بودجه عملیاتی:

آیا حسابداری تعهدی الزامی است؟

ترجمه و تلخیص: محمدحسین صفرزاده

مقدمه

چندی است که حرکت به‌سوی بودجه‌بندی و حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف جهان آغاز شده است و برخی کشورها تجربه‌ای موفق در این راستا داشته‌اند. با وجود اهمیت بودجه‌بندی تعهدی، به این موضوع و ارتباط دوسویه آن با حسابداری تعهدی توجه کمتری شده است و بیشتر نوشتارها و گفتارها، فارغ از بحث بودجه‌بندی، به بررسی حسابداری تعهدی پرداخته‌اند. در مقاله پیش‌رو، حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از اجزای اصلاحات سیستم بودجه‌ای بررسی می‌شود و پیش‌شرط‌های لازم برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی مورد بحث قرار می‌گیرد.

مدلهای مختلف حسابداری و نیازهای متفاوت مدیریت

نیازهای حسابداری، جدا از نیازهای مدیریت نیست. حسابداری نقدی، دارای چندین مزیت از دیدگاه مدیریت است؛ به‌خصوص در زمانی که هدف اصلی رعایت قانون بودجه سالانه است. از این منظر، تهیه حسابهای سالانه که نشان‌دهنده رابطه بین مبالغ تصویب‌شده در بودجه و مصرفهای واقعی انجام‌شده است، اهمیت دارد. از آنجا که سیستمهای سنتی بودجه‌بندی، بر **وارده‌ها**[1] و هزینه‌های آنها تاکید دارند، حسابداری نقدی در راستای دستیابی به این هدف کمک‌کننده است.

از آنجا که سیستمهای بودجه‌بندی برای دوران ثبات ایجاد شده‌اند؛ لذا در دوره‌هایی که شرایط اقتصادی پیش‌بینی‌ناپذیر می‌نماید، احتمالاً نیاز است که بودجه تصویب‌شده مورد تعدیل قرار گیرد. با توجه به اینکه تصمیم‌های مرتبط با خرج دولت، قبل از اینکه پرداختهای نقدی صورت گیرد، بر اقتصاد اثر می‌گذارند؛ لذا لازم است تا اثر اقتصادی مخارج بودجه مورد تاکید، و نظارت لازم بر مراحل مختلف خرج مورد توجه قرار گیرد. این مسئله نیازمند اطلاعات غیرنقدی است که از آن جمله می‌توان به تعهداتی که انجام شده‌اند، تعهداتی که به وجود خواهند آمد و میزان بدهیهای موجودی که باید به صورت نقدی پرداخت شود، اشاره کرد. بنابراین حسابداری و گزارشگری نقدی نیازمند اطلاعات مکملی است که می‌توان از آن به حسابداری تعهدی تعبیر کرد.

امروزه بسیاری از کشورها در راه دستیابی به هدفهای بودجه‌ای خود، تاکید خاصی بر هدفهای کارایی و اثربخشی کرده‌اند. در چنین محیطی، حسابداری تعهدی از جذابیتهای ویژه‌ای برخوردار است. اگرچه ذکر این جمله که نیازی به حسابداری و گزارشگری نقدی نداریم، صحیح نیست؛ اما اطلاعات فراهم‌شده توسط سیستم حسابداری تعهدی نیز مزایای فراوانی دارد.

گفته می‌شود که سیستم حسابداری تعهدی قادر به تهیه اطلاعات نقدی و ارائه آثار کوتاهمدت سیاست مالی است. این سیستم با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی - که از نقطه نظر کارایی دارای اهمیت است - می‌تواند اطلاعاتی در خصوص هزینه (بهای) کل خدمات ارائه‌شده توسط دولت و ارزیابی عملکرد دولت ارائه نماید. مزایای این سیستم عبارتند از:

• **بهبود تخصیص منابع**: یکی از مشکلات حسابداری نقدی، تهیه نکردن اطلاعات مناسب در خصوص بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده است. در اندازه‌گیری بهای خدمات، هزینه استهلاک معمولاً نادیده انگاشته می‌شود. این در حالی است که اگر داراییهای سرمایه‌ای براساس ارزش بازار ارزیابی شوند، استهلاک این داراییها می‌تواند اطلاعات ارزشمندی در خصوص مخارج آینده مورد نیاز جهت جایگزینی داراییهای موجود در پایان عمر مفید آنها و حفظ سطح فعالیت فعلی در اختیار گذارد.

همچنین ارزیابی پیشنهادهای خرید سرمایه‌ای با استفاده از سیستم حسابداری نقدی، برای دولت دشوار است. علت این دشواری آن است که دولت و ادارات و نهادهای دولتی، اطلاعات مناسبی در خصوص اینکه چه داراییهایی در تملک آنها هست، در اختیار ندارند و بنابراین قادر نیستند قضاوت کنند که آیا امکان تامین مالی یک دارایی جدید از طریق فروش تعدادی از داراییهای موجود وجود دارد یا خیر. در حالی که این اطلاعات را با استفاده از حسابداری تعهدی می‌توان در دفترهای معین ثبت کرد.

علاوه بر این با استفاده از حسابهای تعهدی، هزینه‌های مرتبط با بازنشستگی در سود و زیان و بدهیهای مربوط نیز در ترازنامه منعکس می‌شوند. در مواقعی که خروجیهای نقدی سالانه، اختلاف درخورملاحظه‌ای با بدهیهای معوق دارند، اطلاعات برگرفته از سیستم تعهدی، ارزشمند محسوب می‌شوند. در مواقعی که بدهیهای معوق به صورت درخورتوجهی بیشتر از پرداختهای نقدی است، مسائل مرتبط با حقوق بین‌نسلی نیز مطرح می‌گردد. بنابراین از آنجا که سیستم حسابداری تعهدی اطلاعات جامعی در خصوص بهای تمام‌شده عملیات فراهم می‌کند، این سیستم به تصمیم‌گیرندگان اجازه می‌دهد تا انتخابهای بهتری از تخصیص منابع داشته باشند.

• **تقویت پاسخگویی**: پاسخگویی مدیران هنگامی تقویت می‌گردد که مدیران مربوط نه‌تنها بابت جریانهای نقدی ورودی و خروجی، بلکه بابت داراییها و بدهیهای تحت مدیریت خود نیز پاسخگو باشند. یکی از مزایای دسترسی به اطلاعات حسابداری، دقت بیشتر در تعیین عملکرد مدیریت است. یکی از مشکلات سیستمهای حسابداری نقدی موجود، تلاش به منظور اندازه‌گیری عملکرد دولت است؛ بدون توجه به این مسئله که آیا دولت و یا نهاد دولتی مربوط می‌تواند بابت نتایج پاسخگو باشد یا خیر. حسابداری تعهدی قادر به بهبود پاسخگویی در استفاده از منابع عمومی است؛ زیرا براساس این سیستم، دولتها تنها درقبال منابعی پاسخگو هستند که تحت مدیریت و کنترل آنهاست. از این رو، برای مثال اگر اداره منابع توسط یک نهاد دولتی وابسته به دولت صورت گیرد، این منابع نباید در صورتهای مالی آن واحد گزارش شوند؛ زیرا منابع متعلق به واحد مربوط نیست.

• **شفافیت بیشتر در خصوص بهای منابع فعالیتهای دولتی**: معمولاً دولتها داراییها و بدهیهای درخورتوجهی دارند و افشای اطلاعات مربوط به این اقلام، یکی از عناصر لازم برای شفافیت مالی و پاسخگویی مالی است. در کنار اطلاعات مربوط به جریان نقدی، چارچوب حسابداری تعهدی، تهیه صورتحساب داراییها و بدهیها و درامدها و هزینه‌ها را الزامی ساخته است. مهمتر اینکه این صورتهای مالی ارتباط پیوسته‌ای با یکدیگر دارند. برای مثال، تفاوت بین درامدها و هزینه‌ها، مستقیماً بر خالص وضعیت دارایی اثر می‌گذارد و تغییر در مانده‌های نقدی نیز با نتایج عملیات و تغییر در سایر داراییها و بدهیها در ارتباط است. ارائه چنین تصویر کاملی از اطلاعات، علاوه بر تامین نیازهای مدیریت، به‌عنوان ابزاری قدرتمند در مدیریت مالی و برنامه‌ریزی استراتژیک محسوب می‌شود. رویدادهای غیرنقدی اگرچه فاقد اثر نقدی هستند، اما آثار اقتصادی دارند. چنین رویدادهایی براساس چارچوب حسابداری تعهدی، به صورت منظم و پی‌درپی گزارش می‌شوند. در نهایت اینکه بدین‌وسیله، بهای تمام‌شده واقعی عملیات دولت شفافتر خواهد بود.

• **نگاه کاملتر از تاثیر دولت بر اقتصاد**: به‌دلیل ماهیت نظم‌یافته حسابهای تعهدی، تفاوت بین اقلام بالا و پایین خط در گزارشهای مالی، حذف شده و یا حداقل کاهش می‌یابد. صورت جریانهای نقدی باید به شکل واضح نشان‌دهنده تطابق بین جریان نقدی خالص به تغییر در مانده وجه نقد- آن‌گونه که در ترازنامه منعکس شده است- باشد، بنابراین کاهش تفاوتهای توضیح داده‌نشده بین اقلام بالا و پایین خط در گزارشهای مالی، برای مدیریت مالی مورد نیاز است. به‌علاوه، این چارچوب منسجم کیفیت داده‌های جریان نقدی را بهبود می‌بخشد. با طبقه‌بندی جریانهای نقدی به فعالیتهای عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی، اثر نقدی فعالیتهای دولت به شیوه بهتری کمی شده و قابلیت ردیابی پیدا می‌کند.

حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از اجزای اصلاحات سیستم بودجه‌ای

به تکرار تاکید شده است که تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌ای هماهنگ باشد. در حقیقت، اگر بخواهیم به تمامی منافع حاصل از تغییر در سیستم حسابداری دست یابیم، باید تغییراتی موازی در سیستم بودجه‌بندی نیز صورت گیرد. همان‌گونه که در مبحث مربوط به منافع سیستم حسابداری تعهدی اشاره شد، واضح است که این مسئله می‌تواند دامنه وسیعی داشته باشد. به عنوان مثال، از منظر رعایت بودجه، سیاستمداران می‌توانند کنترل خود بر تمامی منابع را با استفاده از مبنای تعهدی در سطح دولت، افزایش دهند. به شیوه‌ای مشابه، نمایندگیهای سیاستگذار مرکزی، داده‌های جامعتر و معنیدارتری در اختیار خواهند داشت که این اطلاعات می‌تواند در کمک به تدوین سیاستها (خط‌مشی‌ها)، قضاوت در خصوص مناسب بودن آنها در درازمدت و به عهده گرفتن تحلیل مالی جامع از عملیات دولت، سودمند باشد. یکی از حوزه‌های مهمی که حسابداری تعهدی در آن سودمند است، مدیریت داراییها- به خصوص داراییها و بدهیهای غیرمالی- است.

بـا این حـال، مزایای اصلی باید در سـطح عملیاتی دیده شـوند؛ یعنی جایی که مدیران از اطلاعات کاملتری برای تصمیم‌گیری برخوردارند و پاسـخگویی و عملکرد آنها به شیوه‌ای باثبات‌تر و جامع‌تر مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

رابطـه بنیـادی پاسـخگویی، مبنـای مـدل جدیـد بودجه‌بنـدی عملکرد در تعدادی از کشـورهای پیشـرفته عضـو **سـازمان همکاریهـای اقتصـادی و توسـعه** (OECD) اسـت، این رابطه، مبتنی بـر ۵ عنصر اصلی به شرح زیر است:

- تعیین عملکرد مورد انتظار آینده هر **دستگاه اجرایی**[۲]،
- تفویـض اختیـار تصمیم‌گیری به مدیران دسـتگاههای اجرایی در خصوص وظایف محول‌شده،
- ایجـاد انگیزه در مدیران اجرایی به‌منظور اقدام در جهت منافع دولت (در کنار تنبیه‌های لازم)،
- فرایند دقیق ارزیابی عملکرد، و
- تعییـن قراردادهای توافق‌شـده، به منظـور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد.

کشـورهای مختلف از این عناصر برداشتهای مختلفی داشـته‌اند. بـرای مثـال، در کشـور نیوزیلنـد ایـن مدل پاسخگویی دارای دو ویژگی برجسته است. اولین ویژگی، تمایـز منافـع مالکیـت از منافـع خرید اسـت. در بخش عمومی، دولت از یک سو مالک موسسات و نهادهاست و از سـوی دیگر، خریدار خدمات از این موسسات در جهت منافع مردم و شـهروندان اسـت. با اسـتفاده از اطلاعات حسـابداری تعهـدی، ایـن امـکان بـرای دولـت فراهم می‌شـود که توازن بین منافع مالکیت و منافع خرید حفظ شود. ویژگی دوم، تمایز بین ستانده و پیامد است.

طبـق مفهـوم پاسـخگویی، واحدهای دولتـی باید در مقابل آن چیزهایی که می‌توانند تحویل دهند، پاسـخگو باشـند (سـتانده). پیامدها تحـت تاثیر عوامـل متعددی هستند که تنها تعداد اندکی از آنها تحت کنترل قرار دارند. براسـاس مدل نیوزیلند، دسـتگاههای اجرایـی در قبال تولید سـتانده و براساس نرخ توافق‌شده قراردادی با وزیر مربوط، پاسـخگو بـوده و وزیر مربوط نیـز بابت انتخاب ستانده‌ها و تاثیر آن بر جامعه (اقتصاد) پاسخگوست.

به‌کارگیری چنین مدلی در ترسیم عملکرد بسیار دشوار اسـت. زیرا برای این منظور لازم است استقلال و آزادی عمل بیشتری به مدیران اعطا گردد. همچنین لازم است کـه تغییراتـی در قراردادهای پرسـنلی و مدیریتی بخش عمومی در جهت تقویت بیشتر پاسخگویی صورت گیرد. این الزامات پیامدهایی بنیادی برای سیسـتمهای ارزیابی عملکـرد دارند. براسـاس حسـابداری تعهـدی، الزامات گزارشـگری بخـش عمومی همانند الزامات گزارشـگری بخش خصوصی اسـت. این الزامات شـامل سـه صورت مالی اساسی تهیه‌شده توسط سیستم حسابداری (صورت وضعیـت مالـی، صـورت عملیـات، صـورت جریانهای نقـدی) به همراه تعداد دیگری گـزارش (صورت هدفها، عملکرد خدمات، تعهدات، بدهیهای احتمالی و رویه‌های

حسابداری) است. به‌طور منطقی فرایند بودجه‌بندی باید با قالـب گزارشـگری **پس از رویـداد**[۳] مطابقت داشـته باشد.

براساس این نتیجه منطقی، حسابداری تعهدی دارای دو کاربـرد بودجـه‌ای خواهد بـود. اول اینکـه اطلاعات عملکـرد پـس از رویداد و قبـل از رویداد بایـد هماهنگ شـوند. همچنین، دسـتگاههای اجرایی باید گزارشگری

اگر بخواهیم به تمامی منافع حاصل از تغییر در سیستم حسابداری دست یابیم باید تغییراتی موازی در سیستم بودجه‌بندی نیز صورت گیرد

پس از رویداد و اسناد و مدارک بودجه‌ای قبل از رویداد خود را برمبنای تعهدی تغییر دهند. بدین منظور، دستگاههای اجرایی باید اقدام به تهیه صورتهای مالی آینده‌نگر و اطلاعات مربوط به عملکرد خدمات آینده به منظور استفاده در برآوردها نمایند. دوم اینکه محدودیت بودجه‌ای وضع‌شده بر دستگاههای اجرایی- فرایند تخصیص اعتبار- باید به‌گونه‌ای باشد که با سیستم عملکرد در تعارض نباشد. فرایند تخصیص اعتبار براساس سیستم بودجه‌بندی تعهدی می‌تواند در موارد زیر سودمند باشد:

- خرید کالاها و خدمات (یعنی ستانده‌ها) از نمایندگیها، سایر واحدهای تحت تملک دولت و واحدهای بخش خصوصی،
- تزریق سرمایه به منظور افزایش خالص داراییهای دولت که در یک بخش یا نمایندگی نگهداری می‌کند، و
- سایر پرداختها (بابت مزایا و کمکهای مالی).

البته، داشتن یک سیستم ارزیابی عملکرد تعهدی لزوماً به معنای تخصیص اعتبار تعهدی نیست. تصورکردنی است که پیش‌بینی‌های عملکرد، بتواند بر یک مبنای تعهدی، نیازهای نقدی براوردشده و تخصیص اعتبارهای صورت گرفته بابت نقد مورد نیاز دوره، صورت گیرد. این رویکرد، می‌تواند منجر به هدفهای عملکرد دوگانه و گاهی ضد و نقیض شود. از یک سو، عملکرد تعهدی در

مقابل انتظارات تعهدی و از سوی دیگر، رعایت تخصیص اعتبارهای نقدی. بدین طریق فرایند تخصیص اعتبار، معیاری برای عملکرد دستگاه اجرایی تعیین خواهد کرد. به‌علاوه، تاکید برمبنای نقدی، کنترل موثر قوه مقننه بر مصرف منابع را کاهش داده و یکی از مزایای حرکت به‌سوی سیستم تعهدی را نادیده می‌گیرد.

پیش‌شرطهای لازم برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی

با توجه به مزایای سیستم حسابداری تعهدی- که کم و بیش به آن اشاره شد- متوجه می‌شویم که چرا طرفداران سیستم ارزیابی عملکرد تمایل دارند از سیستمهای حسابداری تعهدی به عنوان یک عنصر اساسی استفاده کنند. البته این جمله به معنای پذیرش همگانی نیست. به‌رغم وجود مزایای فراوان، برخی دولتها به‌راحتی این موضوع را نمی‌پذیرند. دلایل این امر به قرار زیر است:

- اول، مربوط بودن حسابداری تعهدی برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه‌یافته در هاله‌ای از ابهام است. تغییر جهت ناگهانی از یک مدل سنتی مدیریت بودجه به یک مدل مستقل (عدم تمرکز) با مخاطراتی مواجه است. به‌خصوص برای کشورهایی که

دارای مشکلات حاکمیتی هستند، این مسئله از اهمیت بیشتری برخوردار است. سیستم حسابداری تعهدی در این گونه کشورها در مقایسه با سیستم حسابداری نقدی می‌تواند از قدرت فریب‌دهندگی بیشتری برخوردار شود. برای بسیاری از این کشورها، باید بررسی شود که آیا ظرفیت اداری آنها به اندازه‌ای هست که بتوان چنین اصلاحات عمده‌ای را در خصوص آنها پیاده کرد و اینکه آیا از مهارتهای لازم در این خصوص برخوردارند؟ حتی با فرض داشتن مهارت بالا، اگر در یک کشور سیستم حسابداری نقدی با مشکلاتی مواجه باشد، این موضوع نمی‌تواند دلیل تغییر به سمت سیستم تعهدی باشد. عجیب آن که بیشتر نیازها به منظور بهبود حسابداری، متعلق به کشورهایی است که از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل‌شده استفاده می‌کنند- استفاده از مبنای تعهدی تنها می‌تواند به‌عنوان یک گزینه درازمدت مدنظر قرار گیرد.

• دوم، حتی بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته ممکن است دریابند که هزینه‌ها و چالشهای معرفی سیستم تعهدی، بسیار زیاد است. نه‌تنها پیاده‌سازی چنین سیستمی با چالش همراه است، بلکه همچنین کسب شناخت از کاربردهای کامل سیستم عملکرد جدید، بسیار دشوار خواهد بود. اگرچه ممکن است به نظر آید صورتهای مالی تهیه‌شده با استفاده از سیستم تعهدی مشابه گزارشهای مالی بخش خصوصی است؛ اما تحلیل آنها متفاوت بوده و این تفاوت باید در فرایند تصمیم‌گیری، خود را نشان دهد. بهترین شیوه جهت انعکاس داده‌ها در صورتهای مالی و الزامات گزارشگری مورد نیاز، باید مشخص و در خصوص آن تصمیم‌گیری شود. باید خاطرنشان کرد که کتابچه راهنمای **نظام آماری دولت** (GFSM) در سال ۲۰۰۱، برای این هدف چارچوبی را طراحی کرده است. کارهای مقدماتی بیشتری به منظور پیاده‌سازی سیستم جدید لازم است. مبانی اطلاعاتی باید ساخته شود که این کار هزینه‌بر و زمانبر است. همچنین برای کسانی که این اطلاعات را تهیه و از آن استفاده می‌کنند، نیاز به آموزش کافی است. رویه‌های باثبات و کامل حسابداری باید صورتبندی شوند. در مجموع، به هزینه‌های (سرمایه‌گذاری) زیادی برای معرفی سیستم تعهدی نیاز است.

• سوم، نباید اغراق زیادی در خصوص مزایای حسابداری تعهدی در کشورهای پیشرفته صورت گیرد. بدون پذیرش یک سیستم بودجه‌بندی عملیاتی براساس مدل جدید (استفاده از مبنای تعهدی کامل)، می‌توان به مزایای اصلی این سیستم در سطح دستگاه اجرایی - نه در سطح کل - دست یافت (**جدول ۱**). اما اگر این سیستم جواب نداد سازوکارهای دیگری نیز وجود دارد که می‌توان از آنها به عنوان جایگزین استفاده کرد و از این طریق علامتهای لازم را به مدیریت داد. این امر از طریق تغییر در بودجه‌بندی نقدی و سیستمهای حسابداری،

جدول ۱: سودمندی حسابداری تعهدی برای واحدهای دولتی

• تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه از طریق ارائه بهای کل برنامه‌ها
• تسهیل ارزیابی وضعیت مالی از طریق ارائه تمامی منابع و تعهدات
• تقویت پاسخگویی مدیریت بابت عملکرد
• عمل کردن به عنوان محرکی برای عملکرد مدیریتی بهتر (این مسئله به دلیل افزایش شفافیت است)
• فراهم آوردن میزان بیشتری از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری
• استفاده کاراتر از سطح مشخصی از منابع
• فراهم آوردن مبنایی کاراتر برای تصمیم خاص

بدون نیاز به تغییر به سمت سیستم حسابداری تعهدی امکان‌پذیر است.

برای مثال می‌توان به مخارج سرمایه‌ای اشاره کرد. همانگونه که عنوان گردید، در سیستمهای سنتی بودجه‌بندی مبتنی بر حسابداری نقدی، از مدیریت ضعیف داراییها به عنوان نقطه‌ضعف یاد می‌شود. درنظر گرفتن این اقلام تحت عنوان دارایی می‌تواند به عنوان تغییری عمده تلقی گردد. همچنین، توجه به اینکه چنین سرمایه‌گذاریهایی دارای هزینه فرصتی هستند که می‌تواند در تصمیم‌گیری مدیریت مؤثر باشد نیز یک تغییر عمده است. چنین عملی می‌تواند از نظر کارایی دارای منافعی باشد، ارزیابی رقابتی بودن تحویل خدمات عمومی را تسهیل کند، شفافیت در هزینه‌یابی ستانده‌ها را بهبود بخشد، مبنایی برای تعیین پرداختهای استفاده‌کننده فراهم کند، و .... بنابراین در سیستم نقدی نیز این امکان وجود دارد که پرداختی به بخشها براساس خدمت آنها صورت گیرد.

همچنین امکان معرفی عناصر بودجه‌بندی عملیاتی (عملکرد) در سیستم حسابداری نقدی نیز از طریق ایجاد اطلاعات عملکرد میسر است. برای مثال می‌توان هر دستگاه دولتی را ملزم کرد که روابط بین وارده‌ها (نهاده‌ها)ی مالی و غیرمالی، تولید کالاها و خدمات و پیامدهای آنها را تعیین کند. این فرایند لزوماً به این معنا نیست که دستگاههای دولتی تمامی ستانده‌های فرایند تولید خود را مشخص نمایند. اگرچه انجام این کار با مشکل مواجه است، اما مرتبط کردن نهاده‌ها با پیامدهای برنامه، اغلب با مسئولیت وزارت مربوط است. هدف، باید شاخصهای مناسب عملکرد را مشخص کند و یک سیستم اطلاعاتی برای پشتیبانی از آنها فراهم آورد. سپس نیازمند یک فرایند هستیم تا از طریق آن اطلاعات مربوط به عملکرد منتشر شود. در پایان ملاحظه می‌شود که تمامی دستگاههای دولتی اقدام به انتشار مجموعه کاملی از برنامه‌ها، پیامدهای مربوط، و رابطه واضح بین نهاده‌ها با معیارهای عملکرد می‌کنند. انگیزه اصلی مدیران برای بهبود عملکردشان، در زمان

درنظر گرفتن بودجه برای واحدهای تحت مدیریت آنها نمود پیدا می‌کند. به‌منظور اندازه‌گیری بهتر عملکرد مدیران، می‌توان از قراردادهای سطح خدمت استفاده نمود. تمامی موارد پیشگفته می‌تواند در یک سیستم بودجه‌بندی عملیاتی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری صورت گیرد.

در نهایت، باید خاطرنشان کرد که حسابداری تعهدی، سیستم بودجه‌بندی عملکرد مناسب را پشتیبانی می‌کند؛ اما جایگزینی برای آن محسوب نمی‌شود. در اصل، در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، لازم است تا تغییراتی در شناسایی رویداد حادث شود. همان‌گونه که عنوان شده است، در سیستم نقدی به هنگام دریافت یا پرداخت، اقدام به شناسایی رویداد می‌کنیم و نتیجه عملیات یک دوره در قالب تفاوت بین دریافتها و پرداختهای نقدی اندازه‌گیری می‌شود. مبنای تعهدی، رویدادها را به عنوان کاهنده یا افزاینده خالص ثروت ملی شناسایی می‌کند. از منظر سیستم اندازه‌گیری عملکرد که فرایند خرج را در قالب مجموعه‌ای از مراحل- تصویب، تعهد، تحویل، پیش‌پرداخت و ...- مورد توجه قرار می‌دهد، این سیستم، رویدادها را در مرحله تحویل

شناسایی می‌کند. یک مدیر خوب، علاقه‌مند به تمامی اطلاعات مربوط بـه فرایند خرج بوده و می‌خواهد تمامی مراحـل را کنترل کند. حسـابداری داخلـی رویدادها باید قـادر به ثبت تمامـی مراحل فرایند خرج باشـد، نه اینکه ثبت مربـوط در یک مرحلـه خاص انجام گیـرد. معرفی حسـابداری تعهدی می‌تواند انجام این وظیفه را تسـهیل کند؛ اما جایگزین آن نمی‌شود.

حرکت از مبنای نقدی به تعهدی

تجربه کشـورهای عضو سـازمان همکاریهای اقتصادی و توسـعه نشـان می‌دهد که پیاده‌سـازی سیستم تعهدی به سـادگی امکان‌پذیر نیسـت، بلکه نیازمند صرف زمان و هزینـه بـوده و تعهـدات سیاسـی باثبـات و مداومی را می‌طلبد. جالب است بدانید که به‌کارگیری مبنای تعهدی و پیاده‌سازی آن در اولویت بسیاری از کشورها قرار ندارد. بـا این حسـاب، کشـورها در چـه زمانی باید به سیسـتم حسـابداری تعهدی تغییر روش دهند؟ با قبول این مسئله که ماهیت و سرعت پیشـرفت در بین کشورهای مختلف و مراحل گذار در هر کشـور متفاوت اسـت، آیا این امکان وجـود دارد کـه مراحل گذار در سیسـتمهای حسـابداری دولتـی را ترسـیم کنیم؟ یـک اسـتراتژی احتمالی بدین منظور می‌تواند به صورت زیر باشد:

حسابداری تعهدی سیستم بودجه‌بندی عملکرد مناسب را پشتیبانی می‌کند اما جایگزینی برای آن محسوب نمی‌شود

مرحله اول؛ کاری کنید که سیسـتم حسابداری نقدی خوب کار کند

بدین منظور لازم است از یک رویکرد دوشاخه‌ای استفاده شـود. ابتدا، نارساییهای سیسـتم موجود را پالایش کنید و سـپس تعدیلاتـی را بـر روی حسـابهای نقـدی انجام دهید که گزارشـگری مالی بهبود یابد. همان‌گونه که قبلاً عنوان شـد، برخی از منافع حسـابداری تعهدی از طریق تعدیل مبنای نقدی (به‌منظور شـمول داده‌های تعهدی) دسـتیافتنی اسـت. برای مثال، بسـیاری از سیستمهای نقـدی در فراهم کـردن اطلاعاتی در خصـوص پرداخت بدهیهایـی کـه تـا تاریـخ سررسـید پرداخت نشـده‌اند، ناتواننـد. یک مرحله منطقی این اسـت کـه این موارد به سیسـتم اضافه شـود تا بتـوان به اطلاعاتـی درخصوص اسـناد پرداختنی و اسـنادی که باید پرداخت شوند، دست یافـت. اعمال چنیـن تغییراتی بر روی سیسـتم نقدی به مرحله بعدی ایجاد سیسـتم حسـابداری- یعنی سیسـتم تعهدی تعدیل‌شده- منجر می‌شود.

مرحلـه دوم؛ ترکیب حسـابهای عملیاتـی و داراییها و بدهیهای مالی به منظور حرکت به‌سـوی سیسـتم تعهدی تعدیل‌شده

انجام این عمل به ما اطمینان می‌دهد که تمامی رویدادها در چارچوبی منسجم و خودتراز مورد توجه قرار می‌گیرند. اگر چه دسـتیابی به ثبات و انسـجام با پذیـرش برخی از اشـکال سیسـتم تعهدی تعدیل‌شـده امکان‌پذیر اسـت، به‌عنـوان راهکار دوم می‌تـوان برای گزارشـگری چنین رویدادهایی استاندارد صریحی را پیشنهاد کرد.

این مرحله باید به‌عنوان یک هدف منطقی برای کشورهای در حـال توسـعه مـورد توجه قرار گیـرد. زیرا اسـتفاده از مفاهیم حسـابداری تعهـدی، اطلاعات سـودمندتری را برای سیاسـتگذاران مالی فراهم می‌کند. گـذار از مرحله ۱ بـه مرحلـه ۲، نیازمند طی مراحلی اسـت. این مراحل عبارتند از:

• پذیرش یک ساختار طبقه‌بندی که ثبت درامد، هزینه، دارایی، بدهی و جریان نقدی را تسهیل می‌کند،
• دستیابی به این اطمینان که دفتر کل مبتنی بر حسابداری دوطرفه است،
• جستجوی بهترین گزینه‌ها برای ثبت و گزارشگری داراییها و بدهیهای انتخاب‌شده،
• ایجاد مانده‌های آزمایشی و توافق بر روی آنها،
• تعیین فرایند شناسایی داراییها و بدهیها در دفتر کل با ثبتهای معین،
• مطابقت حسابها با اطلاعات اشخاص ثالث مستقل در دسترس،
• انتشار صورت بدهیهای احتمالی و تعهدات موجود به عنوان جزئی از اسناد بودجه،
• ایجاد واحد ارزشیابی دارایی و استفاده از روشهای مناسب جهت ارزیابی داراییهای مالی دولت، و
• تهیه صورت داراییهای مالی دولت شامل سرمایه‌گذاری در تمامی اقلام.

مرحله سوم؛ معرفی عناصر بیشتر ثبت تعهدی و حرکت به‌سمت ارائه جزئی اقلام تعهدی در گزارشگری پس از وقوع رویداد

عناصر اضافی حسابداری تعهدی که در این مرحله قابل شناسایی هستند عبارتند از:
• ذخیره مزایای بازنشستگی کارکنان،
• پیشدریافت توسط دولت، و
• بهره پرداختنی.

در این مرحله، گزارشگری پس از رویداد بودجه شامل ترازنامه (با داراییها و بدهیهای مالی انتخاب‌شده) و صورتحساب جریان نقدی عملیاتی تعدیل‌شده خواهد بود که این صورتها، دربرگیرنده برخی اقلام برمبنای تعهدی هستند.

مرحله چهارم؛ شناسایی داراییهای غیرمالی- مرحله پایانی حسابداری تعهدی

گذار از شناسایی داراییهای مالی به شناسایی داراییهای مالی و غیرمالی، منجر به پیچیدگی فرایند حسابداری می‌شود. این مسئله ملزم می‌دارد که از رویه‌های ارزشیابی منسجم و باثبات درخصوص تمامی داراییهای غیرمالی دولت استفاده شود (بسیاری از این رویه‌ها، در قالب ارزشهای بازار قابل اندازه‌گیری نیستند). با پایان یافتن این مرحله، استهلاک به عنوان هزینه دوره منظورشده و بدین طریق ارائه بهتری از هزینه کل عملیات دولت صورت می‌گیرد. این مرحله، حتی برای بسیاری از کشورهای پیشرفته عضو سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه به سادگی به اثبات نرسیده است. اطلاعات تهیه‌شده براساس این مرحله شامل موارد زیر است:
• صورت عملکرد که نشان می‌دهد چگونه درامدها و هزینه‌ها، تغییر در خالص داراییها را توضیح می‌دهند،
• ترازنامه که نشان‌دهنده وضعیت مالی در ابتدا و پایان دوره مالی است، و
• صورت جریان نقد که نشان‌دهنده تغییر در مانده وجه نقد طی دوره و تفکیک براساس سرفصلهای مختلف است.

پیاده‌سازی سیستم تعهدی به سادگی امکان‌پذیر نیست بلکه نیازمند صرف زمان و هزینه بوده و تعهدات سیاسی باثبات و مداومی را می‌طلبد

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

فعالیتهای لازم در هر مرحله برای تغییر روش

شرح رویدادهای دولتی	مراحل		
	۱	۲	۳
درامدها:			
مالیات	×		
مشارکتهای اجتماعی	×		
کمکهای مالی	×		
سایر درامدها	×		
هزینه‌ها:			
پاداش کارکنان	×		
استفاده از کالاها و خدمات			×
استفاده از سرمایه ثابت		*	×
بهره	×		
سوبسیدها	×		
هدایا و کمکهای مالی	×		
منافع اجتماعی	×		
سایر هزینه‌ها	×		
مانده عملیات خالص/ناخالص			
مبادلات داراییهای غیرمالی			
تحصیل داراییهای مالی (خالص)	×		
داراییهای ثابت		*	
تغییر در موجودیها			×
اشیا گرانبها			×
داراییهای غیرمولد			×
خالص استقراض			
مبادلات داراییها و بدهیهای مالی			
تحصیل داراییهای مالی (خالص)	×		
تحقق (وقوع) بدهیها (خالص)	×		
تغییر در ارزش خالص ناشی از سایر جریانهای اقتصادی			
داراییهای غیرمالی			×
داراییهای مالی		*	×
بدهیها			×

× = کامل

* = جزئی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مرحله پنجم؛ حرکت از حسابداری تعهدی به حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی

بودجه‌بندی تعهدی باید از حسابداری تعهدی تفکیک شود. تنها تعداد اندکی از کشورها (مثل نیوزیلند و استرالیا) موفق به طراحی سیستمی شده‌اند که در آن مانده‌های بودجه براساس تعهدی، اندازه‌گیری و هدفگذاری می‌شود. سایر کشورها از مبنای تعهدی برای گزارشگری پس از وقوع رویداد، و از مبنای نقدی برای بودجه استفاده می‌کنند. به منظور رسیدن به این مرحله نیاز است اطلاعات دیگری نیز به اطلاعات قبلی اضافه شود که این اطلاعات شامل موارد زیر است:

- اطلاعاتی که در بودجه‌های نقدی فعلی وجود دارند، تغییر در نقد و معادل نقد، وجوه صرف‌شده برای خرید داراییها، دریافتی بابت فروش داراییها، و رویدادهای مالی براوردی،
- تغییرات براوردی در موجودیها، دریافتنیها، پرداختنیها، مزایای کارکنان و سایر بدهیها، و
- جزئیات استهلاک داراییها و رویه‌های مربوط.

بودجه تعهدی نشان‌دهنده جریانهای نقدی پیش‌بینی‌شده، درامدها و هزینه‌های پیش‌بینی‌شده و نتایج عملیات در قالب صورت عملیات با داراییها، بدهیها و حقوق پیش‌بینی‌شده در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) است. اگر چنین چیزی دستیافتنی باشد، شاخصهای اقتصادی ایجاد خواهد شد که از اهمیت زیادی در تحلیل مالی برخوردارند. به علاوه، می‌توان بودجه تعهدی تهیه کرد، همچنین ظرفیت انجام برخی از نظارتهای تعهدی در سطح کل دولت (یعنی درآمدها و هزینه‌های واقعی و تغییر در کل داراییها و بدهیها) نیز فراهم می‌شود.

کتابچه راهنمای نظام آمارهای مالی دولت (۲۰۰۱) تدوین‌شده توسط صندوق بین‌المللی پول

این کتابچه راهنما که برای گزارشگری مالی نوشته شده است ویژگیهایی به شرح زیر دارد:

- تطابق با سیستم حسابهای ملی (۱۹۹۳)، همچنین استفاده از مبنای تعهدی کامل که پوشش‌دهنده رویدادها و سایر جریانهای اقتصادی و فراهم‌کننده ترازنامه به صورت کامل است.
- شیوه گزارشگری اطلاعات، متفاوت ازنظام قبلی آماری دولت و سیستم حسابهای مالی (SNA).
- ساختار بنیادی نظام آماری دولت نسخه ۲۰۰۱ به صورت زیر است:

+ رویدادها + ترازنامه ابتدای دوره = ترازنامه پایان دوره
سایر جریانهای اقتصادی

- ترازنامه دربرگیرنده تمامی داراییها و بدهیهای دولت به تفکیک نوع آنها بوده که در ضمن مشخص‌کننده منابع انباشته در دسترس دولت به منظور ارائه خدمات و توزیع منابع است.
- بدهیها نیز محدودیتهای وضع‌شده بر سیاستهای دولت

سیستمهای حسابداری دو وظیفه اصلی را انجام می‌دهند

یکی ارزیابی و ایفای پاسخگویی

که براساس الزامات قانونی تعیین می‌شود

و دیگری کمک به مدیران در امر تصمیم‌گیری

(ناشـی از رویدادهـای گذشـته) را اندازه‌گیـری می‌کند. تفاوت بین بدهیها در اول و پایان دوره نشان‌دهنده بهبود و یا ضعف وضعیت دولـت در نتیجه فعالیتهای اقتصادی دوره است.

• طبقه‌بندی نوع دارایی/بدهی، اقلام مالی را از غیرمالی مجزا می‌سازد.

• طبقه‌بنـدی بنیـادی دیگری وجود دارد کـه رویدادهای اثرگـذار بر خالص ارزش دولت را از سـایر رویدادها مجزا می‌کند.

• سـایر منابـع اقتصادی، تمامـی رویدادهـای اقتصادی اثرگذار بر داراییها و بدهیهاسـت که مبادله (رویداد مالی) نیسـتند. مثل تغییرات ارزش، تغییرات ناشـی از بلایای طبیعی، جنگ، کشف و انقضای دارایی و حذف بدهی.

• مسـیر تعیین‌شده توسـط نظام آماری دولت شامل سه مرحله؛ تجدید سـاختار داده‌های نقدی موجود، اسـتفاده جزئی از داده‌های تعهدی، و سـرعت بیشـتر در استفاده از داده‌هـای تعهدی کامل اسـت که ایـن مراحل همانند مراحل قبلی معرفی‌شده در این مقاله است. در ضمن این کتابچـه فعالیتهای لازم در هر مرحلـه جهت تغییر روش بـه مبنای تعهـدی را ذکر می‌کند کـه در صفحه قبل درج شده است.

نتیجه‌گیری

در بررسـی نیاز به حسـابداری تعهدی به عنـوان مبنایی بـرای سیسـتم بودجه‌بندی، ذکر چند نکتـه حائز اهمیت است:

۱- پذیرش حسـابداری تعهدی باید به‌عنوان جز لاینفک اصـلاح سیسـتم بودجه (مـدل پیشـرفته) موردنظر قرار گیرد. حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی، نیازمند تغییراتی موازی در سیستم اندازه‌گیری عملکرد است. در حقیقت، پیاده‌سـازی سیسـتم تعهدی برای حسـابداری دولتی- فارغ از هزینه‌های مربوط- زمانی ارزشـمند است کـه تغییری بنیـادی در مدیریت بخـش عمومی صورت گیرد.

۲- بایـد خاطرنشـان کـرد کـه سیسـتمهای بودجه‌بندی یک شـبه ایجاد نشـده‌اند بلکه طی مراحـل مختلفی- از سیسـتمهای رعایـت تـا سیسـتمهای عملیاتـی- ایجاد گردیده‌انـد، که البته این تغییر و تحـول، همراه با تکامل در الزامات حسـابداری بوده است. تغییر و تکامل الزامات حسابداری را می‌توان در تغییر مبنای حسابداری از نقدی/ تعهدی تعدیل‌شده و تعهدی کامل مشاهده نمود.

۳- با تکامل سیسـتم مدیریت بودجه، هدفهای مدیریت بودجـه جامـع نیز تکامـل یافته کـه این موضوع سـبب افزایش تقاضا برای سیسـتمهای حسابداری شده است. این تکامل باید به عنوان یک افزایش و نه جایگزینی یک سیستم به جای دیگری تلقی گردد.

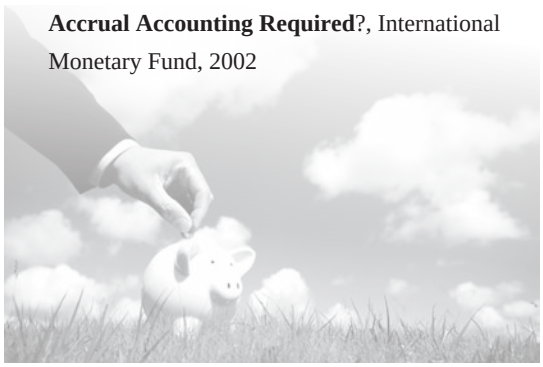
۴- نباید فراموش کرد که سیستمهای حسابداری دو وظیفه اصلی را انجام می‌دهند. یکی ارزیابی و ایفای پاسخگویی که براسـاس الزامـات قانونـی تعیین می‌شـود و دیگری کمـک به مدیران در امر تصمیم‌گیری. اما برای هدفهای بودجه‌ای، مدیران به اطلاعاتی فراتر از الزامات قانونی و آنچه در صورتهای مالی آمده است، نیازمندند. صرف‌نظر از نحوه عمل سیستم حسـابداری- نقدی یا تعهدی- نیاز بـه اطلاعات خاصی برای هدفهای بودجه اسـت. از این منظر، اگرچه سیسـتمهای تعهدی، جامعترند؛ اما درباره آنها نباید بیش از حد اغراق شود.

پانوشتها:

1- Inputs
2- Agency head
3- Expost

منبع:

• Diamond Jack, **Performance Budgeting - is Accrual Accounting Required**?, International Monetary Fund, 2002



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی