

چگونگی بازسازی حسابداری بخش عمومی: مقایسه ای بین المللی

روند تغییر حسابداری نقدی سنتی به حسابداری تعهدی

در مدیریت دولتی نوین

نویسندگان: ویستی پینا *

لارنس تورس

ترجمه: دکتر سعید خرقانی **

چکیده

هدف این مقاله مطالعه تحولات حسابداری دولتی است. این مطالعه در ۱۶ کشور عضو سازمان هماهنگی و توسعه اقتصادی (OECD)^۱ و انجمن اروپایی از طریق الگوبرداری از استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی (IPSAS)^۲ انجام شده است. در انجام این بررسی از اطلاعات علمی طرح شده در گزارش های مالی دولتی استفاده شده است. این مطالعه نشان می دهد که کشورهای مورد بررسی، در فاصله دو سرز حسابداری نقدی و تعهدی، در عمل متغیرهای واسطه ای زیادی را وارد کرده اند. به نظر می رسد توسعه حسابداری تعهدی بیشتر به مدیریت دولتی نوین (NPM) دارد، تا به طبقه بندی های فرهنگی که مطالعه شده است.

عدم تمرکز، برون سپاری، جایگزینی کنترل خروجی به جای کنترل ورودی، مدیریت مبتنی بر نتایج، اعطای مسئولیت و معرفی روش های مدیریت بخش خصوصی، را شرح می دهند. مدیریت دولتی نوین^۳ به پیامدهای تصمیم گیری در زمینه خط مشی های مدیریت و نظارت بخش عمومی مربوط می شود.

از دهه ۱۹۸۰ تاکنون بخش عمومی به منظور افزایش کارایی، اثربخشی و مسئولیت پذیری در ارائه خدمات (OECD ۱۹۹۳a, ۱۹۹۴) دستخوش تغییرات و دگرگونی هایی بوده است. هود^۴، آلسن و پیترز^۵ و گری و جنکینز^۶ ویژگی های اصلی تحولات سازمان های دولتی، شامل تغییرات وسیعی از جمله حذف مقررات،

* Pina, V. & Torres, L. (2003) "Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View", *Canadian Journal of Administrative Sciences Revue canadienne des sciences de l'administration*, Vol. 20, No. 4.

* استادیار دانشگاه صنعت آب و برق و رئیس مؤسسه kharaghanis@yahoo.com

1. Organization for Economic Coordination and Development (OECD)
2. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
3. Hood
4. Olsen & Peters
5. Gray & Jenkins
6. New Public Management

اصول مدیریت دولتی نوین در مدل فرهنگ اجرایی انگلیسی - آمریکایی، که اجرای تغییرات ساختاری در بخش عمومی را مورد توجه قرار می دهد، رشد و نمو یافته است. بعضی نویسنده ها از جمله گیومارچ^۱ (۱۹۹۹)، پولیت و باکرت^۲ (۲۰۰۰) و لیجرید^۳ (۲۰۰۱) استدلال می کنند که براساس نوع جریان اجرایی، تفاوت های بسیاری وجود دارد که توسعه همگرایی را محدود می کند. هدف از ایجاد تغییر در بخش عمومی غلبه بر موانع بوروکراتیک است. به طوری که مدیران بتوانند منابع محدود خود را کارتر، استفاده کنند. نتیجه افزایش خود مختاری و واگذاری اختیارات در رده مدیران یا رده های پایین تر دولت، افزایش پاسخگویی پیامدها و تأکید بر شیوه های حسابداری توسعه یافته است. حسابداری نقش تعیین کننده ای در توسعه مدیریت دولتی نوین ایفا می کند و به عنوان وسیله ای برای اندازه گیری، مستند سازی دستاوردها و انجام مذاکرات تلقی می گردد. به بیان دیگر زبان حسابداری، بخشی مهم، جدایی ناپذیر و حیاتی در اصلاحات بخش دولتی است. اخیراً دگرگونی های مهمی در زمینه حسابداری در بسیاری از کشورها صورت گرفته است. سیاستمداران، مؤسسات مالی، رسانه ها، مشاوران مدیریت و پژوهشگران همگی نقش بسیار مهمی در ایجاد و حفظ این نیاز به دگرگونی در سازمان های فراملی، مثل ائتلاف بین المللی برای مدیریت مالی دولتی (OECD)، بانک جهانی و صندوق بین المللی پول که تجربه انگلیسی - آمریکایی را در سطح دنیا گسترش داده اند، دارند.

واحدهای بخش عمومی صورتهای مالی خود را بر مبنای مدیریت دولتی نوین به صورت اصول

حسابداری تعهدی ترکیبی تغییر شکل داده اند و یا در جریان این تغییر هستند. تغییرات مدیریت دولتی نوین شامل اقداماتی برای نهادینه کردن حسابداری تعهدی در گزارش های مالی خارجی و بودجه ای است تا بتوان اطلاعات مفیدی در زمینه بدهکاری ها، تعهدات، نحوه بکارگیری دارایی ها و هزینه خدمات عمومی را فراهم آورد.

در برخی کشورها بحث های بسیاری در زمینه گسترده و شکل سیستم های حسابداری تعهدی وجود دارد. تغییرات مدیریت دولتی نوین هیچ گاه مسیر ثابتی را در عرصه بین المللی طی نکرده است.^۴ در چارچوبی که توسط هود (۱۹۹۵) ارائه شده است، برخی موضوعات مانند تنشی که در شیوه های مدیریت بخش خصوصی وجود دارد، ارزیابی عملکرد یا تأکید بسیار بر کنترل خروجی، بسیاری از مفاهیم پاسخگویی عمومی، که به اصلاح الزامات سیستم های حسابداری بخش دولتی و پاسخ های آن می انجامد، را شامل می شود.

در چارچوب تحولات مدیریت دولتی نوین و اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، فدراسیون بین المللی حسابداری (IFAC) در سال ۱۹۹۸ «دستورالعمل گزارش دهی مالی دولتی» را برای کمک به تمام سطوح دولت در زمینه آماده سازی گزارش های مالی خود بر مبنای سیستم تعهدی ارائه کرد. این دستورالعمل با استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی (PSC) تقویت شد.

1. Guyomrch

2. Pollitt & Bauckaert

3. Laegreid

۴. اطلاعات ویژه مربوط به پیشینه کشورهای این مطالعه

در Guthrie & Humphrey (۱۹۹۶)، pallot (۱۹۹۶)، Maggina (۱۹۹۶)

و Olsen et al (۱۹۹۸)، در دسترس است.

در حال حاضر PSC تعداد بیست IPSAS ارائه کرده است.^۱

چندین مقاله مهم تغییرات حاصله در گزارش دهی‌های مالی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. ولی تعداد کمی از آنها به مقایسه آن گزارش‌دهی‌ها بین کشورهای اقدام کرده‌اند. هدف مقاله این است که با مبنا قرار دادن IPSAS شماره (۱) به عنوان الگوی تطبیقی، مضمون اطلاعاتی صورت‌های مالی ارائه شده توسط دولت‌های مرکزی استرالیا، کانادا، نیوزلند، انگلستان، آمریکا (کشورهای آمریکایی - انگلیسی نژاد)، دانمارک، فنلاند، سوئد، هلند، بلژیک، فرانسه، آلمان، یونان، پرتغال، اسپانیا، سوئیس، به علاوه حساب‌های سالانه جامعه اروپا^۲ در فاصله زمانی ۲۰۰۱-۲۰۰۰ را با هم مقایسه کند.

این مقایسه، نقطه شاخصی را به ما نشان می‌دهد که مشخص می‌کند این کشورها به چه میزان در طیف مربوط، از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در حسابداری دولتی خود حرکت کرده‌اند.

در این میان می‌توان کشورهای مثل آلمان را یافت که با استفاده از حسابداری بودجه‌ای و با اعمال تغییرات و اصلاحاتی در آن توانسته‌اند ترازنامه‌هایی

مشابه آنچه توسط IPSAS و جامعه اروپایی پیشنهاد می‌شود ارائه کنند. این موارد ارائه شده همچنین برای مقایسه با اطلاعاتی که توسط IPSAS پیشنهاد شده نیز مورد توجه قرار می‌گیرد. ما به سایر موارد ارائه شده توسط این کشورها که در توصیه‌های IPSAS وجود ندارد توجه نمی‌کنیم، چرا که این گونه اطلاعات مثل اطلاعات آماری یا فعالیت‌ها، پیشرفت‌های خدماتی و دستاوردها، مشترکات کمی دارند. بررسی نشان می‌دهد که این کشورها در محدوده بین حسابداری نقدی و تعهدی، متغیرهای بسیاری را از مدل اولیه حسابداری تعهدی به کار گرفته‌اند.

مقایسه توسعه در بسیاری از کشورها به ندرت به طور مستقیم و صریح انجام می‌شود. مقایسه با هدف فراهم آوردن یک رویکرد مقدماتی ولی واضح و روشن در زمینه‌هایی که تنوع بیشتری در گزارش‌های مالی دولت مرکزی کشورها ایجاد می‌کند، صورت می‌گیرد.

۱. مقدمه ای در زمینه IPSAS (استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی IPSAS1: ارائه صورت وضعیت‌های مالی IPSAS2: صورت گردش وجوه نقد؛ IPSAS3: بازار یا کسری خالص در طی دوره، خطاهای بنیادی و تغییرات در خطی‌مشی‌های حسابداری؛ IPSAS4: تأثیر تغییرات در نرخ تبدیل ارزی؛ IPSAS5: هزینه‌های استقراض؛ IPSAS6: صورت‌های مالی یکپارچه و حسابداری برای نهادهای کنترل شده؛ IPSAS7: حسابداری برای سرمایه‌گذاری در Associates؛ IPSAS8: گزارش دهی مالی در زمینه بهره‌جو سرمایه‌گذاری‌های مشترک؛ IPSAS9: درآمد حاصل از معاملات تبدیل ارز؛ IPSAS10: گزارش‌دهی‌های مالی در اقتصادهای ابرتوسری (Hyperinflationary)؛ IPSAS11: قراردادهای ساخت؛ IPSAS12: موجودی‌های کالا؛ IPSAS13: اجاره نامه؛ IPSAS14: اتفاقات حاصله بعد از گزارش دهی؛ IPSAS15: ابزارهای مالی؛ ارائه و افشاء؛ IPSAS16: دارایی سرمایه‌گذاری؛ IPSAS17: دارایی، زمین و تجهیزات؛ IPSAS18: گزارش دهی بخشی؛ IPSAS19: مقرری‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های مشروط؛ IPSAS20: ارائه‌های مرتبط.

۲. ما سایر کشورهای مثل سوئد، اتریش و ایتالیا را در نظر نگرفته‌ایم چرا که جمع‌آوری اطلاعات لازم در مورد این کشورها میسر نبود.

در این مقاله، شاخص Herfindahl و شاخصی که توسط مک لیری، دلوایکی و آرچر^۱ (۱۹۹۵) تدوین شده است را به کار گرفته‌ایم. این شاخص‌ها، ابزارهای ریاضی هستند که برای امتیاز دادن به شباهت‌ها و تفاوت‌های هر رقم از صفر تا یک مورد استفاده قرار می‌گیرند.

از دهه ۱۹۹۰، اصول مدیریت دولتی نوین در میان کشورهای OECD گسترش یافته و تغییر مدلی را به سمت و سوی دیدگاه مدیریتی در سازمان‌های بخش دولتی ایجاد کرده است (OECD, ۱۹۹۷). در حال حاضر، تقریباً در تمام کشورها تغییراتی در جهت اجرای فرضیات مدیریت دولتی نوین در سیستم‌های اجرایی عمومی، ایجاد شده است. با این وجود، پژوهشگران و گزارش‌های OECD^۲ تاکید می‌کنند که در اجرای این تغییرات تفاوت‌های ملی فاحشی وجود دارد. عامل این تفاوت‌ها را می‌توان، تا حد زیادی، در فرهنگ، پیشینه تاریخی و اجزای ساختاری جستجو کرد.

در دموکراسی‌های نوع غربی سه شیوه عمده مدیریت دولتی وجود دارد: انگلیسی - آمریکایی، Nordic (مربوط به اروپای شمالی) و قاره اروپا. بعضی از نویسندگان مانند کیکرت^۳ (۱۹۹۷) مورد دوم را ترکیبی از دو مورد اول و سوم می‌دانند. کشورهای انگلیسی - آمریکایی (استرالیا، کانادا، نیوزلند، انگلستان و ایالات متحده) بر کارایی و اثربخشی و درآمد افزایشی تأکید می‌کنند و بیشتر تمایل به معرفی مکانیزم‌های بازار و مفاهیم رقابتی و مشارکت با شهروندان به عنوان مصرف کننده خدمات دارند. این کشورها گام‌هایی به سوی تفویض اختیار - تمرکززدایی داخلی و ایجاد

نماینده‌ها - برداشته اند و تجربه بخش خصوصی را در بخش دولتی به کار گرفته اند. کشورهای اروپای شمالی (دانمارک، فنلاند، سوئد و هلند) نیز از یک شیوه اجرایی دولتی پیروی می‌کنند که به برآوردن نیازهای شهروندان توجه می‌کند. این کشورها عادت به مذاکره و مشاوره دارند و همه آنها بخش‌های واحدی بدون سطوح واسطه دولتی هستند. در سوئد حدود ۳۰۰ نمایندگی دولتی وجود دارد که بیشتر مسؤولیت‌های اجرایی کشور را به عهده دارند. همچنین وزارتخانه‌های فنلاند اقدام به ایجاد کارگزارانی کرده اند که البته در دهه ۱۹۹۰ تعداد آنها کاهش یافت. در این چهار کشور در کارگزاری‌ها از حسابداری تعهدی استفاده می‌شود، چرا که مشخص شده است این روش در ترویج مدیریت بر پایه نتایج متمرکز است. البته در دانمارک و هلند، در سطوح مرکزی، هنوز از حسابداری نقدی سنتی استفاده می‌شود.

کشورهای قاره اروپا (بلژیک، فرانسه، آلمان، یونان، پرتغال، اسپانیا و سوئیس) تحت تأثیر ساختارهایی هستند که وارث یک ساختار بوروکراتیک و سلسله مراتبی در قوانین اجرایی خود آن کشورها است. در این کشورها شهروند به عنوان یک «رعیت» در نظر گرفته می‌شود که البته این دیدگاه رو به تغییر است. همچنین سازماندهی مجدد منطقه‌ای، شکل‌های متفاوتی به خود گرفته و ایجاد سطوح «قرو ملی» منجر به ایجاد اصلاحاتی در ساختار ملی شده است. بلژیک، آلمان و سوئیس دولت‌های فدرال هستند و در اسپانیا «جوامع خودگردان» از درجه بالایی از آزادی و استقلال برخوردار هستند.

1. Archer, Delvaile & McLeary

۲. هود، ۱۹۹۵؛ اولسون و دیگران، ۱۹۹۸؛ OECD، ۱۹۹۷، ۱۹۹۴

3. Kickert

در سال ۱۹۸۲، اصلاحات تمرکز زدایی در فرانسه «منطقه» را به یک قدرت جدید تبدیل کرده بود و منشور تمرکززدایی ۱۹۹۲ مسئولیت قدرت های منطقه ای را به طور چشمگیری افزایش داد. با اینکه در حال حاضر در پرتقال مشخصاً دو سطح دولت مرکزی و محلی وجود دارد، ایجاد تفایتدگی ها در برنامه سیاسی این کشور قرار گرفته است. یونان نیز یک کشور واحد با درجه بالایی از تمرکز است.

سیستم مدیریت مالی اتحادیه اروپایی ریشه در قانون اجرایی دارد و بسیار شبیه کشورهای قاره اروپا است و شباهت کمتری به کشورهای انگلیسی - آمریکایی و اروپای شرقی دارد. گزارش های مالی حاوی اطلاعات مالی در زمینه کمیسیون اروپا، جامعه انرژی اتمی اروپا (Euratom)، پارلمان اروپا، مجمع، دادگاه، دادگاه حسابرسان، کمیته اقتصادی و اجتماعی، کمیته ناحیه ای و Ombudsman است. سیستم اجرایی بر پایه فرهنگ قانونی کشورهای قاره اروپا استوار است.

در یک چارچوب محتوایی و شکلی کاملاً متفاوت اجرای فرضیات مدیریت دولتی نوین، تقریباً تمامی کشورهای مورد مطالعه شروع به حرکت از سیستم حسابداری نقدی به سیستم کاملاً تعهدی کرده اند.^۱ حسابداری نقدی و کاملاً تعهدی در دو سوی طیفی هستند که اساس گزارش دهی مالی و حسابداری را نشان می دهد. در این طیف شیوه های متفاوتی برای اصلاح سیستم کاملاً نقدی یا کاملاً تعهدی وجود دارد. این انطباق ها، به عنوان مثال، پایه نقدی اصلاح شده (IFAC، ۱۹۹۸، P.۳۷) یا شناخت الزامات سیستم نقدی، مبنی بر بازنگاه داشتن حساب ها در پایان سال مالی برای ثبت مبادلاتی که منجر به جریان نقدی بعد از پایان

سال مالی می شود، را دربر می گیرد. به طور مشابه، سیستم کاملاً تعهدی می تواند از طریق گزارش دهی دارایی ها و بدهی های مالی و بدون در نظر گرفتن تخصیص های طی دوره، مانند استهلاک، اصلاح شود. استفاده از استهلاک در حسابداری بخش عمومی مورد بحث است چرا که استهلاک ممکن است هدف نظارتی، که همواره به عنوان یک جنبه مهم گزارش دهی مالی بخش عمومی مطرح بوده است، را در ابهام فرو برد. ما گزارش دهی یافته ها را با استفاده از روش تعهدی، هم با در نظر گرفتن استهلاک و هم بدون در نظر گرفتن آن، انجام می دهیم.

اطلاعات مالی بر پایه روش تعهدی به شیوه های متفاوتی در ترانزنامه گزارش می شود. این شیوه ها در دامنه ای متغیر شامل فهرستی ساده از دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه ها تا صورت های مالی، که موقعیت مالی، تغییر در این موقعیت ها، نتایج عملیاتی و گردش وجوه نقد را نشان می دهد، در جریان است. نحوه ارائه اطلاعات مالی می تواند نشان دهنده میزان توسعه حسابداری تعهدی باشد. OECD (۱۹۹۳b) تشخیص می دهد که لازم است بیشتر کشورها حداقل صورت های زیر را آماده کنند: (الف) یک صورت عملیاتی که نشان دهنده درآمدها و هزینه ها باشد و وضعیت خالص عملیاتی را نشان دهد؛ (ب) یک صورت دارایی ها و بدهی ها که وضعیت دارایی و بدهی تشکیل را به طور خلاصه نشان دهد؛ (ج) یک صورت گردش وجوه نقد که جریان نقدی مربوط به فعالیت های عملیاتی، سرمایه گذاری و مالی را نشان دهد و (د) یادداشت ها یا برنامه هایی که اطلاعات تکمیلی را در اختیار کسانی که در پی جزئیات بیشتر هستند، قرار دهد.

۱. در آغاز دهه ۱۹۸۰، حسابداری نقدی اساس حسابداری بوده است که کشورهای OECD اطلاعات دولتی را بر آن اساس گزارش می دادند. (OECD، ۱۹۹۳b).

روش تحقیق

بررسی‌های تجربی بسیار اندکی وجود دارد که صورت‌های مالی دولت کشورهای مختلف را مقایسه و یا محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی دولت را بررسی می‌کند. ولی بسیاری از نویسندگان مثل نایر و فرانک (۱۹۸۱)، اونس و تیلور (۱۹۸۲)، داپنیک و تیلور (۱۹۸۵) و روبرتس، سلتر و کانتور^۱ (۱۹۹۶) تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری را در حسابداری بخش خصوصی بسیاری از کشورها و مضمون اطلاعاتی گزارش‌های مالی شرکت‌ها مورد مطالعه قرار داده اند. شاخص‌های بسیاری برای اندازه‌گیری مضمون اطلاعاتی گزارش‌های مالی تدوین شده است. داپنیک و تیلور (۱۹۸۵) به وزن دهی اطلاعات حسابداری بر اساس میزان ضروری بودن قانونی اقدام کردند. این نوع شاخص در مطالعه کنونی قابل استفاده نیست، چرا که تعیین میزان ضرورت اطلاعات، کار دشواری است. پینا و تورس^۲ (۱۹۹۶) شاخص Cooke را برای تعیین سطح اطلاعات فراهم شده توسط شش دولت (آمریکا، کانادا، سوئد، استرالیا، نیوزلند و اسپانیا) و مرتبط ساختن این اطلاعات با اهدافی که توسط سیستم حسابداری دولتی دنبال می‌شود به کار گرفتند. آنها همچنین با استفاده از شاخص Herfindahl اندازه‌گیری یافته‌های سطح مقایسه ای حسابداری را انجام دادند.

در این مطالعه ما از شاخص تدوین شده توسط Cooke^۳ (۱۹۸۹) استفاده می‌کنیم. یک اقدام اصلی در ساختن شاخص Cooke تعریف موارد اطلاعاتی است که در برگه امتیازدهی بایستی لحاظ شوند. در بررسی

ما، اطلاعاتی که بایستی توسط هر دولت مرکزی ارائه شود توسط مجلس و یا روندهای قانونی قانونمند شده و توسط اداره ممیزی ملی، ممیزی می‌شود. بنابراین تفاوتی بین اطلاعاتی که توسط هر کشور ارائه می‌شود و اطلاعاتی که باید ارائه شود، وجود ندارد. از آنجا که تنوع بسیاری در زمینه حساب‌های سالانه کشورهای تحت بررسی وجود دارد (حتی در یک گروه)^۴ توصیه IPSAS شماره (۱) این است که نقاط مرجعی وجود داشته باشد و مشخص کند چه مواردی باید در شاخص لحاظ شود تا مقایسه را ممکن سازد. در مطالعه ما، مضمون IPSAS شماره (۱) ارزش M را دارد (به یادداشت (۶) توجه کنید).

شاخص Archer و همکاران (۱۹۹۵) و شاخص Herfindahl^۵ که توسط وندرتس^۶ (۱۹۸۸) برای

1. Nair & Frank, Evans & Taylor, Douppnik & Taylor, Roberts, Salter & Kantor

2. Pina & Torres

۳. شاخص Cooke نسبت نمره‌های واقعی یک کشور (در پژوهش‌ها، دولت‌های مرکزی در هر کشور) به نمره مورد انتظار است. در نتیجه یک نهاد برای آنچه مربوط به آن نبوده است جریمه نمی‌شود. بنابراین حداکثر نمره ای (M) که یک نهاد می‌تواند بگیرد متفاوت است:

$$TD = \sum_{i=1}^m d_i$$

اگر هر قلم ارائه شده d بر آن مساوی

$$m = \sum_{i=1}^n d_i \quad \text{در غیر اینصورت صفر است. } m \leq n$$

d: موردی است که قرار است اطلاعات آن ارائه شود.

n: تعداد موردها

$$\Rightarrow \frac{td}{m} = \text{شاخص کلی}$$

۴. انگلیسی - آمریکایی، اروپای شمالی، کشورهای قاره ای اروپا و جوامع اروپایی.

۵. Vandertas از نظر ریاضی این شاخص را با عبارت زیر تعریف می‌کند.

$$C = \frac{f_i x_i (x_i - 1)}{f_i x_i (f_i x_i - 1)}$$

که در آن:

X: تعداد شرکت‌هایی که رویه‌های حسابداری را به کار گرفته اند

J: تعداد گونه‌های مختلف رویه‌های حسابداری

شاخص مقایسه بدون یک کشور:

شاخص مقایسه بین کشورها

شاخص مقایسه پذیری کلی

6. Vandertas

اندازه گیری میزان مقایسه پذیری اطلاعات حسابداری به کار گرفته شد، برای تحلیل درجه مقایسه پذیری رویه های حسابداری در داخل یک گروه یا در بین گروه های مختلف کشورهای مورد مطالعه استفاده شده است. هر دو شاخص، شاخص های تمرکز هستند که هدف آنها ارزیابی دامنه رویه های حسابداری است. Archer و همکاران، شاخص مقایسه پذیری کلی را به دو جزء تقسیم کردند: مقایسه پذیری داخل کشورها یا بین کشورها. علی رغم کاربرد محدود این شیوه ها در مطالعه ما، به دلیل کوچک بودن اندازه نمونه های آماری، این شیوه ها ما را در فهم وسعت گوناگونی در عرصه حسابداری دولت مرکزی و مواردی با گوناگونی بیشتر یاری می کنند.

تجزیه و تحلیل نتایج

جدول (۱) صورت های مالی مشتمل بر گزارش های مالی کشورهای مورد بررسی در سطح مرکزی را نشان می دهد. کشورهایی که توسط هود (۱۹۹۵) به عنوان رهبران اجرایی فرضیات مدیریت دولتی نوین شناخته شده اند، (کشورهای انگلیسی - آمریکائی به علاوه سوئد) از صورت های مالی که توسط OECD و IFAC به عنوان الگو و سرمشق معرفی شده است پرده برمی دارند. در این میان کانادا یک استثنا است که اطلاعاتی در زمینه دارایی ها را در ترازنامه لحاظ نمی کند و آمریکا نیز استهلاک را در ترازنامه لحاظ نمی کند. همه این کشورها بر فرضیات مدیریت دولتی نوین که توسط هود (۱۹۹۵) و پالوت^۱ (۱۹۹۶) معرفی شده است شامل ثروت افزایی، تمرکززدایی، معرفی

مکانیزم های مبتنی بر بازار و یا مدیریتی کردن اداره عمومی، تأکید می کنند.

در میان کشورهای اروپای شرقی تفاوت هایی وجود دارد. فنلاند و سوئد اطلاعات مربوط به استهلاک را در ترازنامه خود ارائه نمی دهند و در عوض آن را در صورت وضعیت های عملیاتی لحاظ می کنند. در حال حاضر در دانمارک، کارگزاری net-appropriation دریافت می کنند لازم است صورت های مالی خود را براساس نوع حسابداری تعهدی آماده کنند. بنابراین معرفی حسابداری تعهدی در دانمارک محدود به مدیریت بر پایه نتایج است. سیستم حسابداری دولت مرکزی هلند از نوع نقدی است. یک چارچوب تعهدی تنها در کارگزاری های نمود پیدا می کند که مطمئن باشند در ترویج مدیریت بر پایه نتایج سودمند است دانمارک و هلند در مقایسه با فنلاند و سوئد در زمینه مدیریت دولتی نوین پیشگام تر هستند.

کشورهای قاره اروپا نیز در توسعه حسابداری تعهدی، یکنواخت عمل نمی کنند. ولی تقریباً در همه موارد حرکت در طول طیف در جریان است. سه کشور فرانسه، اسپانیا و سوئیس در حال بکارگیری حسابداری تعهدی، البته در سطوح توسعه متفاوت، هستند و چهار کشور بلژیک^۲، آلمان، یونان و پرتغال^۳ از سیستم حسابداری نقدی استفاده می کنند. در این گروه فقط اسپانیا اطلاعات مربوط به استهلاک را لحاظ می کند.

1. Pallot

۲. در حال حاضر بلژیک در جریان اصلاحات مهمی در زمینه حسابداری تعهدی در سطح منطقه ای است.

۳. در پرتغال یک پایه تعهدی طبق قانون ۲۳۲/۹۷ Decree-law تأیید شده است.

جدول ۱ - مضامین گزارش‌های مالی (در سطوح مرکزی)

ردیف	E.C ¹	کشورهای قاره اروپا								اروپای شمالی				انگلیسی - امریکایی				
		آلمان	فرانسه	ایتالیای	اسپانیا	پرتغال	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس	هلند	آلمان	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس		
۷		X				X				X				(X)	X	X	X	
۱۲	X	X	X			X				X				(X)	X	X	X	
۷		X				X				X				(X)	X	X	X	
۶		X				X				X				(X)	X	X	X	
۶		X				X				X				X	X	X	X	
۱۰	XG	X	X			X				X				(X)	X	X	X	
۴		X												(X)	X	X	X	
۶															X			
۳		X				X										X		
۷		X								X				(X)	X	X	X	
۸		X								X				(X)	X	X	X	

ادامه جدول (۱)

ردیف	E.C	کشورهای قاره اروپا					اروپای شمالی					انگلیسی - آمریکایی					سایر صورتهای مالی
		آلمان	فرانسه	ایتالیای	اسپانیا	پرتغال	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس	هلند	آلمان	سوئیس	آلمان	سوئیس	آلمان	
۳		X	X				X										صورت وضعیت منابع و کاربرد سرمایه (b)
۸		X	X				X				X	X	X	X	X	X	صورت گردش وجوه نقد (b)
۵							X				X	X	X	X	X	X	صورت وضعیت جریان سود - نقدینگی اصلاحی
اطلاعات بودجه ای																	
۱۷	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	صورت وضعیت بودجه سالانه
۱۴	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طبقه بندی هزینه ها براساس کاربرد
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	هزینه های طبقه بندی شده براساس موضوع
۱۷	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	درآمدهای طبقه بندی شده براساس منابع
۱۷	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	صورت وضعیت اجرای بودجه ای
۹							X				X	X	X	X	X	X	صورت گردش وجوه نقد بودجه ای
۱۷	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	صورت وضعیت بدهی

a. ترازنامه براساس حسابداری تعدی اصلاح شده، ارائه شده است و داراییهای غیرمالی را شامل نمی‌شود.
 b. انحرافات نسبی سرمایه و هزینه.
 c. تنها با هدف اطلاع رسانی ارائه شده است.
 (X) بین سالهای ۲۰۰۲ - ۲۰۰۱ می باشد.

ادامه جدول (۲)

ردیف	E.C	کشورهای قاره اروپا					اروپای شمالی						انگلیسی - امریکایی				ترازنامه دارایی ها		
		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵		۱۶	
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	دارایی های جاری
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	وجه نقد
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	اوراق بهادار قابل تجار، سایر سرمایه گذاری های بلند مدت
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	حساب های دریافتی
۱۷	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	بدهی ها
																			بدهی های بلند مدت
																			وام های مطمئن
																			بدهی های جاری
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	وام های بانکی و حواله های بی محل
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	بخش جاری بدهی های بلند مدت
۱۲	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	حساب های پرداختی
۷																			سایر بدهی ها و مقفوری ها

ادامه جدول (۲)

ردیف	E.C	کشورهای قاره اروپا								اروپای شمالی				انگلیسی - امریکایی				ترازنامه صورت سود و زیان
		آلمان	فرانسه	ایتالیای	اسپانیا	پرتغال	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس	آمریکایی	انگلیسی		
۱۰		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	درآمد عملیاتی
۸		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	استهلاک
۹		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۹		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	هزینه بهره
۷		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	هزینه های غیر معمول
۷		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	مطالبات غیر معمول
۳۳۲	۱۴	۱۷	۲۱	۱	۹	۵	۱۷	۱	۱۹	۲۰	۱	۱۸	۲۴	۲۴	۱۶	۲۴	۲۴	سطوح انطباق (حداکثر ۷۰)
۷۵۵	۷۵۶	۷۶۸	۷۸۴	۷۸	۷۳۶	۳۲۰	۷۶۸	۷۴	۷۷۶	۷۸۰	۷۴	۷۷۲	۷۹۶	۷۹۶	۷۶۴	۷۹۶	۷۹۶	درصد انطباق

کانادا نیز دارای یک سیستم حسابداری مشابه سه کشور استرالیا، نیوزلند و انگلستان است، که یک استثناء می‌باشد.

در IPSAS شماره ۱، انواع مختلف اطلاعات، قابل توجه است (جدول ۱). بخش اول مربوط به اطلاعات کلی (عمومی) است. در کشورهای بررسی شده، سطح متوسط این اطلاعات ۲۹ درصد اطلاعاتی است که توسط IFAC توصیه شده است (جدول ۲). کشورهای انگلیسی - آمریکایی بیشترین سطح ارائه اطلاعات کلی را دارند. این کشورها سیستم حسابداری مشابه سیستم بخش خصوصی دارند که در گزارش‌های مالی خود جزئیات زیادی در زمینه صورت وضعیت‌های مالی ارائه می‌دهند.

بیشتر بحث‌های مربوط به تغییر سیستم‌های حسابداری روی حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای در بخش عمومی و بر ضرورت استانداردسازی بیشتر متمرکز است. حسابداری دارایی‌های غیر پولی در حسابداری دولتی تقریباً در همه کشورها یک موضوع جدید و در جریان اجرا است. اگرچه یازده کشور حذف بررسی شده اطلاعاتی در مورد زمین، تجهیزات و ساختمان ارائه می‌دهند (جدول ۲)، سطح متوسط این اطلاعات کمتر از آنچه باید باشد، است (جدول ۳). تنها چهار کشور از یازده کشور اطلاعات مربوط به استهلاک تجمعی دارایی‌ها را نشان داده‌اند و هشت کشور استهلاک را در صورت وضعیت‌های عملیاتی خود لحاظ کرده‌اند.

حسابداری زیربنایی نیز بسیار مورد بحث است و باید برای آن به یک راه‌حل مورد قبول دست یافت. همانطور که در جدول (۲) ملاحظه گردید تنها پنج کشور از یازده کشور در گزارش‌های سالانه خود اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها را نشان می‌دهند، به این ترتیب، در زمینه اجرا و مفید بودن

اجتماعات اروپایی، سیستم حسابداری مشابه آنچه در بلژیک و آلمان استفاده می‌شود را به کار می‌گیرند و حسابداری بودجه‌ای به عنوان سیستم حسابداری اصلی به کار می‌رود. با وجود اینکه در هر حال این سیستم ترازنامه ارائه نمی‌کند، با هدف اطلاع‌رسانی، ترازنامه‌ای تنظیم می‌شود.

به طور خلاصه، ۱۰ مورد از ۱۷ مورد بررسی شده، حساب‌های سالانه خود را در مرز بین سیستم تعهدی اصلاح شده و سیستم کاملاً تعهدی مطرح می‌کنند و فقط چهار مورد اطلاعات مربوط به استهلاک را در ترازنامه و صورت وضعیت عملیاتی لحاظ می‌کنند. اینها یک ترازنامه و یک صورت وضعیت عملیاتی را به همراه سایر اطلاعات تکمیلی ارائه می‌کنند. به همین علت و براساس OECD (۱۹۹۲b) و IPSAS شماره ۱، می‌توان این ۱۰ کشور را به عنوان کشورهایی که حساب‌های سالانه خود را براساس حسابداری تعهدی نشان می‌دهند در نظر گرفت. علی‌رغم این موضوع، محتوای حساب‌های سالانه آنها تفاوت‌های شایانی با هم دارند که در زیر به آنها اشاره می‌شود.

همانگونه که در جدول (۲) مشخص شده است کشورهایی که توسط IPSAS به عنوان کشورهایی که بیشترین ارائه اطلاعات را دارند معرفی شده‌اند (استرالیا، نیوزلند و انگلستان) آنهایی هستند که حسابداری تعهدی، که شامل استهلاک نیز می‌شود، در سیستم‌های حسابداری و بودجه‌ای آنها استفاده می‌شود. سایر کشورهایی که نمره بالایی دارند مثل اسپانیا، فنلاند، سوئد و آمریکا، صورت‌های مالی را براساس حسابداری تعهدی ارائه می‌دهند، ولی سیستم بودجه‌ای را براساس حسابداری نقدی یا نقدی اصلاح شده حفظ کرده‌اند.

در بین گروه دوم کشورها تنها اسپانیا اطلاعات مربوط به استهلاک را در ترازنامه خود می‌گنجاند.

جدول ۳- درصد انطباق براساس توصیه IPSAS و IFAC در زمینه اطلاعاتی که باید در صورت‌های مالی ارائه شود (در سطوح مرکزی)

رتبه	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
سطح کلی مطلوبیت	اطلاعات کلی	ترازنامه	صورت سود و زیان	دارایی‌ها	بدهی‌ها	زمین تجهیزات ساختمان	سایر دارایی‌ها	دارایی‌های جاری	بدهی‌های بلندمدت	بدهی‌های جاری	
نیوزلند	٪۹۶	٪۱۰۰	٪۸۴	٪۱۰۰	٪۹۱	٪۱۰۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
استرالیا	٪۹۶	٪۱۰۰	٪۸۴	٪۱۰۰	٪۹۱	٪۱۰۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
انگلستان	٪۹۶	٪۱۰۰	٪۸۴	٪۱۰۰	٪۹۱	٪۱۰۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
اسپانیا	٪۸۴	٪۶۷	٪۸۱	٪۱۰۰	٪۸۴	٪۷۵	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۷۵
فنلاند	٪۸۰	٪۰	٪۸۸	٪۱۰۰	٪۸۴	٪۷۵	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
سوئد	٪۷۶	٪۳۳	٪۸۸	٪۶۷	٪۸۴	٪۷۵	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
آمریکا	٪۷۲	٪۱۰۰	٪۸۸	٪۳۳	٪۸۴	٪۷۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
فرانسه	٪۶۸	٪۰	٪۷۵	٪۸۴	٪۷۲	٪۷۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۷۵
سوئیس	٪۶۸	٪۰	٪۶۹	٪۱۰۰	٪۶۴	٪۷۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۷۵
کانادا	٪۶۴	٪۱۰۰	٪۶۳	٪۵۰	٪۶۵	٪۷۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
اتحادیه اروپا	٪۵۶	٪۶۷	٪۷۵	٪۰	٪۷۳	٪۱۰۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۷۵
یونان	٪۳۶	٪۰	٪۵۶	٪۰	٪۳۶	٪۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
آلمان	٪۲۰	٪۰	٪۳۱	٪۰	٪۲۶	٪۲۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
دانمارک	٪۴	٪۰	٪۶	٪۰	٪۰	٪۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
هند	٪۴	٪۰	٪۶	٪۰	٪۰	٪۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
بلژیک	٪۴	٪۰	٪۶	٪۰	٪۰	٪۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
پرتغال	٪۴	٪۰	٪۶	٪۰	٪۰	٪۰	٪۷۵	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰
میانگین	٪۵۵	٪۳۹	٪۶۰	٪۸۹	٪۵۵	٪۴۶	٪۵۱	٪۶۹	٪۱۰۰	٪۶۵	٪۶۵

حسابداری دولتی آنها در سطح مرکزی به توصیه های IPSAS نزدیکتر است. به نظر می‌رسد معرفی شیوه مدیریت بخش خصوصی در ادارات دولتی آنها نیز به معنی معرفی سیستم‌های حسابداری، با معیارهایی مشابه آنچه در بخش خصوصی به کارگرفته می‌شود، است.

جدول (۴) اطلاعات مربوط به زمین، ساختمان و تجهیزات را در مقایسه با IPSAS شماره ۱ و ۱۷ نشان می‌دهد. اعداد و ارقام با جزئیاتی بیشتر از جداول قبلی نشان می‌دهند که در زمینه این دارایی‌ها همگونی بین کشورها وجود ندارد. کشورهایی مثل بلژیک، کانادا، دانمارک، یونان، هلند و پرتغال در حال حاضر هیچ اطلاعاتی در زمینه زمین و ساختمان و تجهیزات ارائه نمی‌کنند. سایر کشورها مثل آلمان و جوامع اروپایی حسابداری نقدی دارند ولی این گونه اطلاعات را در مورد دارایی‌ها نشان می‌دهند.

اطلاعات موجود در زمینه ارزش‌گذاری زمین، ساختمان و تجهیزات، استهلاک و سایر موارد تکمیلی ناقص است. تنها استرالیا، نیوزلند و انگلستان اطلاعات کافی ارائه می‌دهند. سایر کشورهایی که نمره بالایی در زمینه ارائه اطلاعات دارند مثل اسپانیا، آمریکا و سوئیس از سطح ارائه پیشنهاد شده توسط IFAC به دور هستند.

سایر مواردی که توسط IPSAS مورد بحث قرار گرفته است عبارتند از: اقتضای زمان و مکان، ارائه دارایی‌ها و بدهی‌های جاری، تغییر در نرخ تبدیل‌های ارزی، هزینه‌های استقراض و گزارش برنامه‌های مساعده بازنشستگی که این موارد الزامات ارائه اطلاعات را بر پایه حسابداری تعهدی تکمیل می‌کنند.

حسابداری دارایی‌های فیزیکی بحث‌های زیادی در کشورهای مورد مطالعه وجود دارد.

عناوین مربوط به دارایی‌های پولی و بدهی‌ها درصد بالاتری از اطلاعات را ارائه می‌کند، چرا که همه کشورها صرفنظر از اینکه حسابداری تعهدی را اجرا می‌کنند یا خیر اطلاعاتی در زمینه استقراض را در حساب‌های سالانه خود لحاظ می‌کنند.

اطلاعات مربوط به صورت وضعیت‌های عملیاتی یا عملکرد مالی نشان دهنده تفاوت در سطح اجرای حسابداری تعهدی در کشورهای مورد مطالعه است.

در جدول (۳) مشاهده می‌شود که با استفاده از IPSAS به عنوان الگو، کشورهای استرالیا، نیوزلند و انگلستان از نظر میزان ارائه اطلاعات مالی در رتبه اول (هر یک ۹۶٪) قرار می‌گیرند و کشورهای اسپانیا، فنلاند و سوئد به ترتیب با ۸۴، ۸۰، ۷۳ درصد، در رده‌بندی بعدی قرار دارند. کشورهایی که تنها از حسابداری بودجه استفاده می‌کنند در سطح پایین میانگین قرار می‌گیرند. با وجود اینکه جوامع اروپایی از حسابداری بودجه‌ای بر مبنای تعهدی یا حسابداری نقدی اصلاح شده استفاده می‌کنند، در ترانزنامه خود اطلاعاتی در زمینه دارایی‌ها و بدهی‌ها را لحاظ می‌کنند و بنابراین درصدی که در جدول (۳) مشاهده می‌شود بالاتر از سایر کشورهایی است که تنها اطلاعات بودجه‌ای را عنوان می‌کنند. کانادا استثنایی است که علی‌رغم بکارگیری یک سیستم حسابداری مشابه استرالیا، نیوزلند و انگلستان، اطلاعات مربوط به دارایی‌های فیزیکی را نشان نمی‌دهد.

براساس شیوه اجرایی دولتی مشاهده می‌شود که کشورهای انگلیسی - آمریکایی کشورهایی هستند که

ادامه جدول (۴)

ردیف	E.C	قاره اروپا				اروپای شمالی				انگلیسی - امریکایی				IPSAS 1, IPSAS 17
		آلمان	فرانسه	ایتالیای	اسپانیا	دانمارک	سوئد	فنلاند	سوئیس	آلمان	سوئیس	انگلیسی	آمریکایی	
۵		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	استهلاک تجمعی
۶		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	ارزش‌گذاری مجدد
۶		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	خط مشی استهلاک
۶		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	تغییرات در معیارهای ارزش‌گذاری
۶		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	تغییرات در معیارهای استهلاک
۸	X													نوسان دارایی‌ها
۵	۵	۱۰	۱۴	۳	۴	۹	۵	۱۴	۱۷	۱۷	۱۷	۱۷	۱۷	سطح انطباق (حداکثر ۱۷)
	۲۴۹	۲۵۹	۲۸۲	۲۱۸	۲۴۳	۲۵۴	۲۲۹	۲۸۲	۲۱۰۰	۲۱۰۰	۲۱۰۰	۲۱۰۰	۲۱۰۰	درصد انطباق

بحث و بررسی

نوبی^۲ (۱۹۹۸) اعلام می‌کند که علت اصلی تفاوت‌های بین‌المللی در گزارش‌های مالی بخش خصوصی، متفاوت بودن اهداف این گزارش‌ها است. به علاوه او با گری^۳ (۱۹۸۸) در این مورد که فرهنگ می‌تواند حداقل به عنوان یکی از عوامل ایجاد این تفاوت‌ها باشد، موافق است. در مطالعه ما، دلایل تفاوت‌های ملی در هر یک از موارد اهداف گزارش‌ها و نوع شیوه اجرایی عمومی مشخص می‌شود. هر یک از این موارد به وسیله دگرگونی‌های حاصله از طریق اجرای اصل مدیریت دولتی نوین در هر کشور، از قبیل اهمیت به کنترل خروجی به جای کنترل ورودی و اصلاحات بازار یا تفویض اختیارات مدیریت، قابل توضیح است.

بسیاری از پژوهشگران، کمک حسابداری و بودجه‌ریزی را به تغییرات مدیریت دولتی نوین مورد تأکید قرار داده‌اند. جداکردن بخش عمومی به مدد حسابداری تعهدی تسهیل یافته است، چرا که کنترل عملکرد را در مواردی، از قبیل فعالیت‌ها و برنامه‌های دولتی، ممکن می‌سازد و همچنین شفافیت حساب‌ها را افزایش می‌دهد و مسئولیت نگهداری سوابق مالی را در نهادهای غیرمتمرکز حفظ می‌کند. هدف از تفویض اختیار به مدیران این است که به آنها برای بهبود کارایی و نتایج، آزادی عمل داده شود. اصلاحات ایجاد شده در حسابداری تعهدی و بودجه‌ای ابزارهای مهمی برای پاسخگویی مؤسسات غیرمتمرکز است. حسابداری در مرکز ابتکارات مدیریت دولتی نوین است و معرفی گونه‌هایی از حسابداری، که بیشتر کسب و کاری هستند، به عنوان یکی از اصلاحات متداول مدیریت دولتی نوین خاطر نشان شده است.

در نهایت با ملاحظه جدول (۵) مشخص می‌شود که^۴ دارایی‌های فیزیکی و صورت وضعیت‌های عملیاتی کمترین شاخص مقایسه پذیری را دارند، که نشان دهنده متفاوت بودن رویه‌های حسابداری در این زمینه است. در عوض، بالاترین شاخص‌ها در زمینه دارایی‌های پولی و گروه بدهی‌ها و استقراض‌های بلندمدت مشاهده می‌شود که در جداول ۲، ۳ و ۶ لحاظ شده‌اند. چرا که در این گروه همه کشورها الزامات معرفی شده توسط IPSAS (جدول ۱) را لحاظ می‌کنند. چنانچه به جداسازی شاخص‌های داخل هر گروه و بین گروه‌ها پردازیم مشخص می‌شود که حسابداری دارایی‌های فیزیکی داخل گروه‌ها بیشتر قابل مقایسه است تا بین گروه‌ها. این مسأله به دلیل شباهت‌های محتوایی داخل هر گروه براساس سایر اصلاحات مدیریت دولتی نوین و فرهنگ حسابداری است.

چنانچه مقایسه‌ای بین این نتایج با آنچه در جدول (۳) قابل مشاهده است، صورت گیرد، بیشترین میزان شاخص‌های Archer (۱۹۹۵) و Herfindahl در گروه‌هایی رخ می‌دهد که میزان ارائه اطلاعات آنها نزدیک به توصیه‌های IPSAS و IFAC در زمینه حسابداری تعهدی است و البته چنانچه رویه متفاوتی از توصیه‌های IFAC در پیش گرفته شود، مطمئناً اینگونه نخواهد بود. این رویه ممکن است درصد کمتری از ارائه اطلاعات و در عوض تمرکز بالایی در زمینه شاخص Archer و همکاران را نشان داده باشد. کشورهای معرفی شده در مطالعه ابتدا حسابداری تعهدی را در زمینه‌هایی مثل دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، که اعمال آن آسان‌تر است به کار می‌گیرند. در مقابل، حسابداری تعهدی در زمینه دارایی‌های فیزیکی، صورت وضعیت‌های عملیاتی و اطلاعات مربوط به مساعده‌های بازنشستگی روند اجرایی کندتری دارد.

۱. از اطلاعات مندرج در جدول (۲)، در هر دسته گروه‌های همگن کشورها قابل تشخیص هستند و برای آنها شاخص Archer را استفاده کرده ایم.

2. Nobe

3. Gray

جدول ۵- دارایی‌های فیزیکی و صورت وضعیت‌های عملیاتی

H-Index	C-Index	جمع	E	D	C	B	A	
								دارایی‌های فیزیکی
		۱۴	۱	۳	۴	۳	۳	انگلیسی - آمریکایی
		۴	۲	۰	۳	۲	۰	اروپای شمالی
		۹	۳	۱	۵	۰	۰	قاره اروپا
		۲۹	۶	۴	۱۱	۵	۳	
	%۳۸/۵۷							شیوه‌های مدیریت دولتی درون سازمانی
	%۱۷/۸۰							شیوه‌های مدیریت دولتی بین سازمانی
%۲۴/۶۱	%۱۸/۲۲							مقایسه پذیری کلی
								سایر دارایی‌های بلند مدت
		۹	-	-	۰	۵	۴	انگلیسی - آمریکایی
		۶	-	-	۲	۲	۳	اروپای شرقی
		۱۱	-	-	۲	۶	۳	قاره اروپا
		۲۶	-	-	۴	۱۳	۹	
	%۳۳/۹۶							شیوه‌های مدیریت دولتی درون سازمانی
	%۳۵/۶۱							شیوه‌های مدیریت دولتی بین سازمانی
%۳۹/۳۵	%۳۵/۰۷							مقایسه پذیری کلی
								دارایی‌های جاری
		۵	-	-	-	۰	۵	انگلیسی - آمریکایی
		۴	-	-	-	۲	۳	اروپای شرقی
		۸	-	-	-	۳	۵	قاره اروپا
		۱۷	-	-	-	۵	۱۲	
	%۳۳/۸۹							شیوه‌های مدیریت دولتی درون سازمانی
	%۴۸/۹۱							شیوه‌های مدیریت دولتی بین سازمانی
%۵۸/۴۸	%۴۸/۵۲							مقایسه پذیری کلی
								بدهی‌های جاری
		۱۰	-	-	۰	۵	۵	انگلیسی - آمریکایی
		۶	-	-	۲	۲	۲	اروپای شرقی
		۸	-	-	۲	۵	۰	قاره اروپا
		۲۴	-	-	۲	۱۲	۷	
	%۳۶/۳۶							شیوه‌های مدیریت دولتی درون سازمانی
	%۳۹/۳۵							شیوه‌های مدیریت دولتی بین سازمانی
%۳۴/۵۲	%۳۱/۵۲							مقایسه پذیری کلی
								صورت وضعیت‌های عملیاتی
		۱۷	۴	۴	۳	۳	۳	انگلیسی - آمریکایی
		۸	۲	۲	۴	۱	۱	اروپای شرقی
		۱۲	۳	۳	۲	۳	۲	قاره اروپا
		۳۷	۸	۹	۷	۷	۶	
	%۱۴/۳۴							شیوه‌های مدیریت دولتی درون سازمانی
	%۲۰/۱۸							شیوه‌های مدیریت دولتی بین سازمانی
%۲۰/۳۷	%۱۸/۱۶							مقایسه پذیری کلی

این ابتکارات مکمل توسعه تفویض اختیار و مقدمه ای بر شیوه های مدیریت کسب و کار است.

با مقایسه اطلاعات ارائه شده در گزارش های سالانه کشورهای مورد بررسی می توانیم سه گروه را شناسایی کنیم: کشورهایی که سیستم های حسابداری تعهدی را کاملاً مورد استفاده قرار داده اند؛ کشورهایی که از سیستم های حسابداری تعهدی استفاده کرده اند ولی بودجه آنها هنوز بر اساس حسابداری نقدی است؛ و کشورهایی که حسابداری دولتی آنها بر پایه حسابداری نقدی است. با این وجود در میان این گروه ها تفاوت هایی قابل مشاهده است. به عنوان مثال در گروه اول کانادا در مورد دارایی های فیزیکی اطلاعاتی ارائه نمی کند و در گروه دوم درجات مختلف بکارگیری سیستم تعهدی قابل مشاهده است و در گروه سوم دانمارک و هلند در سطوح مرکزی از حسابداری نقدی استفاده می کنند ولی در کارگزاری ها سیستم تعهدی و ارزیابی عملکرد را اعمال کرده اند.

کشورهای انگلیسی - آمریکایی تأکید بسیاری بر ایجاد کارگزاری ها، اصلاحات بر پایه بازار، جایگزینی و کنترل خروجی به جای کنترل ورودی داشته اند و همچنین توسعه بیشتری را در زمینه حسابداری تعهدی اعمال کرده اند. این اصلاحات انگیزه ای برای مدیریت بهتر و فراهم آوردن انعطاف پذیری بیشتر در تخصیص منابع اقتصادی و تمرکز بر ثروت افزایی ایجاد می کند.

در کشورهای اروپای شمالی، حتی آنها که مثل سوئد، توسط هود (۱۹۹۵) به عنوان رهبران توسعه مدیریت دولتی نوین معرفی شده اند اصلاحات بر پایه بازار و شیوه های مدیریت منابع انسانی اعمال می شود که از این حیث تفاوت های شایانی با کشورهای انگلیسی - آمریکایی دارند. سوئد یک کشور اروپای شمالی است که بیشترین حد اصلاحات بازار را دارد. معرفی حسابداری تعهدی در حسابداری دولتی سوئد، به میزان

کمتری در فنلاند و با درجه بالایی از استقلال کارگزاری ها (تفویض اختیارات) قابل توضیح است که به هدف پاسخگو کردن آنها و افزایش شفافیت بخش دولتی است. دانمارک و هلند در برنامه های تمرکززدایی وارد شده اند و به تعدادی از کارگزاری ها آزادی عمل بیشتری داده اند. در حال حاضر در هر دو کشور کارگزاری ها الزام به استفاده از مبنای تعهدی در گزارش های مالی خود دارند. با این وجود اهمیت کارگزاری ها و استقلال آنها در دولت های مرکزی دانمارک و هلند، ۵۲ کارگزاری در دانمارک و ۳۲ مورد در هلند، بسیار بیشتر از مواردی است که در سوئد و فنلاند قابل مشاهده است.

در کشورهای قاره اروپا برخلاف کشورهای انگلیسی - آمریکایی، مدیریت با مشکلاتی در زمینه جایگزینی در شیوه های بوروکراتیک و قانونی مواجه است. این موضوع در مواردی از قبیل اصلاحات مربوط به جایگزینی کنترل خروجی به جای کنترل ورودی، جداسازی اداره و سیاست، تفویض اختیار مدیریتی، تعیین مسئولیت ها، ارزیابی عملکرد و ارتباطات پرسنل مصداق دارد. در این کشورها انطباق و اصلاحات مجددی با تمرکز بر نوسازی اداره عمومی برای تغییر ذهنیت اجرا به جای تغییر ساختار به انجام رسیده است. به عبارت دیگر، این کشورها سیستم بوروکراتیک خود را اعمال نکرده اند.

در کشورهای قاره اروپا مثل بلژیک، آلمان، اسپانیا و سوئیس تفویض اختیارات منطقه ای بسیاری انجام شده است که با تغییر شیوه اجرا همراه نبوده است. در این کشورها، تمرکز زدایی منطقه ای یک الزام قانونی است و لذا نباید آن را در شعار توسعه مدیریت دولتی نوین در نظر گرفت. در مقابل، تفویض اختیارات مدیریتی در کشورها به ندرت دیده می شود. برای مثال در آلمان تعداد ۵۲ کارگزاری پیمانی (قدرال) وجود دارد در

مربوط باشد تا به نیاز به بهبود کارایی، چنانچه با توجه به دسته‌بندی هود (۱۹۹۵) در زمینه مدیریت دولتی نوین در کشورهای مختلف، مقایسه‌ای از میزان اجرای حسابداری تعهدی به عمل آوریم. در می‌یابیم کشورهایایی که در مطالعه وی با عنوان رهبران در این امر معرفی شده‌اند (استرالیا، کانادا، نیوزلند، سوئد و انگلستان) مبتنی بر پایه تعهدی فعالیت می‌کنند.

نتایج

از این بررسی و مروری که بر ادبیات این موضوع صورت گرفت روشن می‌شود که در حال حاضر هیچ مدل واحدی برای حسابداری تعهدی در بخش عمومی وجود ندارد. حتی در داخل یک کشور که این سیستم را به کار می‌گیرد تفاوت‌هایی در انطباق یا اجرا وجود دارد. ساختار حساب‌های سالانه کشورهای بررسی شده، نشان دهنده تفاوت‌هایی بین سیستم‌های حسابداری دولتی است. مدل گزارش دهی مورد استفاده در کشورهایی که حسابداری دولتی بر پایه سیستم تعهدی دارند، تثبیت شده نیست و تفاوت‌هایی در نحوه ارائه گزارش‌های مالی وجود دارد. ما برای تعیین میزان حرکت یک کشور به سمت حسابداری تعهدی در طیف موجود و تشخیص تغییرات در حسابداری دولتی، ابزار دقیقی در دسترس نداریم و بنابراین اطلاعات مالی ارائه شده را به صورت نماینده ای که نشان دهنده توسعه حسابداری تعهدی است، در نظر گرفته ایم و آن‌ها را با الزامات معرفی شده توسط IPSAS شماره (۱) مقایسه کرده‌ایم.

شیوه های اجرایی دولتی و ابتکارات مدیریت دولتی نوین برای تشریح تغییرات مشاهده شده در حسابداری دولتی در کشورهای تحت بررسی کمک می‌کند و این کمک‌رسانی در کشورهای انگلیسی - آمریکایی بیشتر از کشورهای اروپای شرقی و قاره اروپا به نظر

اسپانیا ۱۳۸ کارگزاری وجود دارد که تنها ۷ درصد هزینه‌های دولت مرکزی را تحت مدیریت دارند و در فرانسه، خط‌مشی‌های اصلی اصلاحات تمرکززدایی منطقه‌ای را به سوی دیپارتمان‌ها (واحدهای کوچکتر) هدایت می‌کنند. معرفی حسابداری تعهدی در فرانسه، اسپانیا و سوئیس در نوع خود یک بهسازی قابل ارزش است چرا که شفافیت و پاسخگویی اداره عمومی را افزایش می‌دهد. با این وجود، میزان اجرای آن در کشورهای انگلیسی - آمریکایی به دلیل اینکه سیستم‌های مدیریت مالی هنوز به اندازه گیری ورودی می‌پردازند و مجریان را به تمرکز بر پیروی دقیق از قوانین به جای تمرکز بر نتایج تشویق می‌کنند، کمتر است.

تجزیه و تحلیل سیستم‌های حسابداری دولتی در کشورهای مورد مطالعه نشان می‌دهد که بیشتر اجرای حسابداری تعهدی در کشورهای انگلیسی - آمریکایی است که واحدهای اجرایی در دولت ایجاد کرده‌اند. این ابتکارات مربوط به مدلی بازاری است که در اصلاح بخش عمومی در دو دهه اخیر در این کشورها به کار گرفته شده است.

به علاوه، معرفی حسابداری تعهدی در دولت‌های مرکزی کشورهای مورد مطالعه نشان دهنده ارتباط بیشتر یا تفویض اختیارات مدیریتی به جای تمرکززدایی منطقه ای است. تمام کشورهایایی که تفویض اختیار بالایی دارند مثل کشورهای انگلیسی - آمریکایی، سوئد و فنلاند اجرای حسابداری تعهدی را توسعه می‌دهند ولی کشورهایایی که حسابداری منطقه ای دارند مثل بلژیک و آلمان و درحد کمتری اسپانیا و سوئیس، به ندرت اصلاحاتی در زمینه مدیریت دولتی نوین انجام می‌دهند. در مورد فرانسه، اسپانیا و سوئیس، به نظر می‌رسد توسعه حسابداری تعهدی به ضرورت ایجاد ذهنیتی در خصوص نوسازی از طریق افزایش شفافیت

می‌رسد. در کشورهای انگلیسی-آمریکایی حسابداری تعهدی یک ارتباط منطقی بین شیوه های مدیریت بر پایه بازار را نشان می‌دهد، در حالی که در فنلاند و سوئد بیشتر مربوط به تمرکز زدایی در میان کارگزاری‌ها است، در کشورهای قاره اروپا این ارتباط کمتر مستقیم است چرا که آنها ابتکارات تفویض اختیار مدیریتی را تقبل نکرده‌اند و تفویض اختیارات منطقه ای اغلب مجدداً سیستم های اجرایی را در سطوح مرکزی ارائه می‌کنند. ذهنیت مدرن سازی، شفافیت و فشارهای خارجی برای معرفی تغییرات مدیریت دولتی نوین می‌تواند معرفی حسابداری تعهدی را در این کشورها تشریح کند. این مطالعه گامی فراتر در تجزیه و تحلیل و توسعه اصلاحات حسابداری دولتی به عنوان جنبه مهمی از اصلاحات مدیریت دولتی نوین است. فرایند حرکت در طیف گزارش دهی از جهت

حسابداری نقدی به تعهدی با پیچیده‌تر شدن سیستم‌های حسابداری همراه است که در نهایت به افزایش هزینه‌هایی می‌انجامد و کشورها باید با بررسی انواع منافع، در آن تعادل ایجاد کنند.

مطالعات بیشتری در زمینه تجزیه و تحلیل ارجحیت حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی برای سیاستمداران، مدیران و شهروندان، لازم است انجام شود. برای مثال مشخص شود زمانی که مجلس بودجه را براساس روش نقدی تصویب می‌کند حسابداری تعهدی تا چه میزان برای این کاربران مفید است؟

حسابداری تعهدی، در کشورهایی که اجرا شده است، چگونه به سیاستمداران، مدیران و شهروندان در بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری کمک کرده است؟ این مطالعات به فهم بهتر خصوصیات حسابداری دولتی در کشورهای مختلف کمک می‌کند. ■

شپوشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی