</sup>
- ثروت بلندمدت<sup>۷</sup> و
- ارزش افزوده<sup>۸</sup> (یا عملکرد)

مدیریت مالی در کشورهای در حال توسعه اغلب به واسطه اصلاحات متمرکز بر کاهش کسری که تمرکز بر ارزش کوتاه مدت دارند و انگیزه های معطوف به آن را تشویق می کند، منعکس می شود. این رویکرد ارزش یابی، از سایر ابعاد ارزشی مهم چشم پوشی می کند زیرا تنها به بعد اول توجه دارد. ادبیات اصلاحات اخیر در بخش دولتی بیان می کند که ابعاد عملکردی و بلندمدت را تنها هنگامی می توان مطرح کرد که مبانی مدیریت مالی کوتاه مدت در جای مناسب خود باشند (یعنی بعد اول) (Schick ۱۹۹۸, World Bank ۱۹۹۸). اما این رویکرد ارزش یابی در بخش دولتی به طور بالقوه به خاطر انگیزه های رفتاری محدودی که به وجود می آورد، منجر به صدمه های سازمانی دائمی می گردد. اگر دولت های در حال توسعه تنها ترغیب به تمرکز بر وضعیت مالی کوتاه مدت گردند، اهمیت مدیریت مالی بلندمدت و عملکرد خدمات بخش عمومی تحلیل خواهد رفت و این ابعاد ارزش دولتی تخریب می گردد. با اتخاذ ابزارهای جدید و رسمیت دادن به رویه های گزارشگری جدید و مناسب برای اطمینان از اینکه یک تصویر موثر و متناسب از خالص ثروت و ارزش به طور

جهان در دو دهه گذشته شاهد تغییرات اساسی در بخش عمومی برخی کشورها مانند زلاند نو، انگلیس و استرالیا بوده است. به علاوه منطقه ای آسیا و اقیانوسیه (به ویژه کشورهای فیلیپین) شاهد اصلاحات بسیار در بخش عمومی به منظور تغییر نقش دولتی و نفوذ آن بر مدیریت بخش عمومی، رابطه خصوصی / دولتی<sup>۱</sup>، کارایی و کاربرد منابع و برنامه ریزی غیرمتمرکز<sup>۲</sup> بوده است (Ouda, ۲۰۰۳).

در پاسخ به این سوال که ثروت یا ارزش یک دولت چیست شهروندان معمولاً دسترسی اندکی به گزارشات محدود مالی دارند. اما پاسخ به سوال بسیار ساده است. گزارشگری مالی دولت محدود به فعالیت های کوتاه مدت است که در بودجه های اقلام خطی<sup>۳</sup> (بودجه ریزی سنتی) که پول های صرف شده برای ورودی ها (یا داده ها) را به تفضیل بیان می نماید ارائه می گردد. از چنین گزارشاتی تعیین اینکه خدمات کشوری<sup>۴</sup> چقدر بوده (حداقل به صورتی ضعیف) و دولت چقدر بیش از نیاز در دوره جاری مصرف نموده است (کسری) ممکن نیست. گرچه برخی اوقات دولت ها جزئیاتی درباره وضعیت بدهی و سرمایه بلندمدت فراهم می سازند اما این اطلاعات اغلب انتخابی است و محل افشای معینی در گزارشات مالی دولت ندارد از اینرو کمتر محور توجه استفاده کنندگان قرار می گیرند.

برخی سوالات مهم در این مورد عبارتند از: آیا دارایی های ما بر بدهی ها افزونی دارد (خصوصاً دارایی ها و بدهی های احتمالی<sup>۵</sup>) ارزش دارایی های بلندمدت چه قدر است؟ آیا آنها همچنان با ارزش می مانند و از آنها به طور کارا استفاده می کنیم.

پایدار در دسترس است، دولت‌ها باید فراتر از تمرکز کوتاه‌مدت حرکت کنند. در ادامه به تشریح ابعاد مهم گزارشگری دولتی پرداخته می‌شود.

### سه بُعد ارزش دولتی

بر مبنای پیشینه‌ی علمی ارزش‌یابی، ارزیابی دولت باید فراتر از موضوعات کوتاه‌مدت کنترل و نقدینگی باشد (O- borneand Gaebler ۱۹۹۲, Shah ۱۹۹۸). این ارزیابی باید شرایط مالی کوتاه‌مدت و ملاحظات مالی بلندمدت و همچنین موفقیت‌ها در زمینه تدارک خدمات را منعکس سازد. در جدول شماره ۱ این سه بعد ارزش مورد توجه قرار گرفته است.

نقدینگی کوتاه‌مدت و پاسخ‌گویی مالی یک مرکز تمرکز مهم در بخش عمومی است. اینکه دولت‌ها در مورد وضعیت مالی خود در یک دوره از یک دیدگاه با ثبات نسبت به نقدینگی خود و ارتقای پاسخ‌گویی گزارش دهند دارای اهمیت است. دولت‌هایی که نتوانند مانده‌های نقدی ضروری را نگه دارند یا وجوه<sup>۹</sup> را به طور قابل اتکا از بودجه به فعالیت‌ها کنترل کنند نا کارا تلقی می‌شوند. مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد. مسئولیت پاسخ‌گویی دولت بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند که حقایق بصورت علنی و مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد (صلواتی و نادعلی و عبدلی، ۱۳۸۴). دومین بعد ارزش مورد تاکید شرایط مالی بلندمدت است. سوء مدیریت گسترده وضعیت مالی بلندمدت در دولت‌ها منجر به «احساس وحشت و نگرانی بین نسل‌ها<sup>۱۰</sup>» شده است - ترس این که ما در حال تخصیص دادن صورت حساب‌های هنگفتی به فرزندانمان هستیم<sup>۱۱</sup>» (Kotlikoff and Leibritz ۱۹۹۹: ۷۳) این نگرانی ضرورت ارزیابی مدیریت دولتی، عوامل تاثیرگذار بر ثروت سازمانی و اجتماعی - بدهی‌ها و سایر موارد را ایجاد کرده است. ارزیابی این جنبه‌ها دولت‌ها را به تمرکز بر آینده

به اندازه حال تشویق می‌کند. اما ادبیات اخیر تاکید می‌کند که کنترل کوتاه‌مدت و نقدینگی برای ارائه یک دیدگاه کامل از ارزش و عملکرد دولت ناکارا است. در سال‌های اخیر علاقه‌ای فزاینده در مورد این که دولت‌ها چگونه از طریق عملکرد خود بر جامعه نفوذ کنند، وجود دارد این مساله مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را به ملت نه به عنوان اجبار و الزام ناخوشایندی برای دولت، بلکه به عنوان ابزار کنترل جامعه برای دولت جلوه‌گر می‌سازد و این یعنی تمرکز بر پاسخ‌گو کردن مدیران دولتی برای اطمینان دادن از اینکه سازمان‌های آنها تا حد ممکن بهره‌ور هستند که این همان بعد سوم ثروت دولت را بیان می‌کند و باید در گزارشگری جامع دولت ملحوظ گردد (Dittenhofer ۱۹۹۹: ۱۰۳).

### تمرکز بر کسری در اصلاحات دولت‌های در حال توسعه

مدیریت مالی در کشورهای در حال توسعه اغلب منجر به قوانینی می‌گردد که باعث دسترسی محدود به اطلاعات مالی و کاهش پاسخ‌گویی می‌شوند. اصلاحات حاکم بر ایجاد کنترل‌ها و مکانیزم‌های ارزیابی متمرکز بر بهبود انضباط مالی کوتاه‌مدت تمرکز دارند (Schick ۱۹۹۸, World Bank ۱۹۹۸). به هر حال حمایت‌های سیاسی ضروری است و نقش حیاتی ایفا می‌کند و در ایجاد تغییرات در بخش دولتی در هر کشوری، چه این تغییرات سرتاسر بخش دولتی را فرا گیرد و یا فقط تغییرات حسابداری آن کشور را در بر گرفته باشد موثر است (Haydar, Kulaksiz and Maliye Bakanli).

اصلاحات اخیر نشان می‌دهد که ارزش همه جانبه در بخش عمومی که توجه به عملکرد خدمات و ثروت بلندمدت را ارائه می‌کند (دو بعد مهم ارزش)، تنها در دولت‌هایی مربوط تلقی می‌گردد که پایه‌های مدیریت مالی در آنها بنا گذارده شده است (یعنی بعد اول ارزش که مبتنی بر ارزش کوتاه‌مدت است). این رویکرد مقدمه‌ای بر اصلاحات متمرکز بر بهبود مدیریت مالی و کنترل‌های کوتاه‌مدت به هدف دستیابی به

جدول شماره ۱: ابعاد ارزش در ارزیابی دولت

ابعاد ارزش	تمرکز	ملاحظات مربوطه
شرایط مالی کوتاه‌مدت	نقدینگی کوتاه‌مدت	توانایی دولت در مصرف منابع نقدی (تحمیل مصرف بیش از اندازه به جامعه مهم و مورد توجه نیست)
شرایط مالی بلندمدت	شرایط مالی کوتاه‌مدت، میان مدت و بلندمدت	توانایی دولت در مدیریت منابع به صورت کارا و اثربخش (در طی دوره بلندمدت حداکثر کردن کاربرد منابع اجتماعی)
عملکرد خدمت	تدارک کارای خدمات مربوط	توانایی دولت در پاسخ‌گویی به نیازهای شهروندی به صورت کارا و اثربخش، تسهیل رشد و توسعه

اقتصادی در کشورهای در حال توسعه نشأت می‌گیرند. (از این مسائل تحت عنوان مشکلات جانبی یاد می‌کنیم).

اهمیت این مسائل جانبی کمتر از اهمیت مسائل متداول انتقال از سیستم نقدی به تعهدی نمی‌باشد. در واقع شناسایی این مشکلات از این جهت حائز اهمیت است که می‌تواند توجه دولت را به مشکلات خاص و موانعی جلب کند که مانع از تحول کامل به سمت حسابداری تعهدی در بخش دولتی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌شود. به علاوه شناخت مشکلات جانبی انتقال به سیستم جامع حسابداری تعهدی، در مراحل اولیه اهمیت دارد؛ چرا که این مسائل جانبی می‌تواند تاثیر شگرفی بر نیازمندی‌های فرایند انتقال داشته باشد. بنابراین قبل از هرگونه تطبیق در سیستم حسابداری تعهدی باید مشکلات اولیه انتقال را شناسایی و با آن مقابله نمود. این امر در مقابل به کاهش خطرات انتقال و جلوگیری از شکست در انتقال به نظام تعهدی در دولت کمک می‌کند که خود از مبانی دیگر ابعاد ارزش و گزارشگری فراتر از تمرکز بر نقدینگی کوتاه‌مدت است (Ouda 2005).

وضعیت مدیریت مالی و بودجه‌بندی در آفریقای جنوبی که تمرکز بر ارزش کوتاه‌مدت حاکم می‌باشد قابل تامل است. کشور در کاهش کسری به عنوان درصدی از بودجه کل موفق بوده که برای آن جوایز مهمی نیز دریافت نموده است. دوایر و دولت‌های محلی<sup>۱۳</sup> انضباط بیشتری در مدیریت مالی کوتاه‌مدت داشتند. اما متأسفانه حتی با این موفقیت‌های چشم‌گیر در سایر ابعاد عملکرد دولت به شرح زیر موفق نبوده‌اند:

• ملاحظات بلندمدت مانند سرمایه جدید و مدیریت بدهی‌های بلندمدت در بودجه مورد غفلت قرار گرفته (2000 Cameron and Tapscott) سرمایه ملی و استانی مصرف شده به عنوان درصدی از بودجه کل، کاهش یافته گرچه دولت بر

انضباط مالی کوتاه‌مدت در سیستم‌های مدیریت مالی عمومی قبل از تلاش برای توسعه یک گرایش عملکردی و برنامه ریزی بلندمدت و ظرفیت بودجه‌بندی می‌باشد. اما اصلاحات با تمرکز بر ارزش کوتاه‌مدت منجر به غفلت از سایر ابعاد ارزش می‌گردد که در ادامه برخی از این شکست‌ها در دیدگاه همه جانبه و سه بعدی گزارشگری دولت آفریقای جنوبی تشریح می‌گردد.

آفریقای جنوبی مثال خوبی از این اصلاحات در عمل است که دارای حسابداری نقدی با مرزهای قانونی<sup>۱۲</sup> و کسری حاکم بر گزارش‌های مالی است. اصلاحات اخیر خصوصاً به کاهش کسری که استراتژی اقتصاد کلان ایالتی را منعکس می‌کند منجر شده‌اند (Abedian 1998). این اصلاحات مخالف محدودیت‌های بودجه‌ای سخت‌گیرانه بر دوایر دولتی بوده و ایجاد چارچوب مخارج میان‌مدت برای بهبود کارایی کوتاه‌مدت و فراهم ساختن مبنایی برای برنامه‌ریزی طولانی تر را مورد توجه قرار می‌دهند.

تجربه بین‌المللی ثابت نموده است که مشکلات تطبیق جهانی حسابداری تعهدی در دولت مربوط به مسائل اجرایی می‌باشد و ربطی به مسائل قانونی ندارد. براساس یک تحقیق قدیمی (Ouda 2003) ثابت شده است که در کشورهای توسعه یافته و نیز کشورهای در حال توسعه پاره‌ای مشکلات متداول در امر گذار به حسابداری تعهدی وجود دارد. برخی از این مسائل در طی فرآیند معرفی سیستم حسابداری تعهدی از دیدگاه کاربرد عملی آن ظهور می‌یابد. به بیان دیگر برخی از این مسائل اساساً مشکلات کاربردی هستند. برخی نیز موارد مفهومی هستند که مربوط به قوانینی می‌باشند که مبنای سیستم حسابداری تعهدی را تشکیل می‌دهند. علاوه بر این مسائل دیگری وجود دارند که از محیط خاص سیاسی، اداری، اجتماعی،



نقش تحولی و توسعه‌ای خود در اصول تاکید می‌کند. تلاش‌ها برای وضع قانون اصلاحات در مورد سرمایه‌گذاری بلندمدت در دارایی‌های زیربنایی شکست خورده است (یعنی بعد دوم ارزیابی دولت).

• عملکرد خدمات دولت بطور روز افزون مورد انتقاد قرار دارد و به‌طور صریح در بودجه و گزارش‌های مالی گزارش نمی‌گردد. واحدهای دولتی در همه سطوح فاقد ظرفیت حتی برای انجام خدمات اساسی‌اند و تمرکز بر مدیریت بر تعداد پرسنل متورم به جای عملکرد خدمات مورد انتقاد است (بعد سوم ارزش).

پیروان اصلاحات مدیریت مالی (که در درجه اول بر نقدینگی کوتاه‌مدت تمرکز دارد که بعد اول گزارشگری معرفی شده در این مقاله است) در آفریقای جنوبی سوالات زیر را می‌پرسند:

• آیا تمرکز بر ارزیابی کوتاه‌مدت بر حسب ارقام کسری مهم‌تر از ارزیابی بر حسب انجام خدمات و شرایط مالی بلندمدت هستند؟

• آیا اغفال از دو بعد ارزش دولتی (وضعیت مالی بلندمدت و انجام خدمات) به کشورها در بلندمدت آسیب خواهد زد (یا موفقیت در ارزش کوتاه‌مدت یک دیدگاه چند بعدی را در آینده تسهیل خواهد کرد)؟

• چگونه منابع مالی دولت را بر حسب همه ابعاد ارزش دولت می‌توان مدیریت و گزارش کرد؟

### انگیزه مرتبط با ارزیابی‌های کوتاه‌مدت و ملاحظات آن در دولت‌ها

همه‌ی روش‌های ارزیابی بر انگیزش اثر دارند. خصوصا وقتی تمرکز بر یک جنبه ارزش دولت (انضباط مالی کوتاه‌مدت) است منتهی به انگیزه‌هایی می‌گردد که ایجاد یک دیدگاه ارزیابی جامع برای آینده مشکل می‌شود. در دولت‌هایی مثل آفریقای جنوبی نوعا یافتن مدیرانی که در پاسخ به انگیزه‌های کوتاه‌مدت رفتار می‌کنند متصور است. این انگیزه‌ها در بودجه‌ریزی بخش عمومی و مبادلات مالی منجر به تمرکز بر داده‌ها به جای نتایج، غفلت از سرمایه و انتقالات پولی بین نسلی<sup>۱۴</sup> شده است. در اغلب دولت‌ها مدیران بخش‌های دولتی طبق این انگیزه رفتار می‌کنند. این موارد از آفت‌های نظام تک بعدی گزارشگری دولتی است که در ادامه به بررسی این انگیزه‌ها پرداخته می‌شود:

#### تمرکز بر داده‌ها به جای نتایج عملیات دولت

تاکید بر انضباط کوتاه‌مدت اشاره به این دارد که همه‌ی ارزش دولت در مورد کنترل کردن آن چه که انجام می‌دهد است به جای اینکه آنچه باید انجام دهد خوب انجام شود

و اطمینان دهد که آنچه انجام می‌دهد مربوط است. این پیام انگیزه‌ای برای مدیران دولتی ایجاد می‌کند که بر ورودی‌ها به جای نتایج تمرکز کنند. تمرکز بر ورودی‌ها بجای نتایج تقریبا یک انگیزه بین‌المللی است یعنی در اغلب دولت‌ها وقتی سیستم‌های مالی دولت و مدیران دولتی تنها از حسابداری برای مخارج ورودی‌شان (داده‌ها) و گزارشگری توانایی آنها برای اجرای قوانین، فرایند و رویه‌ها به جای نتایجی که این مدیران تولید می‌کنند استفاده می‌کنند این انگیزه در مدیران بخش دولتی به وجود می‌آید که بر جذاب نمودن ورودی‌ها بیش از پربار نمودن نتایج تکیه کنند. اصلاحاتی که بر این عوامل تمرکز می‌کنند این انگیزه‌ها را تقویت می‌نمایند و توان بالقوه مدیران دولتی و سیاست‌گذاران را نسبت به دیدگاه ارزش جامع<sup>۱۵</sup> در آینده کاهش خواهند داد.

#### اهمال نسبت به سرمایه

انگیزه‌ی دیگر تمایل به دیدگاه کوتاه‌مدت در مدیریت ضعیف دارایی‌های سرمایه‌ای آشکار می‌گردد. تاثیر روش‌های سنتی ارزش‌یابی روی مدیریت سرمایه پیچیده است. از یک سو مدیران نسبت به تعمیر و نگهداری اساسی و خرید دارایی‌های جدید در دوره‌ی جاری به خاطر نگهداشتن وجه نقد در کوتاه‌مدت اهمال می‌کنند زیرا پرداخت برای تعمیر و نگهداری به طور مشهود با سودهای بلندمدت بر حسب ارزش سرمایه‌ای ایجاد شده در دارایی‌های سرمایه‌ای مرتبط نمی‌شود. از سوی دیگر چون ارزش سرمایه موجود شامل ارزیابی‌های منظم نمی‌گردد به عنوان یک کالای آزاد برای مدیران بخش عمومی دیده می‌شود که به‌رایگان در اختیار آنها قرار گرفته و کسی در مورد چگونگی مصرف و اثربخشی آن از آنها بازخواست نمی‌کند. این مساله استفاده‌ی مسئولانه از دارایی‌ها و نتایج نگهداری از آنها را تضعیف می‌کند (نه استفاده کارا و نه نگهداری) و در نتیجه دارایی‌های زیربنایی قدیمی نمی‌تواند ارزش ایجاد کند. مدیران همچنین نسبت به ایجاد سرمایه‌های جدید مورد نیاز برای ایجاد ارزش و خدمات در آینده اهمال می‌کنند (زیرا توجه مدیریت بر زمان حال تمرکز دارد نه بر آینده). آفریقای جنوبی یکی از این نمونه‌هاست، زیرا مدیران دولتی برای کاهش کسری دست به کاهش مخارج سرمایه‌ای زده‌اند.

#### انتقالات پولی بین نسلی

انگیزه‌ی نهایی در ایجاد وسوسه برای حرکت منافع پولی کسب شده از ذخایر گذشته یا ناشی از تعهدات آتی در وجوه جاری برای تقویت تصویر مطلوب از ارزش فعلی دولت وجود دارد (انتقال درآمد آتی به حال می‌تواند کسری جاری را کاهش داده و نتایج ارزیابی جاری را بالا ببرد). در این مورد

دولت‌ها ذخایر را مصرف می‌کنند و در دوره جاری مازاد نشان می‌دهند اما در واقع ذخایر رفته رفته تحلیل رفته ولی گزارش نمی‌شود یا در پشت جزئیات گزارش‌های مالی که وضع دوره جاری را نشان می‌دهد پنهان می‌گردد. همچنین دولت‌ها پول را برای رکودهای کوتاه‌مدت جاری با ایجاد تعهدات آتی استفاده می‌کنند (تعهدات آتی می‌تواند بدهی‌های آتی صریح، بدهی‌های احتمالی یا اقلام بین نسلی مانند امنیت اجتماعی یا مزایای بازنشستگی باشد). این رفتار باعث می‌شود دولت‌ها شوک‌های مالی عمده را وقتی تعهدات آتی سررسید می‌شوند تجربه کنند.

### ابزارهای اندازه‌گیری ثروت خالص در همه‌ی ابعاد

اگر دولت‌ها می‌خواهند ارزیابی خالص ثروت دولت و خلق انگیزه مدیران در ایجاد هر سه بعد این ثروت را تسهیل کنند باید فراتر از انضباط مالی کوتاه‌مدت بروند. اما ارزیابی‌های دولت وابسته به ارقام و حقایق است که این ارزیابی‌ها بر آن مبتنی هستند. کیفیت و دامنه این حقایق و ارقام به شدت وابسته به ابزارهای مورد استفاده‌ای است که در فرایند حسابداری این ارقام بدست می‌آیند. این موضوع در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

این چالش جدید یعنی ابزارهای حسابداری که هم قوی و هم چند بعدی باشد و منجر به حساب‌های مالی گردد که هر سه جنبه دولت را منعکس سازد برای حسابداران و مدیران مالی دولتی بسیار حائز اهمیت است و گذار از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی را می‌طلبد.

دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه (و کشورهای توسعه یافته) اغلب بر مبنای عملکرد کسری ارزیابی می‌شوند. گرچه باید پذیرفت که در برخی میدان‌ها کسری یک مفهوم حسابداری قراردادی است که ارزش آن وابسته است به اینکه چگونه دولت دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را طبقه‌بندی کند (Kotlikoff and Leibritz ۱۹۹۹: ۷۳). برای مثال در کشور توسعه یافته‌ای نظیر ایالت متحده کسری بدون شناسایی برخی بدهی‌های بلندمدت و تعهدات عمومی اندازه‌گیری می‌شود در حالیکه در برخی کشورهای در حال توسعه کسری از فرایند حسابداری که در آن حساب‌ها بر مبنای روش نقدی حتی نمی‌توانند تعهدات میان مدت ایجاد شده در یک دوره خاص را منعکس سازند بدست می‌آید. در هیچ کشوری کسری ایجاد شده نمی‌تواند کارایی و اثربخشی عملیات دولت را به خاطر محدودیت‌های ذاتی اندازه‌گیری و علائق سیاسی مختلف که به طور سیستماتیک مخالف اصلاحات است نشان دهد.

به منظور اطمینان از اینکه دولت‌ها در مفهوم چند بعدی ارزیابی می‌گردند مدیران مالی دولت باید بررسی کنند چگونه دولت دریافت‌ها و پرداخت‌ها را طبقه بندی می‌کند چه چیز را

اندازه‌گیری می‌کند و چگونه آن را گزارش می‌کند. برای انجام آن، دولت‌های جهان برای استفاده از ابزارهای حسابداری فراتر از حسابداری سنتی که بر ارزش کوتاه‌مدت تمرکز دارد تحت فشار بوده‌اند. کشورهایی مانند زلاند نو، انگلیس و مالزی رویکردهای حسابداری سنتی را برای تدارک شاخص‌های کامل تر سه بعد ارزش دولت تغییر داده‌اند. بعد پاسخ‌گویی، مورد تاکید در عملیات مدیریت مالی جدید در این کشورها، بر عملکرد و ابزارهای خاصی که بر ارزیابی داخلی و خارجی این دولت‌ها تطابق دارد متمرکز می‌شود که شامل: حسابداری تعهدی، ارزش‌یابی صریح بدهی‌های احتمالی، حسابداری بین نسلی، مخارج سرمایه‌ای، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، و انتشار صورت‌های عملکرد<sup>۱۶</sup> است. در ادامه هر یک از ابزارهای فوق به اجمال بررسی می‌شود.

### حسابداری تعهدی

تعداد زیادی از کشورها از جمله زلاندنو، استرالیا، سنگاپور، انگلیس، ایالات متحده و ایسلند، حسابداری تعهدی را برای کل صورت‌های مالی و بودجه استفاده نمودند. حسابداری تعهدی به چند دلیل باعث یک رویکرد بلندمدت تر در فرایند بودجه و ارقام مورد استفاده برای ارزیابی دولت‌ها می‌شود. اول اینکه هزینه‌ها وقتی شناسایی می‌شوند که رخ می‌دهند نه هنگامی که پرداخت گردند. در نتیجه مخارجی که طی زمان در حال ایجاد هستند، اما با تاخیر پرداخت می‌شوند یا پرداخت آنها در آینده انجام می‌شود، به عنوان هزینه گزارش می‌گردند که کل بهای تمام شده تعهدات را نشان می‌دهند. دوم اینکه همه دارایی‌ها شامل دارایی‌های زیربنایی (سرمایه‌ای) در ترازنامه ارزش‌یابی و گزارش می‌شوند که منجر به معطوف شدن توجهات به مدیریت آنها و تعمیر و نگهداری آنها می‌گردد. سوم همه بدهی‌ها در ترازنامه ثبت می‌شوند. برای مثال برنامه‌های بازنشستگی خدمات عمومی تامین منابع نشده<sup>۱۷</sup> به عنوان بدهی در ترازنامه شناسایی می‌گردد و متناظر با آن افزایش کامل در این بدهی در هر دوره به عنوان یک هزینه در صورت عملیاتی بودجه<sup>۱۸</sup> ثبت می‌گردد.

مسئولیت پاسخ‌گویی، فرایندی است که در خصوص به کارگیری اختیارات و انجام مسئولیت‌های محوله مورد توجه قرار می‌گیرد که در تحقق ارزیابی عملکرد تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد. مسئولیت عبارت است از الزام به پاسخ‌گویی، امکان مورد بازخواست قرار گرفتن، توانایی به پاسخ‌گویی در قبال اعمال یا تعهدات و تعهد نیز منطقی در قبال اختیارات تفویض شده به یک فرد یا گروهی از افراد می‌باشد که در تصمیم‌گیری‌ها و فعالیت‌های سازمانی شرکت دارند (باباجانی، ۱۳۸۷، رهنمای رودپشتی).

دو دهه‌ی گذشته تعدادی از دولت‌ها در سراسر جهان



و تحلیل کامل تری برای تکمیل کردن این اطلاعات (تدارک جزئیات بدهی‌ها) ارائه می‌گردد. در هر دو کشور بدهی‌های احتمالی به صورت صریح از طریق فرایند «بازاریابی کردن» ارزش‌یابی می‌گردند. چندین روش برای فرایند «بازاریابی کردن» بدهی‌های احتمالی وجود دارد. شامل خریدن بیمه برای پوشش هزینه‌های ناشی از یک بدهی بالقوه<sup>۲۱</sup> یا فروش حقوق بازده بدهی معلق<sup>۲۲</sup> و انعکاس آن در کسری وجود دارد.

#### حسابداری بین نسلی

یکی از سوالات بزرگ حساب‌های دولتی این است که چطور مصرف امروز بر وضعیت مالی فردا تأثیر خواهد داشت؟ یک روش «ارزیابی» این تأثیر بین نسلی، حسابداری بین نسلی است، ابزاری که ابتدا در بودجه سال ۱۹۹۳ در ایالت متحده و بعد در سایر کشورها مانند آلمان، ایتالیا، ژلاند نو، نروژ و سوئد بکار گرفته شد. این روش برای برآورد اینکه نسل‌های مختلف چقدر مالیات می‌پردازند و چقدر منافع در طول زندگی خود کسب می‌کنند با سیاست‌های خاص که تمرکز روی مسائل مربوط به سرمایه بین نسلی<sup>۲۳</sup> داشت، ایجاد گردید. گرچه برخی از نویسندگان مخالف حسابداری بین نسلی هستند اما محبوبیت اخیر آن خصوصاً در فراهم کردن یک ارزیابی روشن از اثر تعهدات بلندمدت روی جامعه و ارزش دولت حکایت دارد (Haveman ۱۹۹۴).

حسابداری بین نسلی برای اندازه‌گیری تحمیل بار مالی نسبی بر روی نسل‌های مختلف تکامل یافته است. طرفداران حسابداری بین نسلی هنگام محاسبه عدم تعادل نسبی گسترده و بالقوه ای را که به صورت بخش عظیمی از افزایش مالیات‌ها برای نسل آینده شکل می‌گیرد تا بودجه‌ای مکفی را برای رفاه

روش‌های حسابداری تعهدی برای اهداف بودجه‌بندی و گزارشگری را به کار گرفته‌اند. دولت‌های ژلاندنو و استرالیا به ویژه اغلب به عنوان موردهایی که به صورت جامع‌تری از سایرین حسابداری تعهدی را تطبیق داده‌اند مطرح می‌شوند. به این دلیل تمرکز بیشتر دانشگاهیان و مسئولین دولتی برای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در این دو کشور و پیامدهای بعدی اصلاحات آنها است. گرچه دولت فدرال ایالات متحده سیستم خود را در برخی مفاهیم با استانداردهای تعهدی تطبیق داده است.

اما دستاوردهای به‌دست آمده توسط ژلاندنو و استرالیا و آنچه در ایالت متحده رخ داده است به‌تمامی مرتبط با سیستم حسابداری تعهدی که جایگزین حسابداری دولتی سنتی (مبتنی بر نقد) شده نیست بلکه مربوط به بخشی از آن است و مابقی دستاوردها را باید به سایر ابزارهای به‌کار گرفته شده مربوط دانست که در ادامه‌ی مقاله توصیف می‌شود. (Champoux, ۲۰۰۶)

#### ارائه یک ارزش صریح برای بدهی‌های احتمالی

اغلب سیستم‌های حسابداری عمومی ارزش صریحی را برای بدهی‌های احتمالی گزارش نمی‌کنند (یادداشت‌های پیوست افشا می‌کنند). این مشکل بواسطه یک فرایند دو بعدی گزارش‌گری این بدهی‌ها و ارزیابی آنها از طریق فرایند بازاریابی کردن<sup>۱۹</sup> عنوان شده است. در ژلاندنو یک صورت بدهی‌های احتمالی<sup>۲۰</sup> با سایر صورت‌های مالی - جهت تسهیل ارزیابی جزئیات بدهی‌های احتمالی - ارائه می‌شود. بدهی‌های احتمالی در صورت‌های مالی دولت استرالیا نیز نشان داده می‌شود. از سال ۱۹۹۶ این بدهی‌ها در حساب‌های بخش عمومی ارائه شده و به عنوان یک لیست جداگانه برای تسهیل نمودن ارزیابی دقیق اطلاعات در داخل ارقام مجموع کسری

اجتماعی نسل‌های کنونی تامین کنند زیر پوشش قرار ندادند. آن‌ها عقیده دارند که این عدم تعادل میان نسل‌ها عادلانه نیست و باید از بین برود (کرباسی یزدی، ۱۳۸۵).

### هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

نقش حسابداری بهای تمام شده جهت ارزیابی دقت داده‌ها، کلیدی است. ارزیابی بهای تمام شده خروجی‌ها و نتایج بر مبنایی مستمر به منظور ارزیابی عملکرد و تخصیص منابع دارای اهمیت است. دولت‌ها عموماً فاقد یک متدولوژی پذیرفته شده اندازه‌گیری و ارزیابی بهای تمام شده هستند اما بویژه روشی که مقایسه بهای تمام شده خروجی‌ها را امکان پذیر سازد لازم است (Tierney ۱۹۹۴) هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۲۴</sup> (ABC) معمول ترین ابزار در دولت‌های نتیجه‌گرا<sup>۲۵</sup> در کشورهای توسعه یافته است (Simpson and Wi ۱۹۹۶). به خصوص در دولت‌های محلی به طور گسترده استفاده شده است و برای واحدهای دولتی که در جهت مقایسه عملکرد خود با استانداردهای بخش خصوصی و ارزیابی بهای تمام شده کامل تولید (شامل سربار و مخارج سرمایه‌ای) تلاش می‌کنند. (Andrews and Moynihan ۲۰۰۲). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت که منجر به شناسایی فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده در دولت می‌شود روش مناسبی است که کمک می‌کند عملکرد دولت‌ها (بهای تمام شده خدمات آنها) با عملکرد مشابه ارائه شده در بخش خصوصی قابل مقایسه و رقابتی شود. این روش بهای تمام شده ورودی‌ها را به فعالیت‌ها در داخل یک سازمان مربوط کرده سپس فعالیت‌ها را به عواملی که هزینه ایجاد می‌کنند (عموماً اهداف خروجی سازمان) مربوط می‌سازد.

برای استقرار نظام ABC تعریف فعالیت ضروری است. هر عملی که به منظور تولید، توزیع و ارائه خدمات صورت گیرد و ماهیت تکراری داشته باشد فعالیت نامیده می‌شود.

فعالیت‌های دارای ارزش افزوده<sup>۲۶</sup> به آن دسته از فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که به ارزش تولید یا خدمات ارائه شده می‌افزاید و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده<sup>۲۷</sup> به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که علیرغم صرف منابع موجب افزایش ارزش تولید یا خدمات ارائه شده نمی‌گردد و یا کیفیت آنها را تغییر نمی‌دهد. این فعالیت‌ها در واقع غیرضروری هستند و باید سعی کرد تا آنها را در فرآیند تولید حذف نمود. در بخش دولتی بدلیل ماهیت بوروکراتیک و دیوانسالارانه آن فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده زیادی وجود دارند که برای استفاده‌کنندگان نهایی از خدمات دولت یعنی شهروندان دارای ارزش نیستند. مدیریت بر مبنای فعالیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شناسایی، کاهش و حذف آنها در بدنه دولت کمک می‌کند. برای این منظور می‌باید محرک‌های هزینه و منابع را شناسایی و تعریف نمود. محرک‌های

هزینه رویدادهایی هستند که موجب تغییر در هزینه کلی یک فعالیت می‌گردند و در واقع عواملی هستند که مقدار کار و تلاش مورد نیاز برای انجام یک فعالیت را مشخص می‌کنند.

منابع عوامل اقتصادی لازم برای انجام فعالیت‌ها هستند که منشا هزینه نیز می‌باشند. محرک منابع عواملی هستند که برای تخصیص هزینه منابع به فعالیت‌ها از آنها استفاده می‌شود. این عوامل طوری انتخاب می‌شوند که منعکس کننده مصرف منابع توسط فعالیت‌ها باشند. اجزا و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های یک فرآیند یا وظیفه در یک مرکز فعالیت قرار می‌گیرند (میرعلوی، ۱۳۸۴).

### مخارج سرمایه‌ای

هزینه‌یابی کامل نه تنها تصویر دقیق‌تری را از کارایی تولید فراهم می‌کند بلکه نقش مهمی در ایجاد انگیزه برای تولید نتایج کارا ایفا می‌کند. اگر افراد اجرایی ناگزیر به اندازه‌گیری دقیق سربار و مخارج سرمایه‌ای نباشند فاقد انگیزه لازم برای مدیریت این منابع به طور کارا و اثربخش هستند. وقتی این هزینه‌ها در تصمیمات مدیریتی لحاظ گردند مدیران برای مدیریت فعالانه (اینکه چقدر از سرمایه استفاده نموده‌اند) و تدوین استراتژی درباره ظرفیت پنهان انگیزه دارند. بهای تمام شده استفاده‌داری ممکن است در صورت حساب عملیاتی با مخارج سرمایه‌ای که مسئولیت در برابر دایره یا تخصیص نمایندگی<sup>۲۸</sup> برای پوشش دادن بهای تمام شده‌داری‌هایی که یک دایره در انجام برنامه‌هایش استفاده می‌کند ارائه شود. این، توجه به مدیریت‌داری‌ها را ترغیب می‌کند. برای مثال با کاهش یا جلوگیری سطوح‌داری‌ای یک دایره می‌تواند مبلغ مخارج سرمایه‌ای را یا تخصیص آن را کاهش دهد. تجربه در کشورهایمانند زلاند نو نشان می‌دهد که مخارج سرمایه‌ای وقتی همراه با حسابداری تعهدی بکار گرفته شود تمرکز بر مسائل بلندمدت‌تر را افزایش می‌دهد.

مخارج سرمایه‌ای مستلزم ارزیابی‌داری‌های سرمایه‌ای است که عنصر مهم دیگر تعیین «ثروت خالص» دولت می‌باشد. خیلی از دولت‌ها برای ارزشگذاری‌داری‌ها و گزارش آنها و استفاده خود از آنها تحت فشار بوده‌اند. (مثلاً الزامات ۳۴ GASB در ایالات متحده). استانداردهای حسابداری در بخش خصوصی الزام می‌کند که‌داری‌ها طبق بهای تمام شده تاریخی مستهلک شده آن‌ها ارزش‌یابی گردد اما دولت‌ها اغلب اطلاعات بسیار اندکی درباره مخارج تاریخی‌داری‌ها دارند (خصوصاً آنهایی که به دهه‌های قبل بر می‌گردد). (۴۱ - Paton and Bean ۲۰۰۱: ۳۹) رویکردهای اتخاذ شده برای ارزش‌یابی‌داری‌ها شامل استفاده از ثبت‌های تاریخی که برای برخی‌داری‌ها وجود دارند (اخیراً ثبت می‌شود) به عنوان مبنای ارزش‌یابی برای همه یا استفاده از رویکرد بهای تمام

شده جایگزینی کاهش قیمت<sup>۲۹</sup> می باشد که به موجب آن بهای تمام شده جایگزینی جاری محاسبه و سپس کاهش قیمت مربوطه با توجه به عمر دارایی تعدیل می شود. این رویکردها به دولت توانایی تدارک برخی جزئیات برای محاسبه ثروت دارایی های زیربنایی فیزیکی را می دهد - که یک جنبه کلیدی خالص ثروت و ارزش اجتماعی است.

صورت های مالی جهت تهیه منبعی برای ارزیابی تاثیر اجتماعی دولت و وسیله ای برای کمک به دولت برای تخصیص منبع به طور راهبردی ارائه و منتشر می شوند. این اطلاعات بصیرتی در مورد نتایج ایجاد شده بوسیله بخش های خاص دولت و عملکرد (یا ارزش افزوده) کل دولت را روشن می سازد.

### گزارشگری چند بعدی

مرکز ثقل مباحث مطرح شده توجه به ارزش یا ثروت فراتر از دیدگاه کوتاه مدت است. مدیران باید ثروت و ارزش را با دیدگاه های مختلف گزارش نمایند. در زلاندنو با تهیه سه گزارش به این موضوع دست یافته اند.

### نتیجه گیری: حسابداری و گزارشگری مالی جامع دولت

همانطور که توصیف شد در حالیکه سه بعد ارزش برای ارزیابی دولت وجود دارد اغلب کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، تنها بر یک بعد در رویکرد مدیریت مالی و اصلاحات خود تاکید می ورزند. روند اصلاحات حاکم حکایت از این دارد که این ارزیابی اندک برای اصلاحات در کوتاه مدت مناسب است و وقتی که این گرایش به ارزش به صورتی قابل اتکا ایجاد شد می توان آن را برای دستیابی به سایر ابعاد ارزش توسعه داد. اما انگیزه های مربوط به گرایش به این ارزش یک مانع بر مسیر ارزیابی مالی مبتنی بر هر سه بعد ارزش است.

صورت عملیاتی<sup>۳۰</sup> که وضعیت مالی کوتاه مدت را نشان می دهد در آن. مخارج دوایر عملیاتی فهرست می شوند که همه آنها پاسخ گوی عملکرد خود طبق مجموعه قراردادها هستند. این گزارش به شهروندان اجازه می دهد که ببینند دقیقاً منابع پولی کجا می رود (هر کدام از دوایر یک واحد عملکرد و مرکز هزینه مستقل است).

تصویر گسترده و همه جانبه ی ارزش در دولت دلیل محوری موفقیت های اصلاحات عمومی اخیر در کشورهای نظیر زلاندنو و استرالیا است. این اصلاحات بر ایجاد فرهنگ دولتی و ارزیابی دولت که به هر سه بعد ارزش توجه داشته باشد تاکید دارند. مهم تر اینکه در این نگرش با تشویق انگیزه ها برای پاسخ گویی عمومی بر حسب وجوهی که دولت ها در کوتاه مدت استفاده می کنند، خدماتی که برای رای دهندگان فراهم می کنند و برنامه هایی که برای توسعه آتی وضع می کنند موفقیت بدست خواهد آمد. تاکید بر یک جنبه ارزش جدای از بقیه جنبه ها کافی نیست و تنها توجه به عملیات معطوف به جریان های نقدی - نتایج و سرمایه گذاری ها - حرکت از مدیریت مالی یک بعدی به سه بعدی در کشورهای در حال توسعه را صدمه خواهد زد.

صورت وضعیت مالی<sup>۳۱</sup> که ثروت بلندمدت دولت را با جزئیات مربوط به دارایی ها (که همه ارزش قابل ملاحظه ای دارند) و بدهی ها (شامل بدهی های احتمالی مانند بازنشستگی) را نشان می دهد استفاده کنندگان می توانند انواع دارایی هایی که دولت تحصیل کرده را ارزیابی کنند و دارایی دولت را نسبت به بدهی های آن برای بررسی ثروت خالص بلندمدت (که به صورت اختلاف کل دارایی ها و کل بدهی ها محاسبه می شود) مقایسه کنند و صورت عملکرد خدمات<sup>۳۲</sup>. که خروجی های تولید شده را با اهداف تولید (از بهینه کاوی) مقایسه می کند آمده است (Ball ۱۹۹۴).

عملیاتی نظیر حسابداری تعهدی همه این تفاوت ها را ایجاد نمی کند اما به تنهایی جنبه های خاصی از ارزش دولت را منعکس می سازد. این موضوع در جدول شماره ۲ که هر یک از عملیات تنها با یک یا دو جنبه از پاسخ گویی دولت

برای اینکه صورت ها متحدالشکل باشند باید شامل اطلاعات درباره خروجی ها (بر حسب کیفیت، کمیت، به موقع بودن و بهای تمام شده) و نتایج باشد. دولت ها می توانند آنها را برای تهیه صورت های مالی کلی<sup>۳۳</sup> در مورد نتایج یک دوره واحدهای دولتی تجمیع کنند. در کشورهای که این صورت ها را تهیه می کنند مانند استرالیا و زلاندنو داده های عملکردی همراه با سایر

جدول ۲: پر کردن شکاف های ارزیابی

جنبه ارزش (بعد ارزش)	تمرکز	عملیات
شرایط مالی کوتاه مدت	نقدینگی کوتاه مدت	حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، بازاریابی کردن بدهی های احتمالی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت
شرایط مالی بلندمدت	شرایط مالی کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت	حسابداری تعهدی، بازاریابی کردن بدهی های احتمالی، حسابداری بین نسلی، مخارج سرمایه ای
عملکرد خدمات	دیدگاه خدمات مربوط کارا	هزینه یابی بر مبنای فعالیت، گزارشگری عملکرد

مرتبط می‌گردد آمده است.

برای اینکه همه جنبه‌های ارزش در دولت ارزیابی شود باید عملیات جدید با هم ترکیب شوند (هم با یکدیگر هم با رویکردهای مدیریت نقد قدیمی) که در این صورت می‌توانند به ارائه تصویر جامع‌تری از ثروت و ارزش دولت از طریق تقویت ارقام کسری و تکمیل آن با سایر اطلاعات کمک کند که اگر بیشتر از کسرس و مفاهیم ارزش کوتاه‌مدت در دولت مهم نباشد لا اقل همان قدر در محیط جدید مهم است (مانند زلاندنو). به عبارت دیگر برای گزارشگری ارزش دولت باید ابزارهای پیش گفته با یکدیگر به صورت یک کل جامع، ترکیبی و یکپارچه مورد بهره‌برداری قرار گیرد و تنها تکیه بر یک یا چند ابزار کافی نیست.

بر مبنای حسابداری تعهدی که با مخارج سرمایه‌ای و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در زلاندنو یکپارچه می‌گردد یک مجموعه کامل از صورت‌های مالی برای مدیران اجرایی و خزانه به طور ماهانه تهیه می‌شود. این مجموعه کامل از صورت‌های مالی ایجاد اطلاعات مالی بهتر را تسهیل کرده و چون صورت‌ها متحدالشکل هستند برای بدست آوردن کل صورت‌های مالی دولت می‌توان آن‌ها را تجمیع کرد. از اینرو حساب‌های دولتی ثروت خالص دولت را نشان می‌دهند و با صورت عملکرد خدمات که ورودی‌ها را در مقابل خروجی‌ها نشان می‌دهد نیز کامل می‌شود. همه این عملیات اطلاعات لازم درباره پاسخ‌گویی و وضعیت مالی کوتاه‌مدت دولت، سلامت مالی بلندمدت و ثروت و دارایی‌ها و ارزش افزوده (یا عملکرد) کوتاه‌مدت را به شهروندان ارائه خواهد داد. از طریق گزارشگری مالی جامع دولت بهتر می‌تواند در میان قشرهای مختلف مردم یا نمایندگان آنها مقبولیت کسب کرده و نیز عملیات مالی خود را رهبری نمود. از اینرو شایسته است که اصلاحات لازم در کشورهای در حال توسعه نیز تسریع گردد. تجربه کشورهای دیگر در این مورد آموزنده خواهد بود.

### گام‌های برداشته شده برای گزارشگری جامع مالی

#### دولت در ایران

از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی شده است که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می‌باشد. در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه نیز نسبت به این امر تأکید شده است. مفاد ماده قانونی فوق به شرح زیر است:

ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده

خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

الف. شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.

ب. تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.

ج. تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.

د. تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن

به طوری که از محتوای قانون برنامه چهارم توسعه در مجموع مستفاد می‌گردد، این قانون تأکید در برنامه ریزی

مقادیر عملیات اجرایی و برآوردی در قالب ارقام ریالی در سازمانهای دولتی و موسسات وابسته به دولت داشته که در قالب بودجه پیشنهادی سالانه باید ارائه گردد. بر این اساس

هر یک از ارگان‌های دولتی باید اقدام به تهیه گزارش فنی و اقتصادی اقلام متشکله بودجه با توجه به کلیه پیش‌بینی‌ها

و تغییرات و تحولات در سال بودجه و با نگرش به اهداف برنامه چهارم نمایند. در این راستا اهتمام همه دست اندر کاران

بودجه در بخش دولتی باید ارائه بودجه ای انعطاف‌پذیر و عملیاتی طی دوره برنامه باشد. برای این منظور کلیه عملیات و

فعالیت‌ها اعم از منابع و مصارف جاری و هزینه‌های سرمایه‌ای باید بر مبنای مقادیر و ارزش ریالی آنها باشد.

از این‌رو گام‌های اساسی به سوی گزارشگری جامع دولت با ظرفیت قانونی فوق در جهت ارزیابی، ممیزی و سنجش

عملکرد مالی و غیرمالی دولت برداشته شده است زیرا توجه قانون‌گذار به سوی احصای فعالیت و خدمات دستگاه‌های

اجرایی و تعیین قیمت تمام شده این فعالیت‌ها و خدمات و نیز تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات

و قیمت تمام شده آن به معنای یک حرکت بنیادی از سوی حسابداری نقدی و سنتی در بخش دولتی به سوی حسابداری

تعهدی، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB<sup>۳۴</sup>) و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و سایر ابزارهای گزارگری سه بعدی

ارزش در دولت می‌باشد. بر این اساس شناسایی فعالیت‌ها و تفکیک فعالیت‌های دارای ارزش افزوده از فعالیت‌های فاقد

ارزش افزوده برای شهروندان، مدیران دولتی را در جهت حذف یا کاهش دادن فعالیت‌های فاقد ارزش یعنی مدیریت

بر مبنای فعالیت (ABM<sup>۳۵</sup>) هدایت خواهد کرد. بدون پایداری و وفاداری به بودجه پیشنهادی و تصویب شده از سوی هر

دستگاه دولتی نمی‌توان به این مهم دست یافت. به عبارت دیگر رعایت حدود و سقف اعتبارات پیش‌بینی شده چه از

لحاظ مقادیر کمی پیش‌بینی شده و چه کیفیت اقلام و همین‌طور انجام تأمین اعتبار قبل از کلیه پرداخت‌ها متضمن موفقیت

بودجه عملیاتی تصریح شده در قانون خواهد بود. به بیان دیگر نه تنها پیش بینی بودجه عملیاتی بلکه اجرا و رعایت حدود آن نیز برای نیل به موفقیت در راستای گزارشگری جامع بخش دولتی حائز اهمیت است. از سوی دیگر موفقیت اهداف قانون برنامه چهارم توسعه منوط به آگاهی مدیران بخش دولتی و دست اندر کاران بودجه در عملیاتی کردن هماهنگ عملیات مالی و بودجه می باشد. بدین منظور باید ابتدا در بخش بودجه و اعتبارات و بخش حسابداری دستگاه های دولتی مدیران و کارشناسان به یک درک مشترک مبتنی بر فعالیت ها نائل گردند.

### پی نوشت ها

liability	7- long-term worth	1- state/private sector relationship
22- selling the rights over the yield of pending debt	8- value-added	2- decentralized planning
23- intergenerational equity	9- funds	3- line item budgets
24- Activity-Based Costing	10- generational angst	در این نوع بودجه مدیریت تنها تا حد ارقام مصوب بودجه در مورد هر سرفصل اجازه خرج دارد و در صورت وجود وجوه مازاد در هر سرفصل امکان انتقال به سایر سرفصل ها نمی باشد. نقطه ضعف این روش عدم وجود انگیزه برای صرفه جویی است. به ویژه در مواردی که صرفه جویی باعث کاهش بودجه مصوب دوره های بعد می شود. در این نوع بودجه بین بودجه و عملیات مورد انتظار سازمان ارتباط اندکی برقرار است و از بودجه به عنوان ابزار برنامه ریزی استراتژیک نمی توان استفاده نمود (رهنمای رودپشتی ۱۳۸۷).
25- results-oriented governments	11- the fear that we are bequeathing enormous fiscal bills to our children	4- civil service
26- Value Added Activities	12- rule-bound cash accounting	5- contingent
27- Non Value Added Activities	13- sub-national governments	6- short-term value
28- agency's appropriation	14- intergenerational money shifting	
29- deflated current replacement cost approach	15- comprehensive value perspective	
30- Operating Statement	16- performance statements	
31-Statement of Financial Position	17- unfunded public service pension plans	
32- Statement of Service Performance	18- budget operating statement	
33-holistic financial statements	19- marketizing	
34- Activity based budgeting	20- Statement of Contingent Liabilities	
35- Activity based management	21- purchasing insurance to cover expenses arising from a potential	

### منابع فارسی

حاجیها، زهره، رابطه دو سویه حسابرسی عملکرد مدیریت و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد مدیریت بخش دولتی، مجله حسابر، در حال چاپ.

رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷)، مبانی حسابداری مدیریت، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، چاپ اول.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، مطالب آموزشی اجرای بودجه ریزی عملیاتی در سال ۸۵، ۱۳۸۴

صلواتی، محمد، علی اکبر نادعلی و عبدلی، (۱۳۸۴)، پاسخ گویی: هدف حسابداری و حسابرسی در بخش عمومی فصلنامه دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۶، صص. ۱۳-۱۷.

قانون توسعه چهارم ماده ۱۳۸

کرباسی یزدی، حسین، (۱۳۸۵)، حسابداری نسل ها و انتقالات مربوط به نسل ها، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ششم، شماره پیاپی ۲۷، شماره ۱۹، صص. ۱۵-۲۷.

میرعلوی، سیدحسین، (۱۳۸۴)، هزینه یابی بر مبنای فعالیت یا ABC، فصلنامه دانش حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۵، صص. ۶۲-۶۴.

### منابع لاتین

1- Andrews, Matthew and Anwar Shah, (2003), ON MEASURING THE 'NET WORTH' OF A GOVERNMENT, Ensuring Accountability When There Is No Bottom Line, Vol. 1 of Handbook on Public Sector Performance Reviews. Washington D. C. : The World Bank.

2- Champoux, Mark, (2006), Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Briefing Paper No. 27 Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar DRAFT

3- Haydar, Kulaksız and Maliye Bakanlığı, PUBLIC FINANCIAL ADMINISTRATION OF OTTOMAN EMPIRE BETWEEN THE YEARS 1838 - 1880 AND MUHASEBAT GENEL MUDURLUGU (GENERAL DIRECTORATE OF PUBLIC ACCOUNTS)

4- Ouda, Hassan A. G., (2005), Additional Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector of Developing Countries The International Consortium on Governmental Financial Management Public Fund Digest Volume V, No. 1.

5- Ouda, Hassan A. G., (2003), PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AND BUDGETING REFORM: THE MAIN ISSUES INVOLVED With special focus on the Arab world, Paper prepared for the Expert consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut