

## نوآوری در حسابداری دولتی و تئوری انتشار

دکتر اسفندیار ملکیان

دانشیار، عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه مازندران

محمد وحدانی

عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه بجنورد

پست الکترونیک: M\_acc99@yahoo.com

### چکیده

این مقاله به بررسی یک نوآوری مهم در حسابداری دولتی می پردازد. نوآوری مذکور بکارگیری سیستم حسابداری و بودجه بندی منابع در مبنای تعهدی است. این مطالعه از منظر تئوری انتشار راجرز مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. بکارگیری این سیستم طی ۶ مرحله: شرایط پیش زمینه، دانش، متقاعد سازی، تصمیم گیری، پیاده سازی و تایید توضیح داده شده است. در برخی کشورها همچون انگلستان، اسکاتلند و ایرلند شمالی چنین سیستمی پیاده شده است، اما پیاده سازی آن مشکلاتی را به همراه داشته است. یکی از مشکلات، مربوط به دانش نمایندگان مجلس در استفاده از اطلاعات مالی می باشد.

**کلمات کلیدی:** حسابداری دولتی، حسابداری و بودجه بندی منابع، مبنای تعهدی، تئوری انتشار، نوآوری

### مقدمه

تجربه کشورهای پیشرو در اصلاحات حسابداری بخش عمومی نشاندهنده پیچیدگی و طولانی بودن دوران گذار از مبنای نقدی به تعهدی است بطوریکه تحقیقات تطبیقی بین المللی زیادی به توضیح این فرآیند انتقال پرداخته اند. با توجه به روند روبه رشد حسابداری تعهدی در سرتاسر جهان چگونگی پذیرش آن در کشورها متفاوت بوده است.

هدف از این مقاله مطالعه حسابداری و بودجه بندی منابع RAB<sup>۱</sup>، است که تمرکز آن بر مبنای حسابداری تعهدی، به عنوان یک نوآوری در حسابداری دولتی برای دولت مرکزی می باشد. این مقاله بر مبنای تجربیات و فرآیندهای استفاده شده در برخی کشورها می باشد. از سال ۱۸۸۶ تا سال ۲۰۰۱ کشور انگلستان از مبنای نقدی برای سیستم حسابداری و سیستم بودجه ای خود استفاده می کرده است. در سال ۲۰۰۱ این کشور با استفاده از RAB اقدام به تغییرات بنیادین در سیستم حسابداری دولت مرکزی نمود. RAB هم مبنای تعهدی حسابداری دولتی و هم مبنای تعهدی بودجه بندی را در بر می گیرد و آنها را به عنوان عملگرهای اطلاعاتی در موارد مورد نیاز در کنار هم قرار می دهد. استفاده از RAB در حقیقت موجب بهبود عملکرد در حوزه حسابداری و مدیریت اطلاعات برای مقاصد برنامه ریزی و کنترل می شود. چنین اطلاعاتی برای سیاستمداران همچون مدیران مناسب خواهد بود چرا که اطلاعات بسیار خوبی در خصوص چگونگی تخصیص منابع برای اهداف خاص، بهبود پاسخگویی به مودیان مالیاتی، بابت پولی که از آنها دریافت می شود، را فراهم آورده و در نتیجه انتظار می رود که رویکردها و استراتژی های مناسبی برای مخارج عمومی اتخاذ شده و اطلاعات بهتری برای تخصیص و مصرف منابع و سرمایه گذاری فراهم آورد. [۵] از طرفی شهروندان که در ابتدا و انتهای زنجیره پاسخگویی قرار دارند. اعمال دولت را مورد قضاوت قرار می دهند و این پاسخگویی سبب می شود تا اطلاعات مالی و غیر مالی جهت حسابرسی دولت در اختیار شهروندان و نمایندگان در اختیار قرار گیرد. [۱]

در اسکاتلند برنامه ریزی و سیستم گزارشگری مالی مشابه آنچه وزارت خزانه داری انگلستان در نظر گرفته، نیز پیش بینی شده است. اما همیشه این سوال مطرح بوده است که آیا RAB می بایست فعالیتهای پارلمان را به عنوان بخش از پاسخگویی دموکراتیک در نظر بگیرد یا خیر [۵]؟

این مقاله به بررسی RAB به عنوان یک نوآوری از منظر تئوری انتشار<sup>۲</sup> و بطور خاص در بخش عمومی می پردازد، جاییکه محدود شدن خلاقیت یکی از مشخصه های آن است.

---

1 -Resource Accounting and Budgeting

2 - diffusion Theory

### چارچوب نظری: تئوری انتشار

نظریه انتشار بطور وسیعی در حسابداری کاربرد دارد. اما عمدتاً در بخش خصوصی مورد توجه بوده است. اما در این زمینه بخصوص به عنوان یک نوآوری در بخش دولتی نیز کاربرد دارد. انتشار نوآوریها به نقطه ای گفته می شود که پذیرش نوآوری در آن رخ می دهد. مسیر انتشار نوآوری بطور اتوماتیک نبوده و عوامل محیطی بسیار مهمی وجود دارد که می تواند منجر به ارتقا و یا ممانعت از فرآیند انتشار گردد. این پروسه معمولاً طی ۵ مرحله صورت می پذیرد. بر اساس مطالعه صورت گرفته توسط راجرز در سال ۲۰۰۳ می توان گفت فرآیند انتشار به عنوان یک کل، بطور تدریجی اتفاق افتاده و خود شامل سلسله اعمال مختلفی می باشد. اما راجرز در تحقیق خود ۶ مرحله را برای این مدل در نظر گرفته است. مرحله اول در حقیقت پیش شرایط لازم برای بکارگیری آن است، شرایطی چون عملکردهای گذشته، احساس نیاز، بروز مشکل، خلاقیت ها و هنجارهای های یک سیستم اجتماعی می باشد. گام دوم مربوط به دانش نوآوری در واحد تصمیم گیری است. و مرحله سوم، متقاعد سازی<sup>۳</sup> می باشد. مشاهدات راجرز نشان می دهد عوامل زیر احتمال متقاعد سازی برای پذیرش نوآوری را تحت تاثیر قرار می دهد: پیچیدگی نوآوریها، آزمون پذیری و قابلیت بررسی مقدماتی آن، میزان انطباق نوآوریها با ارزشهای موجود، درک منافع ناشی از بکارگیری و قابلیت مشاهده نتایج واقعی ناشی از آن. البته در گذشته مشاهده شده است که توانمندی آشکار نمودن مزایای ناشی از تجدید ساختار در دولت مرکزی می تواند منجر به مشکلات بعدی در پیاده سازی آن گردد. ۳ مرحله مذکور منجر به مرحله چهارم یعنی تصمیم گیری می گردد. راجرز تصور می کرد که این موضوع ممکن است به نتایجی غیر از اتخاذ تصمیم مناسب در رابطه با بکارگیری نوآوریها شود. به عنوان مثال تصمیم به پذیرش آن می تواند منجر به موافقت مداوم یا عدم پذیرش فوری و یا پذیرش با تاخیر و یا عدم پذیرش مستمر گردد. اما وقتی تصمیم به پذیرش نوآوری نهایی گردد وارد مرحله بعد یعنی پیاده سازی می گردیم. با این وجود پیاده سازی یک عمل غیر قطعی است و مسائل و مشکلات پیچیده ای را بدنبال خواهد داشت. ممکن است گروههایی مخالفت کنند یا راهکارها و ابداعات دیگری ارائه نمایند. در نهایت، ششمین گام مرحله تایید<sup>۴</sup> می باشد. در مرحله پایانی مزایای بدست آمده از بکارگیری نوآوریها شناسایی خواهد شد که می تواند موجب ارتقا در آن نوآوری و کسب نتایج رضایت

---

3 -persuasion

4 -confirmation

بخش از آن باشد و از آن به بعد به عنوان یک رویه متداول استفاده گردد. جدول ۱ فرآیند مذکور را مطابق مدل انتشار، نمایش می دهد. [۵]

جدول شماره ۱: مدل راجرز - فرآیند انتشار نوآوری

شرایط پیش زمینه	دانش	متقاعد سازی	تصمیم گیری	پیاده سازی	تایید
۱. عملکرد گذشته	۱. بازخوانی اطلاعات	۱. مزایای مربوطه	۱. پذیرش	۱. جمع آوری اطلاعات راجع به نوآوری	۱. شناسایی مزایای بدست آمده از بکارگیری نوآوریها
۲. احساس نیاز و مشکلات پیشین	۲. درک پیامها	۲. تطبیق پذیری	۲. پذیرش مستمر	۲. استفاد از نوآوری بر مبنای مقرر	۲. یکپارچه سازی نوآوریها به عنوان رویه متداول
۳. خلاقیت <sup>۵</sup>	۳. دانش و مهارت در بکارگیری موثر	۳. پیچیدگی	۳. عدم پذیرش	۳. استفاده مستمر از نوآوری	۳. ارتقا و بهبود نوآوری
۴. هنجارهای سیستم اجتماعی	۴. آزمون پذیری	۴. آزمون پذیری	۴. پذیرش با تاخیر		
		۵. قابلیت مشاهده	۵. عدم پذیرش مستمر		

انتشار نوآوری در حقیقت یک فرآیند است نه صرفاً یک رخداد. [۱۰] این فرآیند احتمالاً بواسطه کانالهای رسمی یا غیر رسمی، داخلی یا خارجی شکل گرفته و فرمهای مختلفی بخود می گیرد. در طی این فرآیند تعاملات بین مدیران و تصمیم گیران می تواند منجر به تغییرات احتمالی آتی در گسترش آن نوآوری داشته باشد. [۶]

در حالی که مطالعه راجرز به عنوان یک مطالعه بنیادین مورد توجه است، اما از جهاتی نیز مورد انتقاد می باشد. مدل ارائه شده توسط راجرز بر رویکرد فرد گرایانه تمرکز داشت تا رویکرد اجتماعی و سازمانی. برخی دیگر معتقدند که این مدل در حقیقت بدنبال نمایش طرفداری از نوآوری است. [۷]

5 -inventiveness

برخی منتقدین پیشنهاد می کنند که بهتر است مدل اولیه بر اساس نیازهای عصر حاضر تغییر و تعمیم یابد. [ ۲ ] اما این منتقدین نسبت به این فرضیه که نوآوریها قابل انتقال به مفاهیم جدیدتر و تنظیمات بروزتر هستند، بی اعتنا می باشند.

مدل های اولیه در زمان خود موارد اندکی از زمینه های گسترده ای چون تاریخ ، سیاست، ایدئولوژی سازمانی را پوشش داده که تصمیمات اتخاذ شده مطابق آن عموماً عواقب ناخواسته ای را به همراه داشته است. بنابراین می بایست چشم انداز وسیعتری در ارتباط با نوآوری در دولت در اتخاذ مبنای تعهدی مورد بررسی قرار گیرد. یکی از بخشهای کوچک تئوری انتشار که به مطالعه پیش رو نیز مربوط است نظریه اجبار می باشد. در مطالعات اولیه در مورد مدل انتشار فرض بر آن بود که افراد با آگاهی کامل و بصورت منطقی و با آزادی کامل می توانند نوآوری را بکار گرفته یا نپذیرند. با این وجود مطالعات اندکی نیز وجود دارد که نشان می دهد عامل بالقوه ای بنام اجبار می تواند تاثیرات عمده ای بر پذیرش نوآوریها داشته باشد. ایده نوآوری اجباری خارجی نخستین بار توسط ون دی ون در سال ۱۹۸۶ مطرح شد . او معتقد بود که نوآوری اجباری می تواند عامل موفقیت سازمانهای مختلف باشد. ایشان استدلال می نمود که در صورتی که نوآوری اجباری در سازمانها با عملکرد ضعیف بکار گرفته شود ممکن است این عملکرد ضعیف دائمی گردد. اما در سال ۱۹۹۱ برداشت دیگری توسط آبراهامسون از این نظریه شد که انتخاب اجباری نوآوریها نام گرفت. این ایده اساساً برای بخش دولتی مطرح شد جایی که احساس می شد آنچه سیاست انتخاب بهینه را تشکیل می دهد منجر به بکارگیری اجباری نوآوری در حسابداری سازمانهای دولتی خواهد بود. [۸]

در این مطالعه نمونه هایی از بکارگیری اجباری نوآوری در حسابداری، بطور خاص بکارگیری و راه اندازی مبنای تعهدی، در حسابداری دولتی می پردازیم .

#### فرآیند انتشار نوآوری

##### مرحله ۱. شرایط پیش زمینه

همانطور که در مدل انتشار راجرز آمده است قدرت پذیرش یک نوآوری می تواند بواسطه عملکرد گذشته و احساس نیاز ناشی از مشکلات موجود و عملکرد فعلی تحت تاثیر قرار بگیرد.

لیکرمین و وس در مورد شرایط پیش زمینه چنین عنوان نمودند که "نظرات مختلفی پیرامون اطلاعات تهیه شده در بخش دولتی وجود دارد اما در مورد مخارج حداقل یک توافق وجود دارد و آنهم مشکلات است. مشکلات تنظیم بودجه، مشکلات درک بودجه و بخصوص مشکلات مربوط به نیازمندیهای کاربران، کسانی که تفاوت چشمگیر در توقعات، تجربیات و توانمندیهایشان دارند. اما بسیاری از کسانی که معتقدند مشکلات با ارائه اطلاعات افزایش می یابد". [۵]

به عنوان نمونه در کشور انگلستان مبنای تعهدی در سال ۲۰۰۲-۲۰۰۱ به عنوان قسمتی از RAB پیاده شده است. فرآیند انتشار مسیر طولانی را پیموده است که در مورد آن نظرات متفاوتی وجود دارد. اما بطور تاریخی فشارهایی در بخشهای مختلفی برای این تجدید ساختار وجود داشته که بر شکل گیری RAB به عنوان یک نوآوری تاثیر گذار بوده است. قبل از سال ۲۰۰۲-۲۰۰۱ مبنای نقدی برای دولت مرکزی انگلستان بکار گرفته می شد رویکردی که از سال ۱۸۶۶ بر مبنای قانون خزانه داری و حسابرسی<sup>۷</sup> بنا نهاده شده بود و این موضوع نشان می دهد که نوآوری RAB چقدر بنیادین بوده است. مطابق قانون ۱۸۶۶ فهرستی از حسابها معرفی می شدند که نشان دهنده منابعی بود که برای آن در نظر گرفته شده است. در حالی که این شکل مشخص تا سال ۲۰۰۱ برقرار بود تلاشهای بسیاری در جهت راه اندازی مبنای تعهدی صورت گرفت. اما نخستین تلاشها در جهت شناساندن نیاز به این نوآوری می باشد. به عنوان اولین گام کمیته منتخب مخارج ملی SCNE<sup>۸</sup> در سال ۱۹۱۸ تجدید ساختار در مبنای نقدی را مورد توجه قرار داد. مطابق رویه جدید هیچ ارزشیابی از دارایی ها و تعهدات صورت نمی گرفت اما مخارج بر اساس مخارج واقعی اندازه گیری می شد و نه مخارج پرداختی. بدنبال آن یک مطالعه موردی در مورد سیستم حسابداری تجاری وزارت دفاع انجام پذیرفت که هرگز بصورت کامل پیاده نشد و بکارگیری آن محدود به صنعت کشتی سازی شد. اما یک گزارش تاثیر گذار دیگر در سال ۱۹۵۰ ارائه شد که مجددا سیستم حسابداری دولتی انگلستان را بررسی نمود و نیاز به مبنای تعهدی در آن مجددا مطرح شد اما این بار صرفا برای فعالیتهای تجاری در این حوزه. این گزارش ناشی از مشکلات عملیاتی لاینحلی بود که در مورد ارزشیابی داراییهای دولتی وجود داشت.

---

7 -Exchequer and Audit Act

8 -Select Committee on National Expenditure

در حالی که این تلاشها برای بکارگیری مبنای تعهدی انجام می شد ، فشارهای بعدی چیزی بیشتر از حسابداری دولتی و اطلاعات مالی را هدف قرار داده بود . این فشارها نیز می تواند پیش زمینه ای بر RAB باشد.مهمتر اینکه ، اینها عناصری بودند که در شکل گیری RAB تاثیر گذار بودند. [۶]. در سال ۱۹۸۶ اداره حسابرسی ملی NAO<sup>۹</sup> موردی را جهت تجدید ساختار در حسابداری دولتی به کمیته حسابداران رسمی ارجاع داد . توصیه NAO در مورد حسابداری داراییها بود و هدف آن کنترل و استفاده بهتر از منابع بوده است. علاوه بر این پیشنهاد گردید که اطلاعاتی با هدف پاسخگویی عمومی در مورد استراتژی ها ، نظارت بر مخارج و کنترل داراییها تهیه گردد. NAO همچنین معتقد بود که اعضای پارلمان و سایر استفاده کنندگان بالقوه گزارشهای مالی دولت ، نیازمند به این هستند که اطلاعات شفافی راجع به اهداف و فعالیتهای دولتی داشته باشند تا مبنایی برای قضاوت در خصوص اثر بخشی و کارایی برای ایشان فراهم گردد.

موارد فوق نمونه ای واقعی از شرایط پیش زمینه ای در فرآیند انتشار محسوب می گردد که می تواند به درک بهتر اهمیت آن و تلاشهای صورت گرفته کمک نماید.

### مرحله دوم . دانش

دانش نوآوری می بایست نشان دهنده مهارت و توانایی کافی برای بکارگیری آن نوآوری باشد.اما مباحث پیرامون بکارگیری مبنای تعهدی در دولت مرکزی ،موضوعی کاملا حرفه ای و تکنیکی است زیرا ارائه این مبنا در سیستم حسابداری دولت مرکزی به عنوان یک ضرورت برای تجدید ساختار مطرح است.[۱۲]

ماهیت نهفته مبنای تعهدی در کشورهای پیشگام در بکارگیری آن مانند استرالیا و نیوزلند، نشاندهنده گسترش وسیع این رویه حسابداری به عنوان یک نوآوری مناسب می باشد.[۳] سیاستگذاران بین المللی، بکارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی را یک امر بدیهی معرفی می کنند در حالی که در عمل بکارگیری آن مسائل و مشکلات بسیاری پیش رو دارد.[۹] و هنوز منتقدانی وجود دارند که معتقدند مزایای بکارگیری این مبنا توسط طرفداران آن بطور علنی اظهار نشده است.[۱۵]

در مقابل طرفداران مبنای تعهدی نیز اظهار می کنند که بکارگیری مبنای تعهدی در دولت مرکزی موجب بهبود شفافیت اطلاعاتی در امور مالی بخش عمومی می شود. اما این می

تواند موجب بوجود آمدن زمینه لازم برای مدیران فرصت طلب در جهت منافع شخصی گردد. [۴] مثلاً در کشور نیوزلند، بکارگیری مبنای تعهدی در دولت مرکزی منجر به افزایش فساد مالی در بخشهای دولتی این کشور شده است. [۱۱] البته کشورهای دیگر مانند سوئد و ایرلند که از مبنای تعهدی استفاده می کنند، چنین مشکلی پیش نیامده است. بطور کلی آگاهی در مورد مزایای احتمالی مبنای تعهدی در بین پژوهشگران بطور وسیعی مورد بحث است که عمدتاً بر مبنای بحثهای تکنیکی بوده نه بر مبنای مستندات تحقیقی.

### مرحله سوم - متقاعد سازی

تفسیر این که RAB در آینده به کجا خواهد رسید ، به تلاش مدیران بر می گردد. انتظار می رود، که این رویکرد سیستماتیک در بخش عمومی بطور معناداری قابل مقایسه با بخش خصوصی باشد و اطلاعات بهتری برای برنامه ریزی و کنترل مخارج ارائه نماید . RAB این توانایی را به دولت می دهد که برنامه ریزی داخلی مناسبی داشته باشد و همچنین به استفاده کنندگان برون سازمانی اجازه می دهد که نظارت و کنترل کافی بر دولت داشته باشند و خروجی سیستم و خدمات ارائه شده توسط دولت را ارزیابی نمایند. انتشار اسناد و مدارک مربوط به RAB در کشور انگلستان ، در جهت متقاعد سازی صورت گرفته است این اسناد در ۳ مرحله منتشر شدند:

۱. انتشار اسناد گفتگوها و بررسی ها (تحت عنوان مقاله سبز)
  ۲. ارائه اسناد مربوط به طرحهای دولت (تحت عنوان مقاله سفید)
  ۳. تصویب قانون پارلمان برای اخذ مجوز های مربوطه.
- وزارت خزانه داری این کشور در سال ۲۰۰۱ مزایای ناشی از بکارگیری RAB را چنین بر شمرد: [۵]

۱. ارائه اطلاعات مطلوب راجع به چگونگی مصرف منابع در جهت دستیابی به اهداف و اینکه مالیات دهندگان در قبال پرداختهایشان چه ارزشی دریافت نموده اند.
۲. تمرکز بهتر و بیشتر در پاسخگویی به مجلس
۳. کمک به مدرنیزه کردن بخشهای مختلف دولت.

### مرحله چهارم - تصمیم گیری

این تحول عظیم در حسابداری، جلوه ای از نوسازی در دولت است . از آنجا که فرآیند RAB یک فرآیند زمانبر می باشد ، قاعدتاً در دولتهای مختلف ادامه می یابد و از آن نمی توان به عنوان یک محصول سیاسی از یک حزب یا گروه خاص نام برد. توانمندیهای این سیستم در



جهت حصول به اهداف پاسخگویی و کاهش تقارن اطلاعاتی، کارایی بیشتر دولت است و خیلی شفاف می توان گفت که تصمیم گیری در خصوص پیاده سازی RAB بدون هیچ تضادی و یا تاخیری صورت می گیرد هرچند که موانعی در اتخاذ این تصمیم وجود داشته باشد. [۵]

### مرحله پنجم - پیاده سازی

در این مرحله، نوآوری در ورطه عمل قرار گرفته است و درعین حال تا حدودی عدم اطمینان را با خود همراه دارد و این عدم اطمینان در نتایج نوآوری می تواند مشکلات فراوانی را به همراه داشته باشد لذا این خطر همیشه وجود دارد که کیفیت ناشی از نوآوری از دست برود. اشخاصی که بدنبال پیاده سازی نوآوری هستند می بایست از کمکهای فنی در جهت مدیریت متغیرها و کاهش عدم اطمینان استفاده نمایند. [۱۳]

یکی از تغییراتی که در مرحله پیاده سازی محتمل است، نوآوری مجدد می باشد. نوآوری مجدد درجه ای از تغییر و یا اصلاح در نوآوری است که توسط یک کاربر و یا مدیر در روند تصویب و اجرای آن نوآوری بوجود می آید. برخی از عوامل که منجر به ایجاد نوآوری مجدد می گردد بشرح ذیل می باشد:

- نوآوری مجدد به علت فقدان دانش کامل تصمیم گیران در مورد نوآوری
- نوآوری های نسبتاً پیچیده منجر به ساده سازی می شود.
- نوآوری هایی که مفهوم انتزاعی دارند با احتمال بیشتری به نوآوری مجدد ختم می شود.
- هنگامی که یک نوآوری به منظور حل طیف گسترده ای از مشکلات اجرا گردد، نوآوری مجدد محتمل تر است.
- انگیزه نوآوری مجدد ممکن است توسط یک سازمان دیگر برانگیخته شود.

اما در خصوص پیاده سازی RAB می توان به کشور اسکاتلند اشاره نمود. پیاده سازی RAB در این کشور در ۲ فاز تجزیه و تحلیل می شود. در فاز نخست کارکرد کمیسیون های تخصصی پارلمان اسکاتلند در موضوع فرآیند بررسی بودجه مد نظر است، این تجزیه و تحلیل ارائه دهنده راهکارهایی است که نشان می دهد اعضای مجلس چگونه از اطلاعات مالی استفاده می کند، و در فاز بعدی تاثیر RAB از طریق بازخوردهای آن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. [۵]

### فاز ۱: تجزیه و تحلیل مقدماتی استفاده از RAB

## الف- مرحله اول تجزیه و تحلیل

نظرات کمیسیون های موجود در پارلمان اسکاتلند در این مورد را می توان در دو گروه طبقه بندی نمود؛ گروه اول که به مسائل مربوط به سیاست های خاص و تنظیمات آنها پرداخته و اهداف و عملکرد آنها را در بر می گیرد. به عنوان مثال، کمیسیون آموزش و پرورش نگرانی هایی در مورد بودجه مراکز تحقیقاتی، آموزش و پژوهشی داشته و کمیسیون دادگستری راجع به خدمات زندان و سیستم حقوقی برای شهروندان نیز مسائل مربوطه را پیگیری می نماید. گروه دوم، بیشتر به چارچوب مالی به عنوان یک سیستم می پردازد. در عین حال کمیسیون های دیگری نیز وجود دارند که به اطلاعات نقدی و تعهدی نیاز دارند. البته برخی کمیسیون ها معتقد بودند که میزان تغییرات بازده مورد انتظار شفاف نیست (آموزش و پرورش، فرهنگ و ورزش، حمل و نقل و محیط زیست، بهداشت، درمان و مراقبت از جامعه) و برخی دیگر بخاطر حذف آخرین اطلاعات و مدت زمان محدود برای بررسی اطلاعات موجود اظهار نگرانی کردند. بطور کل مشکلات و نگرانیهای کمیسیونهای مختلف در ۳ بخش قابل طبقه بندی است. (جدول ۳)

بررسی های اولیه نشان دهنده عدم درک و تخصص نمایندگان مجلس در استفاده از اسناد مالی عمومی می باشد. [ ۵ ]

جدول ۳- نظر کمیسیونهای مختلف در مرحله ۱	
۱. نیاز به اطلاعات نقدی و تعهدی ۲. نیاز به ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف	ماهیت اطلاعات
۱. محدودیت زمانی برای مورد بررسی قرار دادن داده ها ۲. حذف آخرین اطلاعات	فرآیند بررسی
۱. توضیح ناکافی در مورد میزان صرفه جویی و انعطاف پذیری پایان سال ۲. توضیح ناکافی در مورد تغییرات قابل توجه در بودجه ۳. عدم شفافیت در مورد میزان بهره وری	عدم شفافیت

### (ب) مرحله دوم تجزیه و تحلیل:

در کمیسیون مالی، اسناد مربوطه مورد بررسی مجدد قرار گرفته و در نهایت به یک اجماع عمومی رسید که مطابق آن 'ایجاد تغییرات' گزینه مناسب تری شناخته شد. با این حال کمیسیونهای مختلف مشکلات خود را در اسناد این مرحله نیز گنجانده اند. (جدول ۴)

جدول ۴- نظر کمیسیونهای مختلف در مرحله ۲	
فرآیند بررسی	<p>۱. نیاز به همبستگی و همسویی فرایند تنظیم استراتژی و فرآیند بودجه بندی</p> <p>۲. ادامه نگرانی بر سر اهداف</p>
عدم شفافیت	<p>۱. نیاز به اطلاعات بیشتر برای انجام مقایسه های معقول تر</p> <p>۲. بررسی تاثیر مالکیت دولتی<sup>۰</sup> خصوصی در پروژه ها مشخص نیست.</p> <p>۳. نیاز به جدا سازی تاثیرات RAB بر تعدیلات حسابداری سرمایه و مخارج نقدی.</p> <p>۴. ارزیابی سیاست های مقطعی ممکن نیست.</p> <p>۵. نیاز به راهبری بهتر و شفاف تر بودجه</p> <p>۶. توضیح افزایش های سالانه در سیاست ها و نتایج غیر ممکن است</p> <p>۷. عنوان اطلاعیه های بودجه گمراه کننده است.</p>

### ج) مرحله ۳ مذاکره:

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل صورت گرفته در مرحله ۱ و ۲ منجر به ارائه مذاکرات بین کمیسیونهای مختلف و کمیسیون مالی شده و در نهایت گزارشی تهیه گردید. در این گزارش عنوان شده بود که با توجه به اینکه RAB برای اولین بار مورد استفاده است و همچنین ابهامات موجود، وزارت خزانه داری بررسی وسیعتری را انجام داده و تغییرات نهایی مخارج را در قالب جدید، در اختیار آنان قرار دهد. البته کماکان مشکلات مربوط به عدم شفافیت و نگرانیهای نمایندگان مجلس وجود داشته است که این یکی از ویژگیهای پنهان RAB می باشد. [۵]

### ب) فاز ۲: تجزیه و تحلیل بازخوردهای استفاده از RAB

علی رغم حجم نسبتا بالای اطلاعات ارائه شده، عموم مردم توجه زیادی بدان نمی کردند. علاوه بر آن ظرفیت مجلس و کمیسیون های مربوطه در استفاده از اطلاعات بسیار محدود بوده است. در حالی که اطلاعات بسیاری دریافت می کردند اما واقعا از همه آنها استفاده نمی شد. برخی سیاسیون معتقد بودند که اطلاعات حسابداری تا حد زیادی بهبود یافته است، اما هنوز هم برای پیگیری هزینه در اسناد مالی مشکلات فراوانی وجود داشته است. و از دیدگاه

مشاوران و متخصصین، تنها اقلیتی از اعضای پارلمان می‌تواند اطلاعات مالی را به چالش بکشد. هرچند که در این میان کمیسیون مالی به عنوان مرجعی صاحب تجربه و تخصص، قدرت به چالش کشیدن پیشنهادات مخارج دولت اسکاتلند را داراست، اما از حق خود برای تجدید ارائه بودجه استفاده نکرده است.

اکثر اعضای مجلس در مصاحبه‌های خود ابراز بی‌میلی و تمایل به عدم اظهار نظر در مورد مکانیسم‌های حسابداری RAB نموده و در مواردی نیز حتی قادر به تعریف یا توضیح در مورد اثرات آن نبودند.

اما بطور کل می‌توان متصور شد که نمایندگان مجلس احتمالاً با اهداف RAB آشنایی دارند، هرچند که دانش فنی بسیار محدودی در مورد ساز و کارهای آن دارند و این استفاده از ظرفیت متخصصان مالی در جهت ارائه اطلاعات لازم به نمایندگان مجلس را توجیه می‌نماید. [۵]

#### مرحله ۶. تایید

استفاده مستمر دولت‌ها از این نوآوری می‌تواند نشان‌دهنده موفق بودن آن باشد. به عنوان نمونه وزارت خزانه داری انگلستان همچون یک حامی قوی و با وجود نقاط ضعف روشن از این سیستم استفاده می‌نماید. [۱۴]

اما با این حال، منافع آشکار این سیستم نیز همواره مورد بحث بوده است، بالاخص توسط نمایندگان مجلس.

#### نتیجه‌گیری

در مطالعه حاضر، بحث اصلی بکارگیری یک نوآوری، حسابداری تعهدی، در دولت مرکزی می‌باشد. نوآوری مذکور در واقع حسابداری و بودجه بندی منابع (RAB) بوده است. این مدل از حسابداری تعهدی مستلزم رویکرد‌های متعارف مانند ارزیابی دارایی‌ها و استهلاک، و البته شامل ویژگی‌های متمایز، بطور خاص ارائه گزارشات مربوط به تجزیه و تحلیل اهداف و بکارگیری منابع می‌باشد. این نوع مشخص از حسابداری تعهدی در کشورهای اسکاتلند، انگلستان، ولز و ایرلند شمالی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

این مقاله به مطالعه پیاده‌سازی RAB از منظر پاسخگویی دموکراتیک با استفاده از مدل انتشار راجرز در طی شش مرحله مطابق (جدول ۱) پرداخته است. عملکرد این نوآوری در دو مرحله مورد بررسی قرار گرفت.

بر اساس مطالعات صورت گرفته در حالی که حجم زیادی از اطلاعات برای نمایندگان مجلس وجود دارد، اما اعتماد کافی به اطلاعات حاصل از RAB ندارند. این سیستم فقط برای پیاده سازی حسابداری تعهدی نیست، بلکه اطلاعات مشخص در مورد اهداف و مقاصد خدمات نیز ارائه می دهد.

دیدگاه نظری مورد استفاده در این مطالعه ناشی از ایده تئوری انتشار نوآوری می باشد و چارچوب آن ارتباط بسیار تنگاتنگی با مدل راجرز دارد. مدل راجرز انتقادات زیادی را به خود جلب کرده، اما به عنوان یک مدل، مدت بسیاری است که به طور گسترده ای استفاده می شود و از این حیث قابل دفاع است. [۱۳] این مدل و مدل‌هایی که از آن مشتق شده، از آنرو مورد انتقاد قرار گرفته است که اشکالات مدل‌های مبتنی بر فرد را در بر می گیرد. [۷] علاوه بر این می توان گفت بهتر است زمینه های اجتماعی گسترده تری، از جمله دلایل تاریخی، سیاسی و ایدئولوژیک، که در مدل راجرز نادیده گرفته شده و در عین حال شایستگی بررسی داشته باشد، مد نظر قرار بگیرد. [۷ و ۲].

یکی از اهداف این مطالعه بررسی ماهیت نوع اطلاعات منتج از RAB است و اینکه آیا منجر به شفافیت بیشتر در امور مالی بخش عمومی خواهد شد؟ می توان بخشهایی را برای اصلاح شفافیت موجود و احتمالی در نظر گرفت. در وهله نخست، آزادی محض در مورد اطلاعات اضافی (در این مورد، اطلاعات تعهدی) برای انتقال شفافیت کافی نیست. دوم اینکه، اسناد و مدارک مالی صرفاً نباید برای کارشناسان (به عنوان افراد خودی) مهیا بوده بلکه می بایست در دسترس عموم نیز قرار بگیرد. سوم، تجزیه و تحلیل شواهد و نظرات متخصصین و نمایندگان مجلس در مورد اسناد بودجه و چرخه برنامه ریزی، نشان می دهد که این گروه از کاربران بالقوه با اعتماد به نفس بیشتری اطلاعات RAB را استفاده کرده و بدنبال اهداف گسترده تری هستند. چهارم، اینکه ایده شفافیت، زمینه ای خاص می باشد. ویژگی های خاص اسناد بودجه ای تقاضای نمایندگان مجلس را برای کسب اطلاعات بهتر افزایش می دهد. لذا تغییر مفهوم تک بعدی شفافیت به تشریح و بسط پیچیده تر آن ضروری است.

بکارگیری سیستم RAB به عنوان یک تحول بزرگ در بخش عمومی مطرح است. به عنوان نمونه در انگلستان این سیستم یک نوآوری رادیکالی است، یعنی یک حرکت دراماتیک از شیوه های که از اواسط قرن ۱۹ تا سالهای اخیر ادامه داشته است. در حالی که همگان برآنند که نوآوری RAB نتیجه بررسی ها و مشاوره های طولانی بوده، شواهدی وجود دارد که نشان می دهد در برخی موارد انگیزه اصلی، مدیریتی بوده است. به عبارتی مزایایی برای این گروه

وجود دارد که می تواند موقعیت نمایندگان مجلس را تضعیف نماید. چرا که نمایندگان مجلس تخصص مالی محدودی دارند. از طرف دیگر می توان پیش بینی نمود که این سیستم توسط نمایندگان نیز مخدوش شود بگونه ای که منافع آنها در برخورد با اطلاعات مالی و تجزیه و تحلیل آن نیز برآورده شود.

## منابع و ماخذ

۱. محمدیان، محمد و مهتری، زینب؛ (۱۳۹۱)، نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران،

شماره ۲، ص ۸۴

2. Briers M, Chua WF., (2002), The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity based costing. **Accounting Organizations and Society**, 26:237-69
3. Carlin T., (2005), Debating the impact of accrual accounting in the public sector. **Financial Accountability & Management**, 21(3):309-36.
4. Christensen M, Parker L., (2010), Using ideas to advance professions: public sector accrual accounting. **Financial Accountability & Management**, 26(3):246-66.
5. Ezzamel .M, Hyndman. N, Johnsen. A., Lapsley. I, (2013), Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation, **Critical Perspectives on Accounting**

6. Geroski PA., (2000), Models of technology diffusion. **Research Policy**, 29:603–25.
7. Greenhalgh T, Robert G, Bate P, Kyriakidou O, Macfarlane F, Peacock R., (2005), Diffusion of innovations in health service organisations: a systematic literature review. Basil Blackwell.
8. Jackson A, Lapsley I., (2003), The diffusion of accounting practices in the new ‘managerial’ public sector. **International Journal of Public Sector Management**, 16(5):359–72.
9. Lapsley I, Mussari R, Paulsson G., (2009), On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, 18(4):719–23.
10. Lapsley I, Wright H., (2004), The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, 15:355–74.
11. Newberry S, Pallot J., (2004), Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments, **Management Accounting Research**, 15(3): 247–66.
12. Paulsson G., (2006), Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government of Sweden. **Financial Accountability & Management**, 22(1): 47–62.
13. Rogers, E.M. (2003). **Diffusion of innovations** (5th Ed.). New York: Free Press.

14. Watkins D.,( 2007), In: Evolution of accrual accounting in the UK central government. **Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Rome, 26th September.**
15. Wynne A., (2008), Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day? ,**International Journal of Governmental Financial Management**, 117-32.





## ***Innovation in Governmental Accounting and Diffusion Theory***

### **Abstract**

This paper studies a significant accounting innovation in the governmental accounting. This innovation is Resource Accounting and Budgeting (RAB) in accrual basis. It is investigated through the standpoint of Rogers diffusion theory. Applying of this system is described in the 6-stages: Prior conditions, Knowledge, Persuasion, Decision, Implementation and Confirmation. In some countries, such as England, Scotland and Northern Ireland has implemented such a system but it was problematic. One of the problems related to the MPs knowledge of the use of financial information.

**Keywords:** governmental accounting, Resource Accounting and Budgeting, accrual basis, diffusion theory, innovation

