

مالیه بخش عمومی؛

پای صحبت یان بال



دکتر غلامرضا کردستانی
امیرهادی معنوی مقدم

مقدمه

یان بال (Ian Ball) از سال ۲۰۰۲ به مدت بیش از ۱۰ سال مدیر اجرایی ارشد فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ بوده است. وی در این سمت مسئولیت توسعه و مدیریت اجرایی برنامه‌های آیفک را عهده‌دار بود و قبل از آن در طول سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۰ ریاست کمیته بخش دولتی آیفک را بر عهده داشت. او در این سمت توسعه استانداردهای بین‌المللی برای گزارشگری مالی بخش دولتی را بنیان نهاد. یان بال همچنین استاد حسابداری و خط‌مشی‌های بخش دولتی دانشگاه ویکتوریا^۲ است. وی از سال ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۴ در بخش خزانه‌داری دولت زلاندنو به‌عنوان مدیرمسئول خط‌مشی‌های مدیریت مالی مشغول به‌کار بود. در حال حاضر، ایشان ریاست انجمن حسابداری و امور مالی عمومی^۳ - نهاد حرفه‌ای افراد شاغل در مالیه عمومی - را بر عهده دارد و قریب ۴۰ سال است که برای بهبود و ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی تلاش می‌کند. این نوشته برگرفته از مصاحبه‌ها، سخنرانی‌ها و نوشته‌های آقای بال در ارتباط با مدیریت مالی بخش عمومی است.

بال معمار اصلاحات گسترده مدیریت مالی در دولت زلاندنو بود. وی می‌گوید: «وظیفه دارد تا مدیریت مالی بخش عمومی را ارتقا بخشد.» او معتقد است که ریشه‌های این تفکر از دوران کودکی او سرچشمه می‌گیرد: «من در خانواده‌ای فرهنگی رشد کردم که در آن همیشه این حس وجود داشت که دولت به‌طور واقع مهم و ارزشمند است. این احتمالاً بخشی از چیزی شده که من الان هستم؛ چون من معتقدم که اگر دولت مهم است، پس امور مالی آن هم باید به بهترین شکل انجام شود.»

رسالتی برای انجام

آقای بال که در زلاندنو متولد و بزرگ شد، می‌گوید که در هنگام تصدی اولین شغلش در دولت زلاندنو در اواخر دهه شصت تا اوایل دهه هفتاد میلادی، از این که بخش‌های دولتی چقدر ضعیف امور مالی‌شان را اداره می‌کردند، شوکه شده بود: «من هیچ وقت نتوانستم بفهمم که دولت‌ها چطور می‌توانستند با چنین اطلاعات مالی بی‌کیفیت سرکنند؛ درحالی‌که هیچ دلیل فنی و قابل قبولی

که مانع دسترس یافتن به داده‌هایی با کیفیت بالاتر باشد، وجود نداشت. تنها علت این بود که دولت به روشی سنتی عادت کرده بود که در آن به مدیریت مالی مناسب احساس نیاز نمی‌شد و هیچ فشار و انگیزه‌ای برای ایجاد تغییر در این نظام سنتی وجود نداشت. یان بال یکی از بزرگ‌ترین دستاوردهای زندگی خود را طراحی و اجرای اصلاحات بنیادی در مدیریت مالی در دولت زلاندنو می‌داند. این اصلاحات زمانی انجام شد که او به‌عنوان مسئول ارشد خزانه‌داری در اواخر دهه ۸۰ و اوایل دهه ۹۰ میلادی، مشغول به‌کار بود. زلاندنو اولین کشور در سراسر جهان بود که هنگام تجدید ساختار بنیادی اقتصاد کل کشور، مبنای بودجه‌ریزی، تخصیص بودجه و حسابداری دولتی خود را از نقدی به تعهدی تغییر داد. زمانی که این اصلاحات به اجرا در آمد، آقای بال تصمیم گرفت که «بخشی از این فعالیت‌ها را در دیگر نقاط دنیا به انجام برساند» و بر این اساس، شرکتی مشاوره‌ای تأسیس کرد. در این دوران، او با دولت‌های مختلف در راستای بهبود مدیریت مالی‌شان به مدت ۸ سال همکاری کرد؛ اما این حقیقت که دولت‌ها در اجرا و به‌کارگیری اصلاحات پیشنهادی او ناتوان بودند، او را ناامید و سرخورده کرد. «ما با کارکنان رده میانی و رده بالای بخش دولتی در کشورهای مختلف کار می‌کردیم که اشتیاق زیادی برای انجام اصلاحات داشتند، نسبت به انجام آن متعهد بودند و درک می‌کردند که چرا آن‌چه می‌خواستیم انجام دهیم، مهم است. اما بعد از این مرحله، هنگامی که اصلاحات مورد نظر ما برای تصمیم‌گیری به مراتب بالاتر مدیریت اجرایی ارجاع و در سطح سیاسی در مورد آن تصمیم‌گیری می‌شد، در عمل فرایند اصلاحات متوقف و اجرای آن منتفی می‌شد.»

هم‌زمان با اداره شرکت مشاوره‌ای، آقای بال به‌عنوان ریاست کمیته بخش عمومی آیفک در نیویورک مشغول به‌کار بود. در اینجا بود که او ایجاد استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۵ (IPSAS) را رهبری کرد. این استانداردها، استانداردهای مورد استفاده برای تهیه صورت‌های مالی بخش عمومی برای استفاده عموم هستند که از سوی دولت‌ها و دیگر مؤسسه‌های بخش عمومی، مورد استفاده قرار می‌گیرند. مبنای حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی بخش دولتی با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی حسابداری است. امروزه این استانداردها به‌وسیله تعداد درخورد توجهی از کشورهای در سراسر دنیا مورد استفاده قرار گرفته و به‌عنوان استانداردهایی که از شفافیت و پاسخگویی حمایت می‌کنند، شناخته می‌شوند. بعد از این پروژه موفقیت‌آمیز بود که او در اوایل سال ۲۰۰۲ به‌عنوان مدیر اجرایی ارشد آیفک انتخاب شد.

یان بال، ایجاد و شکل‌گیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را هدایت و سرپرستی کرد.

قدرت شفافیت

آقای بال می‌گوید: «در سراسر جهان، دولت‌ها شرکت‌های خصوصی را به شفافیت در امور حسابداری‌شان ملزم می‌کنند؛ اما خود دولت‌ها شفاف نیستند. دلیل این‌که دولت‌ها باید شفاف باشند، بسیار شبیه به دلایلی است که در مورد شرکت‌های خصوصی وجود دارد؛ این‌که نیاز داریم بدانیم آن‌ها چطور عمل می‌کنند، وضعیت مالی‌شان چگونه است، و این‌که آیا به‌خوبی مدیریت می‌شوند یا خیر. هیچ‌کدام از این‌ها بدون داشتن یک نظام حسابداری مناسب، میسر نخواهد شد.»

تمرکز بر حسابداری شفاف در زلاندنو، موفقیت‌آمیز بوده است. این کشور سال‌های متمادی است که به‌وسیله سازمان بین‌المللی شفافیت^۶ به‌عنوان یکی از سه کشور برتر دارای کمترین میزان فساد، انتخاب می‌شود. این کشور در طول سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۸، هر سال با مازاد بودجه^۷ روبه‌رو بوده است. آقای بال معتقد است که حسابداری خوب از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا فضای کمی را برای فساد باقی می‌گذارد. این در حالی است که شفافیت همراه با حسابداری خوب، باعث زیر فشار

قرار گرفتن دولت برای مدیریت درست و دقیق امور مالی اش می‌شود.

زلاندنو در سال ۱۹۹۱ به‌عنوان اولین کشور در جهان، حساب‌های سالانه کل دولت را منتشر کرد. امروزه این کشور این حساب‌ها را همچنان به‌صورت سالانه و در بازه زمانی حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی، منتشر می‌کند. افزون بر این، حساب‌های هر ماه طی مدت حداکثر ۶ هفته پس از پایان آن ماه، منتشر می‌شود. یان بال می‌گوید: "اگر دولت تصمیم بگیرد آثار مالی و اقتصادی بدی داشته باشد، آن تصمیم اشتباه حداکثر ظرف مدت ۶ هفته به تیترو روزنامه‌ها بدل خواهد شد."

ارزش‌دهی به اعداد و ارقام

امروزه بسیاری از کشورها در سراسر جهان مانند بریتانیای کبیر، از الگوی زلاندنو پیروی کرده‌اند و حساب‌های کامل سالانه‌شان را منتشر می‌کنند. این گزارش‌ها بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه می‌شوند. درحالی‌که مبنای نقدی تنها ورود و خروج پول را گزارش می‌کند، مبنای تعهدی دیگر دارایی‌ها را هم دربر می‌گیرد. به‌عنوان مثال، صورت‌حساب‌های صادرشده و صورت‌حساب‌های دریافت‌شده‌ای که پرداخت نشده‌اند، وام‌ها و تعهدها^۱، و سایر بدهی‌ها در مبنای تعهدی گزارش می‌شوند؛ بنابراین استفاده از مبنای تعهدی به معنی ایجاد تصویری صحیح‌تر از وضعیت مالی یک سازمان به حساب می‌آید.

در هر حال، به اعتقاد آقای بال تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، تنها نیمی از راه است: "ممکن است شما همه حساب‌های دولت را در اختیار داشته باشید، اما اگر از آن‌ها برای هدفهای مدیریت مالی و امور مالی دولت استفاده نکنید، در این صورت به اعتقاد من، شما از این اطلاعات استفاده‌ای راکه باید و شاید نبرده‌اید."

بریتانیای کبیر یکی از کشورهای پیشرو در این زمینه است، اما آقای بال می‌گوید که این کشور همچنان بودجه خود را بر مبنای نقدی تهیه می‌کند: "بریتانیا از ارقام تعهدی برای مدیریت مالی استفاده نمی‌کند. اگر شما برگردید و نگاهی به

آخرین مجموعه از اسناد بودجه‌ای ارائه‌شده از سوی این کشور بیندازید و به دنبال صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی بگردید، چنین چیزی را نخواهید یافت. شما تنها سرمایه‌گذاری‌ها و مخارج نقدی را خواهید یافت." نکته دیگری که آقای بال به آن اشاره می‌کند، زمان انتشار این حساب‌ها است: "حساب‌ها بسیار دیر منتشر می‌شوند؛ حدود ۱۲ ماه بعد از دوره‌ای که آن‌ها پوشش می‌دهند، و بدین سبب هیچ‌کس در رسانه‌ها علاقه‌ای به آن‌ها نشان نمی‌دهد."

بنابراین در بریتانیا همچنان مباحث عمومی تا حد زیادی بر مبنای حسابداری نقدی شکل می‌گیرد که به اعتقاد آقای بال، قدری گمراه‌کننده است: "اگر شما تنها به سطح بدهی‌ها نگاهی بیندازید، بدهی بریتانیا ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی^۲ و بدهی زلاندنو برابر ۴۷ درصد تولید ناخالص داخلی است و بر این اساس، این دو تا حدی مشابه هم به نظر می‌رسند. درباره دارایی‌هایشان هم

گزارشگری مالی به موقع

ابزاری مؤثر

در افزایش شفافیت و

کاهش فرصت‌های

انجام

معامله‌های محرمانه

است

وضعیت مشابهی حاکم است. دارایی‌های زلاندنو برابر ۱۱۲ درصد تولید ناخالص داخلی آن و دارایی‌های بریتانیا برابر ۸۰ درصد تولید ناخالص داخلی آن کشور است. حال اگر نگاهی به کل بدهی‌ها بیندازید که هزینه‌های حق بازنشستگی کارکنان بخش عمومی را نیز دربر می‌گیرد، در این حالت تفاوت آشکاری را خواهید دید. نسبت بدهی به تولید ناخالص داخلی بریتانیا در این حالت ۱۹۱ درصد است در حالی که این نسبت برای زلاندنو تنها ۷۸ درصد می‌باشد. این ارقام برای زلاندنو ارزش خالص مثبت ۳۴ درصد تولید ناخالص ملی و برای بریتانیا منفی ۱۱۱ درصد را نشان می‌دهند.

به اعتقاد آقای بال، تفاوت آشکار در میزان بدهی‌های دو کشور به علت تعهدهای سنگین دولت بریتانیا در زمینه بازنشستگی کارکنان بخش عمومی است: "دولت بریتانیا بدهی روبه‌افزایشی در زمینه حق بازنشستگی کارکنان بخش عمومی به‌وجود آورده است و این وضعیت تقریباً برای تمام دولت‌ها در طول ۲۵ سال گذشته، شکل گرفته است؛ اما دولت زلاندنو در طول دوره‌ای مشابه با برنامه‌ای مشخص برای مزایای بازنشستگی، با این مشکل مقابله کرد که در نتیجه آن میزان این بدهی‌ها به‌صورت ملموسی کاهش پیدا کرده و تنها درصد کمی از تولید ناخالص داخلی آن کشور را در بر می‌گیرد."

اگرچه ارقام بدهی بریتانیا نیز رو به کاهش هستند، اما فشار کمی بر دولت به‌منظور کاستن از میزان این بدهی‌ها وجود دارد: "در بریتانیا تمرکز اصلی بر بدهی‌ها است که در نتیجه شما را تشویق به تلاش برای یافتن راه‌هایی می‌کند تا این تعهدها را از بین ارقام بدهی‌ها خارج کرده و آن‌ها را در جای دیگری گزارش کنید؛ در حالی که در زلاندنو این‌گونه نیست، زیرا تمرکز بر کل مجموعه صورت‌های مالی است و انتقال ارقام از بخشی به بخش دیگر، ایده خوبی به‌نظر نمی‌رسد."

شاگرد اول‌ها

با وجود همه کاستی‌های بریتانیا، آقای بال همچنان این کشور را در زمینه مدیریت مالی بخش عمومی در بین بهترین کشورهای جهان برمی‌شمرد. وی به کشورهای کانادا، استرالیا، ایالات متحده، زلاندنو، بریتانیا، سوئیس و سوئد به‌عنوان کشورهای پیشگام در زمینه حسابداری و مدیریت مالی بخش دولتی اشاره می‌کند: "این کشورها همه جزو اولین پذیرندگان مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی هستند. با این‌که همه این کشورها از استانداردهای مشابهی استفاده می‌کنند، اما شیوه گزارشگری آن‌ها همچنان متفاوت است. برای مثال، کشور سوئیس تعهدهای بازنشستگی را به‌عنوان بدهی در ترازنامه‌اش گزارش نمی‌کند، بلکه آن‌ها را در یادداشت‌های پیوست افشا می‌کند. در حالی که سوئیس معتقد است بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی گزارش می‌کند، اما من خواهم گفت که نه به‌طور دقیق؛ و البته هنوز کشورهای زیادی مانند آلمان هستند که در برابر قبول استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مقاومت کرده و بر گزارشگری مالی بر مبنای نقدی اصرار می‌ورزند."

با وجود این، آقای بال معتقد است که پیشرفت زیادی در این زمینه حاصل شده است: "۲۵ سال پیش هیچ دولتی بر مبنای تعهدی گزارش نمی‌کرد. تغییرهای زیادی در طول این سال‌ها رخ داده است. هنگامی که در ابتدای این راه بودیم، کشورهایی مانند فرانسه می‌گفتند که گزارشگری بر مبنای تعهدی هرگز در این کشور اتفاق نخواهد افتاد و این باور نکردنی بود روزی فرا رسد که دولت فرانسه بر مبنای تعهدی گزارش کند. اکنون آن روز فرا رسیده است."

زلاندنو

آقای بال می‌گوید حتی ۴۰ سال پیش هنگامی که به‌عنوان یک فارغ‌التحصیل حسابداری در بخش دولتی زلاندنو کار خود را شروع کرد نمی‌توانست درک کند که چرا دولت از اطلاعات مناسب حسابداری استفاده نمی‌کرد: "چطور می‌توانستند از دارایی‌هایشان اطلاع نداشته باشند، ارزش آن‌ها را ندانند و این‌که ندانند این دارایی‌ها در کجا واقع شده‌اند؟ چطور می‌توانستند خدماتی را ارائه کنند و بهای

تمام شده آن را ندانند؟ چطور می‌توانستند از بدهی‌هایشان آگاهی نداشته باشند؟“ وی می‌گوید: اکنون حدود ۲۵ سال از زمانی که در خزانه‌داری دولت زلاندنو مشغول به خدمت و درگیر اصلاحات گزارشگری مالی آن شدم، می‌گذرد. در آن زمان اقتصاددانانی که در دولت مشغول به کار بودند برداشت نادرستی از حسابداری داشتند و اهمیت حسابداری خوب برای دولت را نادیده می‌انگاشتند. چند سال بعد، مجلس زلاندنو **قانون امور مالی عمومی**^{۱۰} را در سال ۱۹۸۹ تصویب کرد که به موجب آن حرکت به سمت تخصیص، بودجه‌ریزی و حسابداری بر مبنای تعهدی اجباری شد و سبب تغییرهای بنیادین در مدیریت مالی و گزارشگری مالی شد. پس از آن و حدود ۲۰ سال پیش، دولت زلاندنو اولین مجموعه از صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کرد و این صورت‌ها مشخص کردند که **ارزش مالکانه منفی دولت**^{۱۱} برابر ده درصد تولید ناخالص داخلی بود. از آن زمان به بعد و به مرور، ارزش خالص دولت افزایش یافت و در سال‌های قبل از بحران مالی به ۵۶ درصد تولید ناخالص داخلی رسید؛ اما به علت بحران مالی جهانی، روند نزولی به خود گرفت و در سال‌های اخیر و پس از بهبود شرایط اقتصاد جهانی روند روبه‌رشد خود را از سر گرفته است. اگر نگوئیم که حسابداری و مدیریت مالی صحیح تنها دلیل این پیشرفت فوق‌العاده بوده‌اند، اما به‌طور قطع می‌توانیم بگوئیم که بدون آن‌ها چنین اتفاقی رخ نمی‌داد (شکل ۱).

شکل ۱- ارزش خالص دولت زلاندنو



گام بعدی

آقای بال می‌گوید در حال حاضر ۵۰ کشور در سراسر جهان در فرایند پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قرار دارند: «روزبه‌روز کشورهای بیشتری مانند **استونی**^{۱۲} در حال پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی هستند. پذیرش این استانداردها به‌عنوان بخشی از تلاش این کشورها برای کنترل مناسب بر مدیریت مالی‌شان و در نتیجه دارای شرایط شدن برای پذیرش در منطقه یورو به حساب می‌آید. همه این‌ها نشانه‌های خوبی از روندی روبه‌رشد است. این‌که آیا این کشورها حسابداری تعهدی را در مدیریت مالی‌شان به‌خوبی زلاندنو به‌کار خواهند گرفت، به میزان آمادگی نظام‌های داخلی‌شان برای پذیرش این وظایف بستگی دارد و این‌که این دولت‌ها تا چه اندازه

می‌خواهند شفاف باشند.

او می‌گوید: «گام بعدی، تعیین درست عملکرد^{۱۱} خواهد بود که بیشتر اوقات در بخش عمومی در سراسر جهان از آن غفلت می‌شود. تعریف روشن این که چه خدماتی از سوی سازمان‌های دولتی تولید می‌شود و بهای تولید این خدمات چقدر است، امری است که در سراسر جهان به شکل ضعیفی به آن پرداخته شده است. البته، این یکی از مواردی بود که اصلاحات سال ۱۹۸۹ در کشور زلاندنو تلاش داشت به آن بپردازد؛ اما این تلاش به هیچ وجه کامل و کافی نبود.»

آقای بال معتقد است که پیشرفت زیادی در زمینه امور مالی بخش عمومی حاصل شده است: «۲۵ سال پیش هیچ دولتی بر مبنای تعهدی گزارش نمی‌کرد. تغییرهای زیادی در طول این سال‌ها رخ داده است.»

او بیان می‌کند: «برای این که بخش‌های مختلف را به مشخص کردن ماهیت، بهای تمام شده و نتایج خدماتی که ارائه می‌کنند ترغیب کنید، باید یک بازی ذهنی با آن‌ها انجام دهید که می‌گوید: تصور کنید که بخش شما دیگر وجود ندارد و دولت تصمیم دارد خدماتی را که به وسیله بخش شما ارائه می‌شد، از خدمات‌دهندگان بخش خصوصی خریداری کند. چه مواردی را در قرارداد خرید از بخش خصوصی منظور خواهید کرد؟ مجموعه خدماتی که برای دریافت آن‌ها از بخش خصوصی این قرارداد را منعقد خواهید کرد، چه مواردی هستند؟» این فرایندی پیچیده است؛ اما به اعتقاد آقای بال این اطلاعات برای مدیریت عملکرد منسجم، ضروری هستند.

آقای بال حرکت دولت‌های مختلف در سراسر دنیا به سمت پذیرش مجموعه مشترکی از استانداردهای حسابداری را مطلوب می‌داند. در نتیجه وجود چنین مجموعه مشترکی از استانداردها، می‌توان مخارج و درآمدهای کشورهای مختلف را به راحتی با هم مقایسه کرد: «این استانداردها باعث ایجاد انگیزه در دولت‌ها برای تلاش بیشتر و مدیریت بهتر امور مالی‌شان خواهد شد. عملکرد مناسب و درست اقتصاد یک کشور وابسته به نحوه تخصیص منابع به پروژه‌های مختلف در آن کشور است. افراد مایل هستند در جایی سرمایه‌گذاری کنند که بهترین استفاده از سرمایه‌گذاری‌شان صورت خواهد گرفت. بازارهای سرمایه نمی‌توانند فعالیت کنند، مگر آن‌که به سرمایه‌گذاران اطلاعات مناسب و مورد نظرشان داده شود. ما حتی در مورد کشورهای گروه ۲۰ هم با رسیدن به چنین شرایطی فاصله زیادی داریم و شاید در طول ۲۰ سال آینده زمانی را شاهد باشیم که بتوانیم ترازنامه دولت این کشورها را نگاه و آن‌ها را با هم مقایسه کنیم و بگوییم این ترازنامه واقعی آن‌ها است.»

نتیجه‌گیری

افزایش روزافزون تقاضا برای دریافت خدمات باکیفیت در بخش عمومی و نیز افزایش تعهدهای کشورها به ویژه تعهدهای بازنشستگی، اصلاحات گسترده در مدیریت مالی بخش عمومی را اجتناب‌ناپذیر کرده است. مدیریت مالی بخش عمومی باید ارتقا یابد؛ درآمدهای عملیاتی دولت به وسیله بهبود نظام مالیاتی افزایش یابد و مخارج دولت به وسیله کاهش اندازه دولت و دریافت بهای برخی خدمات از شهروندان، مدیریت شود؛ نظام‌های کنترلی مدیریت مالی بخش عمومی اصلاح شود و مدیریت مالی بخش عمومی توانایی برقراری تعادل بین درآمدهای عملیاتی غیرنفتی و مخارج عملیاتی را کسب کند.

در این زمینه، اطلاعات نظام حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی به موقع و شفاف می‌تواند در ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی نقش به‌سزایی داشته باشد. شفافیت، عامل اصلی کاهش فساد است و گزارشگری مالی به موقع، ابزار مؤثری در افزایش شفافیت و کاهش فرصت‌های انجام معامله‌های محرمانه است.

همان‌طور که پاتریک هنری (Patrick Henry) یکی از رهبران انقلاب آمریکا علیه استعمار انگلیس می‌گوید: «تا زمانی که معامله‌ها و مبادله‌های حاکمان یک ملت از دید مردم مخفی نگه داشته شود، چنین مردمانی آزاد نخواهند بود و به آزادی دست نخواهند یافت.»