

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

بررسی طرح پیشنهادی دولت انگلستان برای حسابداری و

گزارشگری مالی وابسته به بخش‌ها

**( DEPARTMENTAL FINANCIAL ACCOUNTING & REPORTING )**

## اصول و رویه‌های تلفیق دربخش دولتی انگلستان

(دیوید هیلد و جورج جورجیو)

### اهم نکات مقاله :

اصلاح حسابداری بخش دولتی در کشورهای صنعتی به یکی از اجزاء قابل

تشخیص در مجموعه اصلاحات « بازار-محور » نوظهور در مدیریت بخش عمومی

تبدیل شده است. جنبه کلیدی این اصلاحات، تبدیل مبنای حسابداری از مبنای سنتی

نقدی به مبنای تعهدی می‌باشد. مبنای تعهدی در حسابداری بخش خصوصی این

کشورها نیز بنا به مجوز اصول پذیرفته شده حسابداری از گذشته تا بحال بکار گرفته

شده است.

در این مقاله با توجه به طرح پیشنهادی دولت انگلستان برای حسابداری و

بودجه‌بندی بر مبنای منابع (Resource Accounting and Budgeting)، به

موضوعاتی در رابطه با تلفیق اشاره میشود که هم با اهمیت وهم مشکل زا می‌باشند

پس از مرور تجربه بخش خصوصی در رابطه با تلفیق، این مقاله به بررسی دقیق

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandooon.com](http://www.kandooon.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

ساختار دولت مرکزی انگلستان می پردازد و در ادامه، دامنه محدود تلفیق که توسط خزانه داری انگلستان پیشنهاد شده است و به عنوان مبنای ایجاد حسابهای منابع وابسته به بخشها (Departmental Resource Accounts) بکار خواهد رفت، مورد انتقاد قرار می گیرد.

در این مقاله همچنین توجه خواننده به ساختار پیچیده ارائه خدمات عمومی و

بسیاری از کارهای انجامی توسط سازمانهای شبه عمومی (quasi – public organisations) جلب خواهد شد. لازم به ذکر است که سازمانهای شبه عمومی

هم خارج از محدوده پیشنهادی برای بخشها وهم خارج از محدوده حسابهای ملی

کل دولت قرار دارند. و در خاتمه باید گفت که این مقاله، موضوع مربوط به حسابهای

کل دولت را مورد بررسی قرار نمی دهد.

## (۱) پیشگفتار

در سالهای اخیر تغییرات با اهمیتی در رابطه با حسابداری دولتی در کشورهای مختلف بوقوع پیوسته است. در انگلستان، این تغییرات در قالب مجموعه‌ای با عنوان حسابداری و بودجه‌بندی بر مبنای منابع (RAB) گنجانده می‌شوند. مقاله ایکه پیشرو دارید، گستره و اشکال مختلف تلفیق با حسابداری و گزارشگری مالی دولت بر مبنای تعهدی را مورد توجه قرار داده است.

در این مقاله در عین حال که به پیشرفتهای کشورهای دیگر به گونه مناسب توجه می‌شود، اهمیت موضع باعث می‌شود جهت پربارتر کردن آن ویژگی‌های خاص انگلستان مورد بحث و بررسی ویژه قرار گیرد.

در این رابطه ضروریست که برخی واژگان خاص انگلستان تعریف شدند. یکی از این اصطلاحات، حسابداری بر مبنای منابع (Resource Accounting) (RA) است که به تنظیم الزامات حسابداری و گزارشگری دولت مرکزی با الزامات حسابداری و گزارشگری دولت مرکزی با الزامات حسابداری و گزارشگری شرکت‌های مشمول قانون (۱۹۸۵-۱۹۸۹) اشاره دارد، شرکت‌های اخیرالذکر از مجموعه اصول و رویه‌هایی پیروی می‌کنند که طبق عرف معمول، رویه‌های پذیرفته

شده حسابداری انگلستان نامیده می شوند. (UK GAAP). عنصر با اهمیتی که در این رابطه وجود دارد عبارتست از تغییر مبنای نقدی به تعهدی. هرچند در مدارک مربوط به خط مشی خزانه داری به صراحت عنوان شده است که حسب تفاوت های موجود بین بخش خصوصی و دولت مرکزی که ناشی از شرایط مختلف آنها است. احتمال دارد تعدیلاتی در رویه های پذیرفته شده حسابداری انگلستان ضرورت پیدا کند و یا اینکه مستلزم افزودن پیوسته هایی به آن باشد اما با این وجود، در راهنمای ارائه شده از سوی خزانه داری تغییر از مبنای نقدی به تعهدی گنجانده شده است. این راهنمای ارائه شده از سوی خزانه داری تغییر از مبنای نقدی به تعهدی گنجانده شده است، این راهنما به تصویب هیئت مشورتی گزارشگری مالی (FRAB) که توسط خزانه داری منصوب شده اند نیز رسید است. این هیئت در آوریل ۱۹۹۶ از سوی خزانه داری ایجاد گردید تا به عنوان عنصری مستقل در فرآیند نظارت بر حسابداری و گزارشگری دولتی عمل نماید، همانطور که گفته شد هیئت مذکور راهنمای منتشر شده توسط خزانه داری - در جولای ۱۹۹۷ - را مورد تأیید قرار داد و پس از این راهنما بطور رسمی انتشار یافت و در آوریل ۱۹۹۸ نیز اصلاحیه ای جهت بهنگام کردن این راهنما به آن افزوده گردید.

بودجه بندی بر مبنای منابع ( Rsource Budgeting ) ( RB ) دارای دو جزء به

شرح زیر است:

نخست، مدیریت و اجرای فرآیند برنامه ریزی مخارج عمومی بر مبنای یک منبع،  
و دوم رأی گیری سالانه پارلمان بر مبنای یک منبع ( به عبارت دیگر، تصویب  
مخارج). در این رابطه لازم به ذکر است که خزانه داری به دفعات تأکید کرده است  
از آنجایی که وظیفه اجرای هر دو جزء بودجه بندی بر مبنای منابع ( RB ) را بر  
عهده دارد، بنابراین کنترل نهایی بر اصول حسابداری دولتی را نیز باید در اختیار  
داشته باشد.

هدف این مقاله عبارتست از ارزیابی طرح پیشنهادی دولت انگلستان برای

حسابداری و گزارشگری مالی وابسته به بخش ها ( departmental financial

accounting & reporting) و در این ارزیابی توجه اصلی بر مرز بندی انجام شده

در این طرح برای تعیین حدود شخصیت گزارشگر تلفیقی معطوف می باشد «

به عبارت، تعیین حدود شخصیت تهیه کننده « حسابهای تلفیقی منابع وابسته به

بخش ها» ( Consolidated Departmental Resource Accounts - )

( DRAs ). باید توجه داشت که در اینجا، موضوع تلفیق کردن تمامی حسابهای منابع

وابسته به بخش‌ها (DRAS) با سایر حسابهای موجود در مجموعه « حسابهای کل دولت «whole -of -Government Accounts» مد نظر نیست. با این حال یک پیوند بین این موضوعات وجود دارد. چرا که خزانه دای صراحتاً ارتباطی بین حسابداری بر مبنای منابع (RA) و الزامات اطلاعاتی موضوعات کلان مالی (macro- fiscal) برقرار ساخته است. لازم به یادآوری است که الزامات اخیرالذک از استادهای بین‌المللی آماری در خصوص حسابهای ملی و بویژه سیستم ارزیابی حسابهای ملی - ۱۹۹۵ - استخراج شده‌اند. (Eurastat 1996 و Iuder و Jones)

سایر مطالب این مقاله به شرح زیر است:

بخش ۲) مرور طرح پیشنهادی دولت انگلستان در خصوص تلفیق

بخش ۳) بررسی موضوعات اساسی در رابطه با مربوط بودن تجربه بخش

خصوصی در این زمینه و همچنین بافت ویژه بخش عمومی انگلستان. علاوه بر

این، تجربه بین‌المللی در این زمینه نیز مورد بحث قرار می‌گیرد.

بخش ۴) نتیجه‌گیری در خصوص پشرفتهای انگلستان در این رابطه که نیاز است

در بافتی گسترده تر از اطلاعات مدیریت مالی در دولت مرکزی استقرار یابد.

در اینجا لازم بذکر است که این مقاله به موضوعات با اهمیتی همچون خاستگاه

این اصلاحات و ارتباط آن با مدیریت نوظهور بخش عمومی ( New public Management ) (NPM) نمی پردازند.

ولی با اینحال باید یادآور شد که معمار این اصلاحات در انگلستان ( ۱۹۹۶ و

۱۹۹۵ و L ikierman) بارها و بارها به تشریح و توصیف حسابداری و بودجه بندی

تعهدی به عنوان بازتاب کننده یک گرایش بین المللی و همچنین جزء کلیدی دستور

کار مدیریت نوظهور بخش عمومی پرداخته است.

(۲) طرح پیشنهادی دولت انگلستان برای تلفیق دربخش عمومی

طرح حسابداری و بودجه بندی بر مبنای منابع (RAB) در نوامبر ۱۹۳۳ توسط

وزیر دارایی به آن در جولای ۱۹۹۴ توسط خزانه داری و در قالب یک پیش نویس

(Green paper) جهت رایزنی عمومی منتشر شد. در اینجا به منظور تشریح فصل

این موضوع با ارائه ۳ نموداریکه در ادامه ارائه خواهد شد، توجه تان به موضوعات

کلیدی مربوط به محدوده تلفیق هریک از حسابهای منافع وابسته به بخشها

(DRA) جلب خواهد شد.

نمودار ۱: در سال ۱۹۹۴ در پیش نویس منتشره، حدود تعیین شده برای بخشها



جهت خرید فایل word به سایت [www.kandooen.com](http://www.kandooen.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

بشرح زیر گزارش شده:

[www.kandooen.com](http://www.kandooen.com)  
[www.kandooen.com](http://www.kandooen.com)  
[www.kandooen.com](http://www.kandooen.com)

نمودار ۱ که از پیش‌نویس (Green Paper) اشاره شده در بالا نقل قول شده است دامنه هریک از حساب‌های منابع وابسته به بخش‌ها را مشخص می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود «حساب منبع وابسته به بخش» (DRA) توسط دایره اصلی مشخص شده است که شامل دایره‌های داخلی آن نیز می‌باشد، این دایره‌های داخلی نمایانگر سازمان‌های اجرایی (چه آنهایی که منابع خود را با تصویب پارلمان به دست می‌آورند و چه آنهایی که ساختاری انتفاعی دارند) هستند. نمودار فوق نشان می‌دهد که بخش با اهمیتی از نهادهای دولتی خارج از محدوده حساب‌های منابع وابسته به بخش‌ها (DRAs) قرار دارند. این نهادها عبارتند از: صنایع ملی، سایر نهادهای عمومی (NDPBs)، شرکت‌های دولتی، خدمات بهداشت عمومی و مقامات محلی (Deaton, 1997a; Deaton, 1997b)

پس از پیش‌نویس منتشره در سال ۱۹۹۴، بیانیه قطعی خط‌مشی خزانه‌داری

(White Paper) در جولای ۱۹۹۵ انتشار یافت. نمودار ۲ که در ادامه به آن اشاره

می شود از این بیانیه - و با انجام تعدیلات و اضافه نمودن توضیحاتی معین به آن -

استخراج شده است. در این نمودار هر چیزی که درون محیط پیرامونی دایره اصلی

قرار دارد مجدداً با حساب منبع وابسته به بخش (DRA) تلفیق خواهند شد.

حساب منبع وابسته به بخش (DRA) تلفیق خواهند شد بخش مرکزی (Core

Department) در این نمودار عبارتست از کل محدوده دایره اصلی پس از کسر

نواحی مربوط به دو دایره درونی آن و سطح مشترک با دایره سایر نهادهای عمومی

(NDPBs). یکی از دایره های داخل دایره اصلی نمایانگر سازمانهای اجرایی ای

است که منابع خود را با تصویب پارلمان به دست می آورند. همانطور که مشاهده

می شود در این نمودار برخلاف نمودار ۱، دایره مربوط به سازمانهای اجرایی با

ویژگی حسابهای مستقل و جوه انتفاعی، خارج از دایره اصلی قرار دارد. دایره دومی

که درونی دایره اصلی واقع شده است نشانگر خریداران خدمات بهداشت عمومی

(که تقریباً همگی به شکل تراستهای خدمات عمومی درآمده اند) خارج از حساب

منبع وابسته به بخش (DRA) قرار دارند. این با نمودار ۱ تفاوت دارد زیرا در آن

نمودار دایره مربوط به خدمات بهداشت عمومی کلاً خارج از دایره اصلی قرار دارد.

در نمودار ۲، نحوه برخورد با سایر نهادهای عمومی - در مقایسه با نمودار ۱- بسیار پیچیده تر شده است. در این نمودار سطح مشترک دایره مربوط به سایر نهادهای عمومی با دایره اصلی نشان دهنده نهادهایی است که در محدوده حساب منبع وابسته به بخش (DRA) قرار دارند. این نهادها در عمل عبارتند از نهادهای بی اهمیت (از نظر مخارج) مشورتی و نهادهای اجرایی کوچکی که برای خود سیستم حسابداری ندارند (non-self accounting). بنابراین تمامی نهادهای پرخرج سایر نهادهای عمومی، بیرون از حساب منبع وابسته به بخش قرار دارند. از این گذشته، تمامی سازمان‌های بخش عمومی که با دایره‌هایی خارج از دایره اصلی نشان داده شده‌اند، بیرون از محدوده بخش‌ها قرار دارند و بنابراین تلفیق نخواهند شد.

سطح خاکستری شده نمودار ۲ نشان دهنده دولت کل (General Government) است که محدوده آن در تهیه حساب‌های ملی به کار می‌رود. تعریف دولت کل حائز اهمیت فراوانی است زیرا در روش مورد استفاده خزانه‌داری، مخارج دولت کل (GGE) و  $GGE(X)$  های گوناگون آن به عنوان هدفی برای کنترل نهایی در نظر گرفته می‌شود. محدوده مربوط به دولت کل را می‌توان اینچنین تعیین کرد: محدوده تعیین شده برای بخش‌ها بعلاوه محدوده مربوط

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

به مقامات محلی و محدوده آن دسته از سایر نهادهای عمومی (NDPBS) ای که

هم خارج از محدوده تعیین شده برای بخش‌ها قراردارند و هم جزو شرکت‌های

دولتی و شرکت‌های محدوده شده بابت تضمین (Limited by guarantee)

نمی‌باشند.

در این نمودار سطح مشترکی نیز بین محدودهٔ مربوط به سایر نهادهای عمومی و

محدودهٔ مربوط به شرکت‌های دولتی وجود دارد. این محدوده مربوط به نهادهای

توسعهٔ اقتصادی است. از این گذشته برخی از نهادهای اجرایی سایر نهادهای

عمومی نیز به شکل شرکت‌هایی محدود شده بابت تضمین می‌باشد که

در حساب‌های ملی در طبقهٔ مربوط به بخش خصوصی واقع می‌گردند.

هنگامی که حسابداری بر مبنای منابع (RA) در سال‌های ۲-۲۰۰۱ اجرا شود، به

کارگیری دو گونه تلفیق نیز تعهد خواهد شد و به همراه آنها شکل سومی نیز برای

کاربردهای بعدی برنامه‌ریزی می‌شود. در سیستم یاد شده، حساب‌های منابع وابسته

به بخش‌های هریک از ۶۵ بخش موجود، سازمان‌های واقع در محدودهٔ بخش مربوطه

را تلفیق خواهند نمود. از آن گذشته، سازمان‌های خارج از محدودهٔ بخش مربوطه را

تلفیق خواهند نمود. از آن گذشته، سازمان‌های خارج از محدوده تعیین شده برای

بخش‌ها نیز همانند گذشته از استانداردهای جاری (FRS2, 1992) (ASB) در رابطه

با واحدهای تحت کنترل خود پیروی خواهند نمود. لازم به ذکر است که در بیانیهٔ

قطعی خط‌مشی خزانه‌داری (White Paper) - انتشار یافته در سال ۱۹۹۵ - تهیهٔ

حسابی برای کل دولت نفی شده بود، اما در اثر فشار قابل ملاحظه‌ای که از سوی

پارلمان اعمال گردید، خزانه‌داری موضع خود را تغییر داد و هم اکنون حسابی برای

کل دولت مرکزی (a Whole-of-Central-Government Account)

پیشنهاد نموده است (۱۹۹۸b، خزانه‌داری).

مدارکی در حال شکل‌گیری است که نشان می‌دهد حساب‌های منابع وابسته به

بخش‌ها (DRAs) کارکردی دوگانه پیدا خواهد کرد. این حساب‌ها به عنوان مبنایی

برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی اجرایی عمل خواهند نمود و هم‌راستا هستند با

چارچوبی که در آن، تصویب عرضه منابع برعهده پارلمان است. برداشت فوق، هم از

متن پیش‌نویس سال ۱۹۹۴ و هم از بیانیه قطعی سال ۱۹۹۵ خزانه‌داری قابل استنتاج

است، چرا که از دیدگاه خزانه‌داری پارلمان به عنوان استفاده‌کننده اصلی برون

سازمانی در نظر گرفته شده است (باتوجه به روابط وابسته به قانون اساسی در یک

نظام دموکراسی پارلمانی)، علاوه بر کارکرد فوق، خزانه‌داری خود بالاخص در تهیه

حساب‌های کل دولت مرکزی و همچنین در ارائه حساب‌های کلان مالی که

در مجموعه حساب‌های ملی تعریف شده‌اند.

در خصوص مشکلات مشخص نمودن واحد اصلی تلفیق کننده (parent entity)

مطرح خواهد شد و در ادامه محدوده‌های مختلف انجام تلفیق مورد بحث قرار خواهد گرفت.

### ۱-۳) تجربه بخش خصوصی در رابطه با تلفیق

در بخش خصوصی این است که پا را فراتر از روابط قانونی گذاریم و - درجائیکه

رجحان محتوا بر شکل وجود دارد - بدون توجه به شکل قانونی شرکتها، اطلاعات

مالی مربوط به واحدهای اقتصادی را گزارش کنیم. همانطور که می‌دانید، شرکتهای

فرعی هویت قانونی مجزایی - از شرکت اصلی - دارند که از به ثبت رسیدن آنها

تحت قانون شرکتها نمایشی شده است. اما در رویه‌های پذیرفته شده حسابداری

انگلستان (UK GAAP) معیار اصلی تلفیق، مالکیت نیست بلکه کنترل است.

در اینجا لازم است به دو نکته حائز اهمیت در رابطه با تلفیق اشاره گردد: الف)

در نتیجه تلفیق، حسابهای پدید می‌آیند که وضعیت مالی کلیه شرکتهای فرعی را

نشان می‌دهند بنابراین اگر برخی از شرکتهای فرعی به سختی مقروض باشند شرکت

مادر دیگر این فرصت را نخواهند داشت که اقدام به تأمین مالی خارج از ترازنامه

نماید. ب) تلفیق نتایج عملکرد شرکتهای فرعی و شرکت اصلی، بخواید از طریق



پرداختهای زمانبندی شده سود نقدی شرکتهای فرعی خود، اقدام به هموارسازی سودش نماید.

با اهمیت ترین موضوع در رابطه با تلفیق، تعریف دامنه ایست که شرکتهای واقع در آن باید تلفیق گردند. در انگلستان شرکتی که بطور مستقیم و یا غیر مستقیم تحت تسلط شرکت اصلی باشد به عنوان شرکت تحت کنترل و در نتیجه مشمول تلفیق شناخته می شود. و این بدان معنی است که شرکت مادر توانایی تحت الشعاع قراردادن تصمیمات عملیاتی و مالی شرکت فرعی را داشته باشد، در این راستا، مالکیت به عنوان معیاری جداگانه در نظر گرفته نمی شود بلکه صرفاً شاخصی است برای نشان دادن کنترل، در حال حاضر در انگلستان استاندارد حکم فرماست (FRS۲) که ایجاب می نماید تقریباً تمامی شرکتهای فرعی وارد فرآیند تلفیق گردند و این شامل شرکتهای مشغول به عملیات غیر مشابه نیز می باشد. به عنوان مثال شرکت سهامی عام Marks & Spencer از سالهای ۹۱-۱۹۹۰ تاکنون تمامی شرکتهای فرعی خود را بطور کامل وارد آفریند تلفیق کرده است در حالیکه قبل از آن با استناد به مفاد "SSAP۱۴" (ASC، ۱۹۷۸) صرفاً شرکتهای فرعی مشغول به عملیات مشابه را تلفیق می کرده است.

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1  
Directory:  
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application  
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm  
Title:  
Subject:  
Author: qq  
Keywords:  
Comments:  
Creation Date: 4/7/2012 12:20:00 PM  
Change Number: 1  
Last Saved On:  
Last Saved By: hadi tahaghoghi  
Total Editing Time: 0 Minutes  
Last Printed On: 4/7/2012 12:20:00 PM  
As of Last Complete Printing  
Number of Pages: 17  
Number of Words: 1,954 (approx.)  
Number of Characters: 11,138 (approx.)