

شفافیت بودجه‌ای

و نقش حسابداری دولتی

✍️ مصطفی صبوری

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولت‌ها تهیه می‌شود. شفافیت برای این گزارش یک ویژگی کیفی است. یعنی اطلاعات به گونه‌ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی برد و فعالیت‌های مختلف دولت را ارزیابی کرد. میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ‌خواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه‌ای پاسخدهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف‌سازی فعالیت‌هایش کوشاتر خواهد بود. امروزه جهاتی‌سازی و تأثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می‌گیرند مجامع بین‌المللی را نیز به گروه پاسخ‌خواهان اضافه کرده است.

سازمان‌های بین‌المللی با اعمال سیاست‌های تنبیهی و تشویقی (به خصوص در اعطای وام‌ها) می‌کوشند دولت‌ها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیت‌های مالی‌شان سازند. در این زمینه بیشترین تأکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین‌المللی گزارشگری مالی دولت وجود دارد. پیاده‌کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه‌ای مطرح می‌شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به‌گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ‌خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی. در این مقاله کوشش شده است سیستم‌های هماهنگ بین‌المللی معرفی و فواید و کاربردهای آنها تشریح شود.

مقدمه

در زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می شد. به عبارت دیگر درآمدهای یک کشور، درآمد پادشاه و هزینه های آن هزینه پادشاه محسوب می شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی دیدند. اولین نشانه های پاسخ خواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می شد. پاسخگویی یا حسابدهی به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هر کس دیگر در باره وظیفه ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام دهنده کار را امکانپذیر می کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه گیری می شود.

برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه و اگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می شود. سابقه پاسخ خواهی و متقابلاً بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد. اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ خورشیدی) در دوره دوم قانونگذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. البته سرنوشت اولین بودجه نویسنده ایران این بود که پیش از تقدیم بودجه به مجلس ترور شود (شاید به جرم پاسخ خواهی).

منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه ای یعنی: اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای

مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید^۳. شفافیت بودجه ای پاسخگویی را تقویت می کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیر شفاف بودجه ممکن است به بی ثباتی، ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین المللی پول (IMF) در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم الاجرا برای شفافیت بودجه ای را تصویب و اعلام کرد.^۴

ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی

حلقه ارتباطی حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور مالی دولت تدوین کرده اند. در حال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به گونه ای که می توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه ای نامید.

استاندارد کنترل بودجه ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به گونه ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درآمدها و هزینه های دولت (بودجه) فراهم شود. چارچوب نظری حسابداری را می توان براساس **تصمیمگیری^۵ یا پاسخگویی^۶** تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیمگیری هدف حسابداری

شفافیت بودجه ای

پاسخگویی را

تقویت می کند

و

ریسک سیاسی

متناظر با

اصرار بر سیاستهای

خلاف منافع ملی را

افزایش می دهد

مهمترین
تغییر و تحول
حسابداری دولتی
ایران
در سالهای اخیر که
می تواند زمینه‌ای
برای
تحقیقات باشد
بحث
اعمال سیستم
آمارهای مالی دولت
است

فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیم‌های اقتصادی است یعنی استفاده‌کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورت‌های مالی بتوانند تصمیم‌های صحیح در جهت پیشینه ساختن منافع خود بگیرند. در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می‌توان گفت: "حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است." و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ (GC1) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می‌شود:

"مسئولیت پاسخگویی سنگ‌بنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهر و ندان توضیح دهد و بر این عقیده استوار است که شهر و ندان حق دارند بدانند و حق دارند [بخواهند که] حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. گزارشگری مالی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می‌کند."

**شرایط لازم برای تحقق حداقل
استاندارد شفافیت بودجه‌ای**

سازمانهای بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

(OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانکهای توسعه منطقه‌ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجکاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین شرایط شفافیت بودجه‌ای اقدام کرده‌اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است:

"بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی^۱ یا در قالب ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت^۲ مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد."

سیستم حسابهای ملی

سیستم حسابهای ملی از یک مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه‌ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهومها، طبقه‌بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده‌های اقتصادی در قالبی تنظیم می‌شود که برای برنامه‌ریزیها، سیاستگذاریها، تجزیه و تحلیل‌ها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابهای پیشینی شده در سیستم به نوبه خود مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان‌یافته را در باره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می‌دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می‌کند.

حسابهای ملی برای یک دوره زمانی معین تنظیم می‌شود و بنابراین عملکرد اقتصاد یک کشور از طریق داده‌های حاصل از آن به تصویر

کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می‌گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می‌شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می‌دهد.

سیسم حسابهای ملی بر محور یک سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می‌شود، به طوری که داده‌های ثبت شده در آنها را داده‌های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می‌دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می‌کنند و متغیرهای موجودی ارزش موجودی داراییها و بدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه‌ها نشان می‌دهند.

هریک از حسابها به نوع خاصی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولید، ایجاد درآمد، توزیع درآمد، توزیع مجدد درآمد و مصرف درآمد مربوط

می‌شود. داده‌های اقتصادی مربوط به هر یک از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می‌شود و هر حساب به وسیله یک عنصر ترازکننده حاصل از مابه‌التفاوت منابع و مصارف، تراز می‌گردد. این عنصر از یک حساب به حساب دیگر منتقل می‌شود و از نظر اقتصادی دارای اهمیت زیادی است نظیر ارزش افزوده، درآمد قابل تصرف، پس انداز و... از طرف دیگر بین حسابها و ترازنامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال ۱۳۷۳ در برنامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می‌شود.

سیستم آمارهای مالی دولت

مهمترین تغییر و تحول حسابداری دولتی ایران در سالهای اخیر که می‌تواند زمینه‌ای برای تحقیقات باشد، بحث اعمال سیستم آمارهای مالی دولت است. نظام یادشده می‌تواند هدفهایی را که در حسابداری دولتی کشور دنبال می‌شود برآورده سازد و مراجع بین‌المللی را نیز در مورد صحت و کارایی فعالیتهای اقتصادی و بودجه‌ای دولت متقاعد کند. افزون بر این باعث پشتیبانی تحلیلهای مالی و بالابردن ارزش تجزیه و تحلیل پذیری گزارشهای مالی دولتی می‌شود. همچنین می‌تواند شرایط لازم برای حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ای صندوق بین‌المللی پول را ایجاد کند.

منظور از

شفافیت بودجه

کیفیت اطلاعات بودجه‌ای

و

قابلیت آن در

پاسخگویی بهتر

به مردم است



این نظام، منافع مترتب بر استقرار آن، امکان‌سنجی اجرای آن در سیستم مالی دولتی کشور و موانعی که در استقرار آن می‌تواند باعث به تعویق افتادن یا عدم اجرای صحیح آن شود، وجود دارد".

صورت‌های مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت

گزارش‌های مالی مورد نیاز جهت هدف‌های سیستم یادشده باید به گونه‌ای باشد که تجزیه و تحلیل مالی و اقتصادی را امکان‌پذیر کند. به عبارت دیگر شاخص‌های مالی مختلف برای بررسی و مقایسه عملکرد دستگاهها و دولت‌ها فراهم آورد. بدیهی است گزارش‌های سنتی حسابداری دولتی براساس گروه حساب‌های مستقل نمی‌تواند چنین زمینه‌ای را ایجاد کند. به همین دلیل سیستم آمارهای مالی دولت تمایل به استفاده از گزارش‌هایی شبیه به صورت‌های مالی حسابداری انتفاعی دارد تا بتواند شاخص‌های مورد نظر خود را که از آنها به عنوان معیارهای تحلیلی یاد می‌کند، به دست آورد.

صورت‌های مالی اساسی در سیستم آمارهای مالی دولت عبارتند از:

- صورت وضعیت عملیات دولت،
 - صورت وضعیت سایر جریان‌های اقتصادی،
 - ترازنامه،
 - صورت وضعیت منابع و مصارف و جوه نقد.
- سه صورت وضعیت اول در تلفیق با یکدیگر نشان‌دهنده کلیه تغییرات در انباشتها (دارایی و بدهیها) ناشی از جریانها (رویدادهای مالی) هستند. صورت وضعیت چهارم ورودی و خروجی‌های نقدی را با استفاده از طبقه‌بندی مشابه صورت وضعیت عملیات دولت ثبت می‌کند.

تغییر نظام بودجه‌ریزی در ایران
در جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت

در زمینه ارزیابی عملکردها، سیستم آمارهای ملی دولت، آمارهایی ارائه می‌کند که سیاستگذاران و تحلیلگران را قادر می‌سازد تا پیشرفت‌های ایجاد شده در فعالیتهای، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی بخش دولت را در قالب روشی پایدار و نظام‌مند مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی آمارهای مالی دولت، می‌تواند برای تجزیه و تحلیل فعالیتهای سطح مشخصی از دولت و دادوستدهای بین سطوح دولتی و همچنین کل بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. "مفاهیم، طبقه‌بندیها و تعاریف پایه‌ای مورد استفاده در سیستم آمارهای مالی دولت، صرف نظر از شرایط کاربرد آن به اصول اقتصادی و استدلال‌هایی بستگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین این سیستم برای اقتصاد کلیه کشورها کاربرد پیدا می‌کند. کاربرد عمومی این سیستم توسط کشورهای مختلف باعث ایجاد قابلیت مقایسه بین اقتصاد کشورها شده و استفاده از تجربیات اقتصادی کشورهای دارای شرایط مشابه را تسهیل می‌کند. در این سیستم اقلام آماری به گونه‌ای انتخاب شده است که از یک طرف بررسی و تحلیل مالی و اقتصادی جهت تصمیم‌گیریها فراهم شود و از طرف دیگر این اقلام حالت تراز کننده داشته باشد و در یک نظام حسابداری دو طرفه گنجانده شود".

استقرار سیستم آمارهای مالی دولت در ایران، با صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی شروع شد. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی نحوه طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ -البته به صورت ناقص- بر مبنای نظام یادشده تغییر داد. به‌رغم اهمیت این تغییر تاکنون متون تخصصی اندکی در این زمینه موجود است و زمینه‌های پژوهشی زیادی در مورد چگونگی

در دهکده جهانی
بحران بودجه
در یک کشور
ممکن است
به صورت بالقوه
به کشورهای دیگر
سرایت کند

امروزه در زمینه
حسابداری دولتی و
غیرانتفاعی
چارچوب پاسخگویی
است
که چیرگی کامل دارد
و می‌توان گفت
حسابداری دولتی
ابزار پاسخگویی
دولت به ملت است

شده بود.

مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداخته‌هایی اطلاق می‌گردید که به طور قطعی در وجه ذینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می‌شد، در حال حاضر آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد^{۳۴} در نتیجه پرداخته‌های بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملک دارایی سرمایه‌ای منظور می‌شود. نمودار زیر طبقه‌بندی جدید بودجه ایران را نشان می‌دهد.

طبقه‌بندیهای بودجه‌ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به گونه‌ای که مفاهیم اساسی بودجه‌ریزی مانند درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سالهای گذشته شد. درآمد در بودجه ۸۱ برخلاف سالهای گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری داراییها و سرمایه‌ها از قبیل نفت و گاز و معادن می‌شد در این سال صرفاً شامل آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی بود که ارزش خالص را افزایش می‌داد^{۳۳} و وجوه حاصل از فروش داراییها و سرمایه تحت عنوان واگذاری داراییهای سرمایه‌ای طبقه‌بندی



پانوشتها:

۱- ارباب سلیمانی، عباس، فرهنگ اصطلاحات حسابرسي، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسي، تهران، ۱۳۷۹

۲- فرزیب، علیرضا، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۶، ص ۶

۳- حسینی عراقی، حسین، نقش قوانین مالی محاسباتی در شفافیت صورتحساب عملکرد بودجه، فصلنامه دانش حسابرسي، سال اول شماره ۱، تابستان ۱۳۸۰، ص ۳۸

۴- دستورالعمل شفاف سازی بودجه، صندوق بین‌المللی پول، پایگاه www.transparency.com

۵- Decision-Based conceptual Framework

۶- Accountability-Based Conceptual Framework

۷- باباجانی، جعفر، نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی (بند ۱۵۶)، فصلنامه حسابرسي، سال دوم، شماره ۷، تابستان ۱۳۷۹، ص ۲۶

8- System of National Accounts (SNA 1993)

9- Government Finance Statistics

۱۰- سیستم آمارهای مالی دولت، ترجمه مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲

۱۱- صبوری، مصطفی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری به راهنمایی دکتر محسن دستگیر، ۱۳۸۳

۱۲- دستورالعمل سیستم آمارهای مالی دولت، پیشین، ص ۱۴۵-۱۲۰

۱۳- ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۸۰/۸/۷۲ کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی

۱۴- همان