



## عملکرد در بخش دولتی

طرفداران جدایی چارچوب نظری حسابداری بخش خصوصی و بخش عمومی، تفاوت موجود میان هدفهای عملکردی سازمانهای فعال در این دو بخش را دلیل اصلی جبهه‌گیری خود مطرح می‌کنند، و چنین استدلال می‌کنند که سازمانهای بازرگانی بخش خصوصی تنها برای تحصیل سود تاسیس می‌شوند و به بیان ساده‌تر سود انگیزه و هدف اصلی برای تشکیل سازمانهای بازرگانی یادشده است، در حالی که سازمانهای دولتی بنا به ضرورت‌های اجتماعی و قانونی تاسیس می‌شوند و سود نمی‌تواند انگیزه‌ای برای تشکیل آنها شناخته شود. متفاوت بودن هدفهای سازمانها در نظام حسابداری مورد عمل آنها مؤثر واقع می‌شود، به همین لحاظ سیستم حسابداری مورد استفاده در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی با سیستم حسابداری مورد عمل در سازمانهای بازرگانی تفاوت‌هایی دارد. **باباجانی (۱۳۸۹)** توضیح می‌دهد که مقام‌های اجرایی در دولتها موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف کنند و در تحقق این موارد پاسخگو باشند. منظور از کارایی در این سطح از مسئولیت ارائه خدمات بیشتر با مصرف منابع کمتر و جلوگیری از اتلاف منابع است. منظور از اثربخشی در این سطح از مسئولیت پاسخگویی، تاثیر مصرف منابع بر بهبود زندگی شهروندان و اجرای طرحها و برنامه‌هایی است که رفاه عمومی را ارتقا می‌بخشد. صرفه اقتصادی نیز به تخصیص بهینه منابع و اثربخشی درازمدت تاکید دارد.

از نظری صورت‌های مالی حسابهای مستقل دستگاههای اجرایی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی شامل مصرف منابع مالی در محل صحیح خود، رعایت محدودیتها و طبقه‌بندیهای بودجه‌ای در مصرف منابع مالی و همچنین رعایت قوانین و مقررات حاکم بر مصرف منابع مالی، کفایت می‌کند، ولی از آنجا که وزارتخانه یا مؤسسه دولتی علاوه بر مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی دیگری تحت عنوان مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز بر عهده دارد، لذا باید سیستم گزارشگری خود را از حساب مستقل به کل دستگاه اجرایی به‌عنوان یک شخصیت گزارشگر، ارتقا دهد. ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی که دامنه آن به مقدار کالا یا خدمات تولیدی دستگاه اجرایی و اثربخشی آنها تسری می‌یابد، مستلزم انتشار گزارشهایی است که بر مبنای حسابداری تعهدی کامل و تاکید بر جریان منابع اقتصادی تهیه شده‌اند. به همین منظور باید صورت‌های مالی بدون تفکیک حسابهای مستقل تنظیم شود.

**جورج (2003)** معتقد است از آنجا که هدف سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی ارائه خدمت است نه کسب سود، بنابراین میزان موفقیت و عملکرد این سازمانها باید از طریق اندازه‌گیری معیارهای دیگری به غیر از سود مورد ارزیابی قرار گیرد، و اندازه‌گیری میزان خدمات ارائه شده به وسیله آنها می‌تواند جایگزین خوبی برای اندازه‌گیری سود باشد. البته کیفی بودن و شمارش‌ناپذیر بودن بیشتر خدمات ارائه شده در سازمانهای بخش عمومی و به خصوص بخش دولتی اندازه‌گیری آنها را با مشکل مواجه می‌سازد.

همچنین نویسندگان متعددی از جمله

**ولابارگس (Vela Bargues, 1996)** به اهمیت اندازه‌گیری اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده توسط دولتها و سازمانهای تابعه آنها به‌عنوان معیارهای عملکرد در بخش عمومی و دولتی اشاره کرده‌اند، لیکن بیان داشته‌اند که اندازه‌گیری این معیارها در بسیاری از سازمانهای بخش عمومی و به خصوص دولت مشکل و یا غیرممکن است.

**جونز و پندلبوری (Jones and Pendlebury, 2000)** نیز معتقدند که اندازه‌گیری سود در بخش عمومی که حاصل تفاوت درآمدهای غیرمبادله‌ای (مانند مالیات) و هزینه‌هاست، نمی‌تواند معیاری از عملکرد این سازمانها باشد. همان‌طور که در بخشهای قبلی مقاله بیان شد، **آنتونی (Anthony, 1980)** که از مدافعان سرسخت یگانگی حسابداری بخش عمومی و بازرگانی است، توضیح می‌دهد که در بیشتر سازمانهای غیرانتفاعی سود همان معنا و مفهوم صورت‌های عملیاتی بخش بازرگانی را ندارد، ولی در هر دو بخش تفاوت درآمدها و هزینه‌ها می‌تواند نشانه‌ای از وضعیت نگهداشت سرمایه باشد. **ولابارگس (۱۹۹۶)** به لزوم ارائه یک شاخص عملکرد به غیر از سود در بخش دولتی اشاره می‌کند و شاخصها و معیارهای غیرمالی مانند شاخصهای اجتماعی را معرفی می‌کند. وی معتقد است که ارائه یک معیار بازده غیر پولی در تحلیل کارایی مصرف منابع و اثربخشی فعالیتهای سازمانهای بخش عمومی ضروری است.

**بورگونوی و آنسی پسینا (Borgonovi and Anessi-Pessina, 1999)** توضیح می‌دهند که تغییرات اخیر در نقش و ساختار دولتهای محلی اطراف جهان بر

حسابداری دولتهای محلی تاثیر داشته است و آنها باید به شمار زیادی از ذینفعان متعدد پاسخگو باشند. سیاستمداران و ناظران در این دولتها دیگر صرفاً به دنبال رعایت قوانین از سوی مدیران نیستند، بلکه ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی از نظر آنها اهمیت بیشتری یافته است. بنابراین حسابداری دولتی دیگر محدود به گزارش جریانهای ورودی و خروجی، داراییها، بدهیها و مازاد یا کسری و رعایت بودجه نیست، بلکه باید تصویری مطلوب و واقعی از عملکرد ارائه دهد و ابزاری مفید برای تصمیم‌گیری و ارزیابی پاسخگویی در دستان استفاده‌کنندگان باشد.

### نقش ارزیابی عملکرد در اصلاحات اخیر حسابداری دولتی

بوداس و بوچ هولتد (Budäus & Buch Holtz)، یک مطالعه تجربی بر روی دولتهای محلی ۶ کشور ایالات متحد آمریکا، نیوزلند، بریتانیا، هلند، فنلاند و آلمان انجام دادند. هدف آنها در این مطالعه روشن کردن اهمیت حسابداری کنترلی (شامل گزارشگری داخلی) و حسابداری مدیریت برای مدیریت بخش عمومی بود. مبنای نظری مطالعه آنها شامل یک چارچوب جامع از مدیریت، پاسخگویی و مفاهیم اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در کنار مدل اقتضایی لادر (Lüder) بود.

در این تحقیق آنها دریافتند که در دولتهای محلی احتمال ظهور حسابداری مدیریت بیشتر از دولتهای مرکزی است و این به علت نزدیکی و دخالت بیشتر شهروندان در امور دولتهاست. نویسندگان اصلاحات حسابداری دولتی در این شش کشور را به دو گروه اصلاحات داخلی محور<sup>۲</sup> (تمرکز این اصلاحات بر فعالیتهایی است که در درجه اول منجر به افزایش کارایی و صرفه اقتصادی می‌شود) و خروجی محور<sup>۳</sup> (تمرکز این اصلاحات بر تدوین معیارهایی است که منجر به ارتقای اثربخشی فعالیتها می‌گردند) تقسیم کردند.

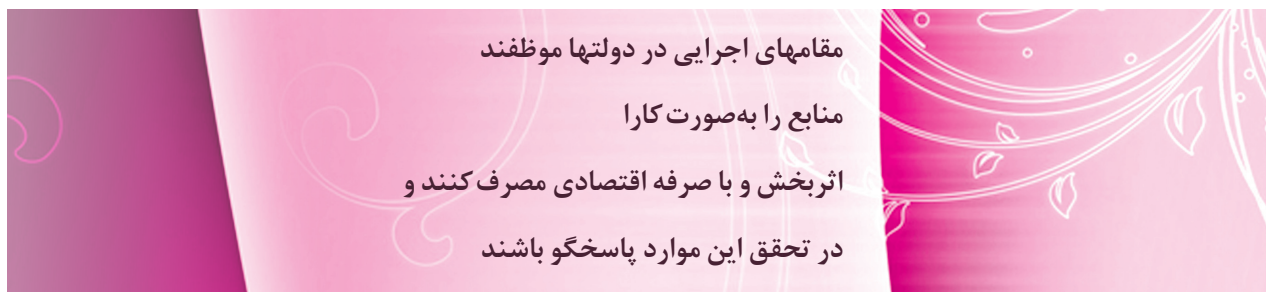
**علیجارده و کندور (Condor & Alijarde, 2002)** اصلاحات اخیر بخش دولتی را به گونه‌ای دیگر طبقه‌بندی می‌کنند. گروه اول اصلاحاتی هستند که با هدف ارتقای پاسخگویی صورت گرفته، بنابراین بر تقویت ابزارهای گزارشگری خارجی متمرکز شده‌اند. خروجی اصلی این فرایندهای اصلاحی، توسعه سیستمهای گزارشگری و حسابداری مالی است و حسابداری مدیریت در درجه دوم اهمیت قرار دارد. گروه دوم اصلاحات به سمت ارتقای کارایی و اثربخشی مدیریت عمومی گرایش داشته و بر ابزارهای مدیریت داخلی متمرکز هستند. بنابراین تمرکز بیشتر بر حسابداری مدیریت و به‌خصوص محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و دستیابی

به هدفهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. نویسندگان معتقدند که اصلاحات نوع اول بیشتر در کشورهای اسپانیا و فرانسه (به‌خصوص پرتغال، اسپانیا و فرانسه) رخ داده که هدف اصلی از اصلاحات، پاسخگویی و کنترل قانونی بوده است. اکثریت کشورهای گروه انگلیسی-آمریکایی به اضافه آلمان به نوع دوم اصلاحات، گرایش داشته‌اند. نویسندگان توضیح می‌دهند که در بیشتر اصلاحات هر دو رویکرد مورد توجه بوده و به‌عنوان مکمل یکدیگر به‌کار گرفته شده‌اند.

در ادامه جایگاه عملکرد در چارچوبهای مفهومی و استانداردهای تدوین شده در دو گروه اروپایی و انگلیسی-آمریکایی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### سیستم حسابداری دولتهای محلی پرتغال

سیستم حسابداری دولتی محلی در پرتغال از نوع اروپایی است. در حالی که مدتهای طولانی سیستم حسابداری بودجه‌ای با مبنای نقدی در این کشور حاکم بوده است، طی دهه اخیر اصلاحاتی بنیادی در حسابداری دولتی پرتغال، که حاصل اصلاحات کلی در مدیریت بخش عمومی آن بوده، رخ داده است. این فرایند در ۱۹۹۰ با انتشار قانون حسابداری عمومی شروع شد، که مهمترین بخش آن الزام





سازمانهای دولتی خود مختار به استفاده از سیستم حسابداری منطبق با بخش بازرگانی بود. سپس در ۱۹۹۷ سرفصلهای حسابداری بخش عمومی، شامل حسابداری بودجه‌ای (بر مبنای نقدی) و حسابداری مالی و صنعتی (که هر دو بر مبنای تعهدی اجرا می‌شوند) در یک سیستم یکپارچه برای کل بخش عمومی پرتغال تهیه شد. هدفهای سیستم جدید ماورای هدفهای حسابداری دولتی سنتی (اثبات رعایت بودجه و قوانین و تابعیت از بودجه) بوده و در حقیقت یک سیستم اطلاعاتی حسابداری است که تحلیل مخارج عمومی را نه تنها بر طبق معیارهای قانونی و حقوقی، بلکه بر مبنای معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی امکان پذیر می‌سازد، و به شفافیت بیشتر مدیریت عمومی می‌انجامد. در ۱۹۹۹ سرفصلهای حساب برای دولتهای محلی پرتغال که مستقل از بودجه ایالتی هستند، نیز تصویب شد. جورج (۲۰۰۳) منشاء اصلی ظهور این اصلاحات در پرتغال را، اصلاحات انجام شده در حسابداری دولتی اسپانیا (۱۹۸۴)، فرانسه، آلمان و رومانی می‌داند. از نظر او اصلاحات در پرتغال هنوز کامل نشده است و در مواردی از جمله تهیه صورتهای تلفیقی، گزارشگری عملکرد (تدوین شاخصهای عملکرد مالی و غیرمالی)، روشهای حسابداری مدیریت و محاسبه بهای تمام شده نیاز به کار بیشتری دارد. از نظر جورج طراحی یک سیستم حسابداری مدیریت می‌تواند برای ارتقا و ارزیابی عملکرد مفید باشد.

**سیستم حسابداری دولتهای محلی در امریکا**  
هیئت تدوین استانداردهای دولتی

(GASB) توضیح می‌دهد که گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و محلی جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی و ارزیابی پاسخگویی مورد استفاده قرار می‌گیرد، بنابراین ارائه اطلاعات زیر در این گزارشها ضروری است:

۱- اطلاعات مورد نیاز جهت مقایسه نتایج



### ایفای مسئولیت

### پاسخگویی عملیاتی

### مستلزم انتشار

### گزارشهایی است که

### بر مبنای حسابداری تعهدی

### کامل و تاکید بر

### جریان منابع اقتصادی

### تهیه شده‌اند

واقعی با بودجه

۲- ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات

۳- ارزیابی رعایت قوانین، بخشنامه‌ها و نظارتها

۴- ارزیابی کارایی و اثربخشی

اهمیت ارزیابی اطلاعات عملکردی از مدتها قبل به وسیله استانداردارگان امریکایی شناخته شده بود به طوری که هیئت تدوین استانداردهای دولتی (GASB) در ۲۰۰۷ کار بر روی پروژه

اطلاعات عملکردی را شروع کرد و سرانجام در ۲۰۰۸ بیانیه مفهومی با عنوان، **گزارشگری خدمات ارائه شده** را منتشر و در ژوئیه ۲۰۱۰، پس از دو دهه تحقیقات گسترده، نهایتاً دستورالعمل چگونگی گزارش اختیاری این اطلاعات عملکردی را منتشر کرد. محتوای این گزارش داوطلبانه که از نوع گزارشگری خارجی با هدفهای عمومی است، ارائه اطلاعات مرتبط با خدمات ارائه شده در یک سازمان دولتی یا دولت محلی و بیان تاثیر این خدمات است، با این هدف که بتواند به استفاده‌کنندگان در ارزیابی کارایی عملیاتی و اثربخشی عملیات دولتها و سازمانهای تابعه آنها کمک دهد. این گزارش باید شامل اطلاعاتی به شرح زیر باشد:

- ورودیها (برای مثال مقدار منابع مالی، انسانی و فیزیکی در اختیار دانشگاهها)
  - خروجیها (مانند تعداد ساعات آموزش در سطوح مختلف)
  - نتایج (برای مثال درصد ارتقای آموزش عالی طی دوره مورد نظر)
  - بهای تمام شده خروجیها و نتایج (مانند بهای تمام شده هر ساعت آموزش)
- همچنین در این راهنما بیان شده است، باید هدفهای برنامه‌ها و طرحها، معیارهای عملکرد (شامل شاخصها و نرخها) و بحث و بررسی بر روی نتایج عملکرد، میزان دستیابی به نتایج و یا دلایل موفق نشدن سازمان در هدفهایش در این گزارش قید گردد.

### حسابداری دولتهای محلی در بریتانیا

علی‌حارده و کندور (۲۰۰۲) بریتانیا را به عنوان یک کشور از گروه انگلیسی-



حسابداری دولتی  
باید تصویری مطلوب و  
واقعی از عملکرد ارائه دهد  
و ابزاری مفید برای  
تصمیم‌گیری و ارزیابی  
پاسخگویی در دستان  
استفاده‌کنندگان باشد

امریکایی که دارای حرفه قوی و حسابداری دولتی شبیه بازرگانی (در دولتهای محلی) است، مورد بررسی قرار داده‌اند. همان‌طور که جونز (۲۰۰۳) بیان می‌کند، نقش فعال اعضای حرفه در دولتهای محلی بریتانیا طی دهه‌های اخیر به این علت است که مداخله دولت اصلی در دولتهای محلی محدود شده است و دولت ملی با حفظ چارچوب اصلی، قوانین مالی را تدوین و تشریح و تفصیل آن را بر عهده حرفه گذاشته است. در بریتانیا الزام قانونی برای انتشار معیارهای عملکرد وجود دارد، بدین ترتیب که معیارهای عملکرد توسط حساب‌برسان مورد بررسی قرار گرفته و حساب‌برس وظیفه قانونی دارد که بررسی کند، آیا دولت محلی منابع را به‌طور کارا، با صرفه اقتصادی و اثربخش به مصرف رسانده است یا خیر، و بدین ترتیب عملکرد مدیریت مورد قضاوت حساب‌برس

قرار می‌گیرد. در بریتانیا هر دولت محلی ملزم به تهیه و انتشار طرح عملکرد سالانه می‌باشد. در این طرح درباره خدماتی که دولتها در دوره آینده ارائه خواهند داد، چگونگی ارائه این خدمات، استاندارد ارائه خدمات و اقدامات لازم برای ارائه بموقع این خدمات توضیح داده می‌شود. همچنین شاخصهای عملکرد، استانداردها، هدفها، مقایسه با سالهای قبل و دولتهای محلی دیگر نیز در این گزارشها ارائه می‌شود. این طرح عملکرد توسط حساب‌برسان مورد بررسی و از این نظر که آیا طبق قوانین و بخشنامه‌ها تهیه شده‌اند یا خیر، مورد قضاوت قرار می‌گیرند. همچنین هر دولت محلی دو بودجه سرمایه‌ای و درآمدی را تهیه می‌کند که شامل شاخصهای عملکردی است. گزارشهای مالی نیز علاوه بر صورتهای مالی شامل صورتهای بودجه‌ای و گزارش عملکرد سالانه است.

پانوشتها

۱- به‌طور کلی در کشورهای صنعتی جهان، دو مدل گزارشگری مالی توسعه و تکامل یافته است. یکی مدل انگلیسی - امریکایی (Anglo-American) است که در ارائه مطلوب صورتهای مالی به محتوای اقتصادی اطلاعات تاکید دارد و در مقابل مدل اروپایی (Continental Model) است که به شکل قانونی اهمیت بیشتری داده می‌شود (شباهنگ، رضا، ۸۲).

- 2- Internal Oriented
- 3- External Oriented
- 4- Service Efforts and Accomplishments (SEA) Reporting

منابع

• باباجانی جعفر، مزایای حساب‌برسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانیهای همایش حساب‌برسی عملکرد،

۱۳۸۹، دیوان محاسبات کشور، ص ۱۶-۴۶

- Anthony R. N., **Making Sense of Nonbusiness Accounting**, Harvard Business Review, Vol. 58, No. 3, May-June 1980, pp. 83-93
- Borgonovi E. and E. Anessi-Pessina, **Accounting and Accountability in Local Government: A Framework**, Comparative Issues in Local Government Accounting, E. Caperchione and R. Mussari, Boston, Dordrecht and London: Kluwer Academic Publishers, 1999, pp. 1-9
- Brusca Alijarde M. I. and V. Condor, **Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context**, Financial Accountability and Management, Vol. 18, No. 2, May 2002, pp.129-162
- Budäus D. and K. Buchholtz, **A Comparative Investigation Into Managerial Accounting Systems in Local Government**, Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research, Speyerer Forschungsberichte, No.159, 1996b, pp. 95-127
- Jones R. H. and M. Pendlebury, **Public Sector Accounting**, 5th Edition, Pitman, 2000
- Jorge S. M., **Local Government Accounting In Portugal in Comparative-International Perspective**, The Portuguese Foundation for Science and Technology, July 2003
- Vela BARGUES J. M., **A Cross Country Study of Local Government Accounting Systems**, Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research, Speyerer Orschungsberichte, No.159, 1996, pp. 45-70