

## تبیین موانع و راهکارهای افزایش شفافیت مالی و تحقق مسولیت پاسخگویی نظام مالی حسابداری از طریق اجرای بودجه‌ی عملیاتی در ایران

فرامرز عزیززاده

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، ایلام، ایران.

faramarza611@yahoo.com

چکیده

مدیران دولتی همیشه به دنبال دست یابی به اطلاعات شفاف و دقیق در مورد عملکرد مالی سازمان هستند تا براساس آن بتوانند ضمن مدیریت کارآمدتر و ارتقای شاخص‌ها نسبت به عملکرد سازمان در حوزه مالی پاسخگویی مناسب تری داشته باشند. بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی حسابداری بخش عمومی؛ یعنی شفافیت مالی و پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد ضروری می باشد. مهمترین اهداف دولت‌ها رسیدن به رشد اقتصادی و فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است در راستای تحقق این اهداف می بایست وظایف دولت مردم و نهادهای غیر دولتی مشخص گردد، ساختار دولت تعیین شود و برای تحقق اهداف برنامه ریزی شود، و برای تحقق برنامه‌ها بودجه‌ی انجام شود و تخصیص منابع، وظایف دولت اجرا می گردد. یافته‌های موجود حاکی از آن است که پیاده سازی نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر تعدی کامل می تواند از طریق نظام "بودجه‌ی عملیاتی" سیستم مناسبی را برای فراهم سازی الزامات تحقق مسولیت پاسخگویی و همچنین شفافیت مالی ۱ - جامعیت وضوح اتکاپذیری به موقع بودن و مربوط بودن گزارشگری همگانی درباره گذشته، حال و آینده وضعیت امور مالی عمومی برای پاسخگویی و مدیریت مالی اثر بخش و حیاتی است. شفافیت مالی کمک می کند تا اطمینان بدست آید که دولت‌ها زمانی که تصمیم‌های اقتصادی می گیرند تصویر دقیقی از امور مالی خود از جمله مخارج و منافع و تغییرات سیاست و ریسک‌های نهان در امور مالی عمومی دارند. در این مقاله مفاهیم و معیارهای شفافیت مالی و تحقق مسولیت پاسخگویی از طریق اجرای بودجه‌ی عملیاتی با بیان موانع و چالش‌های آن در ایران را مورد مطالعه قرار داده و سپس به بررسی رفتار شاخص‌های مزبور در سیستم‌های مختلف حسابداری و گزارشگری مالی پرداخته و در نهایت توانایی نظام‌های مختلف حسابداری و گزارشگری مالی با استفاده از شاخصهای "کارایی"، "اثر بخشی"، "صرفه اقتصادی"، "شفافیت مالی"، "ادای مسولیت پاسخگویی" را بررسی و در پایان شرحی از روند اصلاحات در جهان به تعریف و مقایسه بودجه‌ی عملیاتی با روش‌های قدیمی در ایران پرداخته ایم سپس مسیر بودجه‌ریزی در ایران و چالش‌های موجود بر سر راه آن در ایران مطرح و برخی از راهکارهای ارائه شده است در آخر نتیجه گرفتیم با توجه به یافته‌های بیان شده در این مقاله اجرای نظام حسابداری تعهدی در ایران به افزایش شفافیت مالی و تحقق مسولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی منجر می شود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تعهدی، شفافیت مالی، مسولیت پاسخگویی، بودجه‌ی عملیاتی

1- Fiscal Transparency

## مقدمه

در روش حسابداری نقدی هدف از تهیه گزارش ها صرفاً آرایه اطلاعات درباره دریافت و پرداخت وجه نقد موسسه طی دوره مالی است، لیکن در روش حسابداری تعهدی هدف سنجش عملکرد موسسه است که این کار با شناسایی و اندازه گیری آثار مالی عملیات، معاملات و ریدادهای مالی در دوره تحقق آن ها انجام می شود. حسابداری تعهدی یک سیستم اطلاعاتی است که به جمع آوری، ثبت، طبقه بندی و تلخیص رویدادهای مالی و پس گزارش آن در مجموعه دستگاه های دولتی و بخش عمومی با تاکید بر رعایت قوانین و مقررات می پردازد. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت، ابزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت می باشد. اهداف پاسخگویی مالی بخش عمومی به اندازه ای است که از آن به عنوان ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی یاد می شود (جسوزا ۲۰۱۳) فرض بر این است که گزارش های مالی تهیه شده توسط سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی این امکان را فراهم می آورد تا شهروندان در مورد عملکرد دولت و چگونگی مصرف منابعی که به انحاء مختلف در اختیار شان قرار گرفته است اطلاعات مفیدی را کسب نمایند.

با توجه به گستردگی وظایف، فعالیت ها و برنامه های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می تواند به مدیران در اتخاذ تصمیمات منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی کمک نماید. بودجه نمایانگر همه برنامه ها و فعالیت های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می کند. با توسعه وظایف دولتی و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم برنامه ریزی کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم گیرندگان را قادر سازد دید وسیع تری پیدا کرده و اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه های اجرای فعالیت ها داشته باشند. این موضوع موجب توجه دولت به اقتصادی بودن، کارایی و اثر بخشی منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. بنابراین برقراری این شرایط نیازمند بهبود روش های بودجه بندی کنونی می باشد.

وجه تمایز این سیستم با سیستم بودجه ای متداول تکیه ای این سیستم بر اهداف، نتایج و منابع حاصل از هر یک از اقلام هزینه ها و پاسخ دادن به این سوال است که درآمدهای دولت برای چکاری خرج می شوند. گرایش به بودجه ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است. ایران نیز مانند سایر کشورها بودجه ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه ریزی بودجه ای و مدیریت مالی خود پذیرفته است. انتظار می رود که استقرار بودجه ریزی عملیاتی دولت را شفاف تر و پاسخگوتر سازد. اما در این راه مشکلات و چالش های وجود دارد از این رو در روند کنونی باید اصطلاحات اساسی صورت گیرد. گرایش به بودجه ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است. ایران نیز مانند سایر کشورها، بودجه ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه ریزی بودجه ای و مدیریت مالی خود پذیرفته است. انتظار می رود که استقرار بودجه ریزی عملیاتی دولت را شفاف تر و پاسخگو تر سازد. اما در این راه مشکلات و چالش های وجود دارد، از این رو در روند کنونی باید اصطلاحات اساسی صورت گیرد.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، در این راستا برخی از سازمان های دولتی در جهت فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده اند و به نظر می رسد پیاده سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش های عمومی کشور ضروری و لازم باشد. مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، در دو حوزه مالی و عملیاتی قابل بررسی است. شفافیت مالی نیز تعاریف متفاوتی دارد و جامع ترین تعریف آن براساس کیفیت اطلاعات مالی بیان شده است. با توجه به موارد فوق در می یابیم که امروزه در خصوص نقش قابل ملاحظه نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر تعهدی کامل به عنوان ابزاری در جهت سنجش و ارزیابی میزان تحقق مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن در ایجاد زمینه برای اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی، کوچکترین تردیدی وجود ندارد.

## بیان مسئله

اهمیت بودجه به عنوان رکن اساسی برنامه ریزی مالی بر کسی پوشیده نیست. از میان روش های متعدد بودجه‌بندی، بودجه‌بندی عملیاتی یکی از برجسته ترین روش های است که هدف شفافیت مالی دولت را بنحو شایسته محقق می سازد، در دهه گذشته این نظام بودجه‌بندی در کشورهای توسعه یافته مستقر گردیده است و استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در برخی از کشورهای در حال توسعه پیشگیری می شود. فیلدینگ اسمیت (1999) عنوان می نماید که براساس بودجه‌بندی عملیاتی منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می یابد. پیش بینی بهای تمام شده طرح ها و خدمات مبنای تخصیص بودجه قرار می گیرد؛ در حقیقت امکان محاسبه بهای تمام شده پیش نیاز عملیاتی شدن بودجه است. در حال حاضر حسابداری نقدی تعدیل شده، مبنای مورد استفاده در بخش عمومی می باشد که امکان محاسبه بهای تمام شده به نحو مربوط و قابل اتکا در چارچوب آن متصور نیست. به نظر هیئت استانداردهای مالی (FASB)<sup>۱</sup> سیستم حسابداری نقدی دارای محدودیتهای از جمله تمرکز صرف بر جریان های نقدی دوره جاری، عدم تطابق هزینه ها و درآمدها و عدم تحقق مسئولیت پاسخگویی دولت می باشد.

مصرف بهینه منابع عمومی شفافیت مالی و اتخاذ تصمیمات اقتصادی کلان مستلزم تغییر مبنای اندازه گیری است. برای این منظور دولت های اصلاح گرا طی دهه های گذشته متوجه ضرورت اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی شده اند. (مهدوی 1379) یکی دیگر از مواردی که ضرورت بازنگری در سرفصل های حسابداری فعلی مورد استفاده در دستگاه های اجرایی را بازگو می نماید زائد و غیر کاربری بودن برخی از سرفصل های حسابداری و یا بخشی از یک رهنمود خاص می باشد. به نوعی که از یک دیدگاه ذی حسابان و مدیران مالی و همچنین کارشناسان مالی دستگاه های اجرایی از مقبولیت لازم برخوردار نیست و به طور کامل استفاده نمی شود.

پروفسور یوجی ایجیری<sup>۲</sup> برای حسابداری دو چارچوب نظری متفاوت و بعضاً همگرا را منظور می دارد نخست چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم گیری<sup>۳</sup> که هدف حسابداری را بهسازی فرایند تصمیم گیری از طریق بهسازی اطلاعات پایه تصمیم می داند و دوم چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی<sup>۴</sup> که هدف نظام حسابداری و گزارشگری مالی را تامین صحیح انتظارات اطلاعاتی صاحبان واقعی حق و ذینفعان مربوطه می داند. تفاوت اصلی بین این دو چارچوب در این است که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت تصمیم گیری یکطرفه بوده و به استفاده کنندگان از صورت های مالی توجه دارد در صورتیکه چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دو طرفه بوده و بر منافع هر دو طرف استفاده کننده و ارائه کننده اطلاعات مالی را در نظر می گیرد.

## مفهوم مسئولیت پاسخگویی براساس بیانیه های GASB

مفهوم مسئولیت پاسخگویی براساس فرهنگ لغات عبارت است از الزام به توضیح در قبال اعمال مشخص به منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه که انجام داده است. در واقع مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می کند در حیطه وظایف قانونی خود در مورد فعالیت هایی که انجام می دهد به مردم و نمایندگان قانونی آنها توضیح بدهد و در مورد میزان منابع مالی بودجه عمومی دولت و نحوه مصرف آن اسناد و مدارک معتبر ارائه کند. گزارشگری مالی نقش عمده ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می کند. در حیطه حسابداری دولتی، مسئولیت پاسخگویی وظیفه ایست که اشخاص بایستی برای ایفای صحیح نقشها و مسئولیت هایی که بر عهده آن ها محول گردیده است، دلایل و گزارشات قانع کننده ای فراهم و ارائه نمایند. بنابراین مسئولیت پاسخگویی در دو مقوله مستقل زیر مورد بررسی قرار می گیرد. (باباجانی 1385)

۱- Responsibility الزام به انجام دادن یک عمل یا وظیفه مشخص

۲- Accountability الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسئولیت از طریق ارائه گزارشهای لازم مبتنی بر دلایل منطقی.

1-Financial Accounting standards Board

2- Yuji Ijri

3- Decision – based Conceptual Framework

4- Accountability – based Conceptual Framework

بند ۱۵۶ بیانیه مفهومی شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مسئولیت پاسخگویی را بشرح ذیل تعریف می نماید. در بند ۱۵۷ بیانیه مذکور موضوع برقراری تعادل بین معنی مسئولیت پاسخگویی و محدودیت افشای اطلاعات از یکسو و مفهوم فزونی منافع بر هزینه ها را از سوی دیگر مورد بررسی قرار می دهد و راه فراهم آوردن آن تناسب منطقی بین این سه مفهوم را بیان می کند. در بندهای ۱۵۹-۱۶۰ آن بیانیه مفهوم حقوق بین دوره ای<sup>۱</sup> بررسی شده است که اغلب قوانین حکومت های ایالتی و ولایتی، تنظیم بودجه متعادل تجویز شده است. منظور از بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید باز پرداخت بدهی های دراز مدت خود را به نسلهای آینده انتقال دهد. همانطور که گفته شد در دولت ها و جوامع مردم سالار که نظام حکومتی آن ها بر مبنای دموکراسی است مسئولان منتخب مردم بایستی در قبال اعمال که انجام می دهند، پاسخگو باشند. در بندهای ۱۵۹-۱۶۰ آن بیانیه مفهوم حقوق بین دوره ای<sup>۲</sup> بررسی شده است که اغلب قوانین حکومت های ایالتی و ولایتی، تنظیم بودجه متعادل تجویز شده است.

منظور از بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید باز پرداخت بدهی های دراز مدت خود را به نسلهای آینده انتقال دهد. همانطور که گفته شد در دولت ها و جوامع مردم سالار که نظام حکومتی آن ها بر مبنای دموکراسی است مسئولان منتخب مردم بایستی در قبال اعمال که انجام می دهند، پاسخگو باشند. در اصول ۶، ۷، ۵۶ و ۵۹ حق مالکیت مردم به رسمیت شناخته شده است. در اصول ۶ و ۶۲ چگونگی انتقال و تفویض قدرت از مردم به نمایندگان منتخب پیش بینی شده است در اصول ۶۹، ۷۶، ۸۴ و ۸۶ حق دانستن حقایق و چگونگی دسترسی به حقایق برای مردم و نمایندگان قانونی آنها تصریح گردیده است. در اصول ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۳۴ و ۱۳۷ مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول اعم از رئیس جمهور و وزیران در قبال مردم و همچنین مسئولیت پاسخگویی نمایندگان منتخب در قبال مردم مورد تاکید قرار گرفته است. در اصول ۷۶، ۸۴، ۸۶، ۸۸، ۸۹، ۹۰ و ۱۷۴ سازو کار پاسخ خواهی مردم از طریق نمایندگان قانونی و همچنین چگونگی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول از طریق تحقیق و تفحص، طرح سوال و استیضاح توسط نمایندگان مردم صورت می گیرد تشریح شده است.

همچنین در اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی خط مشی و نظارت بر امور مالی کشور ترسیم شده است. اگر به دو مفهوم پیش گفته مسئولیت پاسخگویی برگردیم در می یابیم که مردم و نمایندگان قانونی آنها با دادن رای اعتماد به وزرا و کابینه دولت Responsibility ایجاد می نمایند و سپس با تحقیق و تفحص و استیضاح Accountability را خواستار می شوند (باباجانی ۱۳۸۵) ایران در حوزه گزارشگری بخش دولتی با نارسایی های مهمی رو به رو می باشد برای مثال در ایران تاکنون دولت فاقد صورت های مالی بوده است. کنترل بودجه مسئله بسیار مهمی است و در قاعده آن قدر اساسی نیست که محدودیت ایجاد کند. یعنی اگر فقط براساس قوانینی و مقررات بر روی کنترل بودجه متمرکز شویم قاعدتا به گزارشگری مالی دولتی صدمات جدی وارد خواهد شد. در کشورهای دیگر هم بحث کنترل بودجه وجود دارد ولی گزارشگری مالی در سطحی فراتر از آن مطرح است تفاوت در این است که دستگاه های اجرایی در کشورهایی از قبیل امریکا استرالیا و نیوزیلند صورت های مالی تهیه و ارایه می کنند اما در ایران تاکنون چنین چیزی محقق نشده است.

### هدف تحقیق

هدف اصلی این تحقیق تاثیر نظام حسابداری تعهدی بر شفافیت های و تحقق مسئولیت پاسخگویی از طریق اجرای بودجه یزی عملیاتی به منظور حل چالش ها ذکر شده و شناسایی مزایا اجرای بودجه یزی عملیاتی در ایران (سازمان های دولتی) از طریق فراهم نمودن بشر لازم برای تغییر مبنای حسابداری فعلی به مبنای تعهدی زمینه را برای گزارش داری های، بدهی ها، درآمدها و هزینه های دولت (شفافیت مالی) فراهم می سازد بدین ترتیب ارتقای قابلیت نظام مالی کشور و شفافیت در گزارشگری مالی بخش دولتی در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تسهیل تصمیم گیری، نخستین و مهمترین هدف این مقاله است.

1- inter peiod Equity

2- inter peiod Equity

سایر اهداف بازنگری در نظام حسابداری دولتی عبارتند از:

- ۱- زمینه سازی و تسهیل تغییر نظام بودجه‌ریزی فعلی به بودجه‌ریزی عملیاتی
- ۲- بررسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی با تاکید بر مولفه‌های کارایی اثر بخش - صرفه اقتصادی پاسخگویی و شفافیت مالی
- ۳- افزایش انضباط مالی دولت وصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات
- ۴- تسهیل تصمیم‌گیری و مدیریت اثربخش دارایی‌های و بدهی‌های دولت (شفافیت مالی)

### روش تحقیق

پژوهش حاضر کیفی است با توجه به مسئله تحقیق و هدف تحقیق جهت‌گیری این تحقیق کاربردی است. استراتژی پژوهش نیز اقدام پژوهی است که سعی در حل مشکلات اجرای شفافیت مالی در پاسخگویی، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و همچنین اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. در این تحقیق سعی شده است موانع و مشکلات در اجرای بودجه‌ریزی در سازمان‌های دولتی (ایران) شناسایی و در جهت شفافیت مالی/تحقق مسئولیت پاسخگویی اطلاعات لازم از طریق مطالعات اینترنتی، کتابخانه‌ای، مطالب مشابه حوزه استقرار و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی تعهدی در دستگاه‌های اجرایی و راهکارها و پیشنهادها برون رفت از آن جمع‌آوری شود. در این تحقیق سعی شده است موانع و مشکلات در اجرای بودجه‌ریزی در سازمان‌های دولتی (ایران) شناسایی و در جهت شفافیت مالی/تحقق مسئولیت پاسخگویی اطلاعات لازم از طریق مطالعات اینترنتی، کتابخانه‌ای، مطالب مشابه حوزه استقرار و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی تعهدی در دستگاه‌های اجرایی و راهکارها و پیشنهادها برون رفت از آن جمع‌آوری شود.

### چارچوب نظری تحقیق

مسئولیت پاسخگویی، به ویژه در حوزه پاسخگویی مالی، با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت رابطه داشته است. اگر چه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به اندازه کافی تقویت شده است. اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. مسئولیت پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که نخستین بار توسط ایجیری (1984) معرفی گردیده هدف حسابداری ایجاد یک سیستم حسابداری مناسب جریان اطلاعات پاسخگو و پاسخ خواه است. در سیستم حسابداری تعهدی، تاکید بیشتری بر اثر بخشی و نتایج عملکرد بوده و مدیران مسئول هزینه‌های کامل عملیات هستند. همچنین، سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند.

افزون بر این مسائل، می‌بایست اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان خود و تقویت مدیریت مالی در بخش خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های گوناگون می‌شود رفیعی (1387) بر این اساس بسیاری از صاحب‌نظران معتقدند که به کارگیری حسابداری متعهد در بخش عمومی با توجه به مزایای آن امری ضروری است (بارت 1993) به علاوه برخی از محققین نیز ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در حسابداری دولتی ایران را محرز دانسته‌اند.

### بودجه‌ریزی عملیاتی اهداف مزایا و موانع آن در ایران

در ادامه ابتدا توضیحاتی در مورد بودجه‌ریزی متداول و نیز بودجه برناه‌ای ارائه می‌شود تا درک بودجه‌ریزی عملیاتی آسان تر باشد. بودجه متداول با بودجه سنتی بودجه‌ای است که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌گردد. در این روش نوع و ماهیت هزینه‌ها مشخص می‌شود اما اینکه هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت باشد مشخص نمی‌شود. این روش بدلیل سادگی عدم ابهام و توانایی کنترل هزینه‌ها در مقایسه با سال‌های قبل و مشخص کردن داده‌های هزینه‌بر، بیش تر مورد استفاده بوده است اما با افزایش روز افزون وظایف دولت‌ها در امور

اقتصادی و اجتماعی اهمیت خود را از دست داده و کاربردی ندارد. برای بودجه عملیاتی تعاریف متفاوتی وجود دارد اما به طور کلی براساس پژوهش دو کارشناس اقتصاد و عضو هیات علمی دانشگاه علوم طباطبایی، بودجه‌ی عملیاتی، روشی برای تخصیص منابع به منظور دست‌یابی به اهداف، برنامه‌ها و نتایج ارزیابی شده است. در این روش منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوب کارا و اثر بخش تخصیص می‌یابد.

به عبارتی، عوامل صرفه‌جویی و اثر بخشی به ابعاد نسبی بودجه ریزی سنتی اضافه می‌شود بودجه‌ی عملیاتی روشی برای تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف برنامه‌ها و نتایج ارزیابی شده است هدف نهایی بودجه‌ی عملیاتی یاری رساندن به اتخاذ تصمیمات عاقلانه در خصوص تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج قابل انتظار دستگاه را طی زمان منعکس می‌کند.

### فواید بودجه‌ی عملیاتی

- ۱- در این نظام میان خروجی فعالیت‌ها و اقدامات دستگاه‌ها و مأموریت‌ها و وظایف کلان دولت ارتباط روشنی برقرار می‌شود
- ۲- پیامد فعالیت‌ها و اقدامات دستگاه‌ها بر روی اقتصاد کشور و میزان اثرات آن اندازه‌گیری و مدیریت می‌شود.
- ۳- تعریف خروجی‌ها در قالب شاخص‌های اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت کالاها و خدمات ارائه شده در مقایسه با آنچه در بخش خصوصی انجام می‌شود.
- ۴- در برگیرنده‌ی شاخص‌های شفاف عملکردی و نظام‌های ارزیابی عملکرد
- ۵- در برگیرنده پاسخگویی در سطح بالاتر به همراه پاداش‌ها و مجازات‌های مربوط
- ۶- مسئولیت‌پذیر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تاثیر می‌گذارد.

### تحقق بودجه‌ی عملیاتی

تحقق بودجه‌ی عملیاتی مستلزم انجام این اقدامات است.

- ۱- هدف‌گذاری کمی و قابل سنجش در راستای تحقق اهداف آرمانی (چشم‌انداز بلند مدت)
- ۲- تعیین شیوه‌های گوناگون برای رسیدن به اهداف
- ۳- اولویت‌بندی اهداف
- ۴- طبقه‌بندی و تعریف برنامه‌ها، فعالیت‌های واحدهای سازمانی در قالب اهداف استراتژیک و مأموریت‌های سازمان.
- ۵- تعیین قیمت تمام‌شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه مربوطه
- ۶- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هوشمند و عملیاتی براساس تعیین برنامه‌ها کمیت‌ها و تعیین قیمت تمام‌شده خدمات
- ۷- توزیع منابع در چارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچکترین واحد سازمانی
- ۸- تنظیم تفاهم‌نامه‌های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه‌ها
- ۹- اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرایندها و انجام اصلاحات اداری مالی و استخدامی به منظور تحقق اهداف تعیین شده.

۱۰- تعیین نظام‌های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل فرایند انجام وظایف

۱۱- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهم‌نامه

۱۲- دریافت گزارش‌های عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و استراتژیک و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه‌های بعدی

### سیر مراحل بودجه‌ی عملیاتی در ایران

سابقه پاسخ‌خواهی و طلب بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی‌گردد اولین بودجه‌ی تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ شمسی) در دوره‌ی دوم قانون‌گذاری تهیه و تقدیم مجلس شد از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه

سالانه دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌بندی شده است. که یکی از محورهای اساسی این اصلاح تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی است. در جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه بندی های بودجه ای از بودجه سال ۱۳۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد، به گونه ای که مفاهیم اساسی بودجه‌بندی مانده درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سال های گذشته شد.

### موانع و چالش های بودجه‌بندی عملیاتی در ایران و برخی راهکارها

در ایران بودجه‌بندی عملیاتی به راحتی قابل اجرا نیست چر که که اشکالات بودجه نویسی در ایران مجموعه نظام های اداری، اجرایی و تصمیم گیری کشور را در بر می گیرد. تصمیم گیری بودجه توسط دو قوه قابل تجزیه و تحلیل است. ابتدا در مجلس شورای اسلامی و بعد در قوه مجریه، از یک سو دولت خود را ملزم به اختصاص اعتبارات بیشتری می داند و از سوی دیگر نمایندگان مجلس با توجه به اینکه مصالح مملکتی را در نظر می گیرند بایستی پاسخگوی نیازهای منطقه ای باشند. اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی شروط به این است که دستگاه های اجرایی دارای چشم اندازه و برنامه مدرن درازمدت باشند و برنامه ی اجرایی آن ها به صورت عملیاتی تنظیم شود. برای تدوین یک نظم بودجه‌بندی عملیاتی در ایران ابتدا باید سیستم حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تغییر پیدا کند که این موضوع خود نیازمند ایجاد بستر و شرایط مناسب توسط بدنه ی مالی کشور است.

از دیگر مشکلاتی که وجود دارد این است که بودجه هم انعطاف ناپذیر است و هم بی ثبات، دولت ها نیز استراتژی و هدف مشخصی برای هزینه کردن منابع اصلی درآمد ندارند و همچنین اطلاعات آماری مورد نیاز نیز در دسترس نیست. همچنین در کشور ما برنامه ریزی در مرحله اجرا با مشکلات بسیاری مواجه است که یکی از دلایل آن وجود فاصله بین نظام تصمیم گیری بدون توجه به الزامات اجرایی، قوانینی را به تصویب می رساند که در مرحله اجرا با مشکل مواجه می شود. در بسیاری از موارد کارشناسان بودجه دستگاههای اجرایی شاهد بوده اند که به نظرات و آمار و ارقام پیش بینی شده توسط آنان توجهی نمی شود و در نتیجه دستگاههای مختلف همواره به متولیان بودجه ریز به جای اینکه به عنوان بازوی مشورتی و هدایت کننده نگاه کنند، مانند مانعی محکم در راه تحقق اهداف شان برای رسیدن به برنامه نگاه می کنند. از دیگر چالش ها عدم تولید و اشاعه ی دانش بودجه‌بندی و برنامه ریزی در کشور است به گونه ای که در کشور بیش از اینکه متخصص بودجه‌بندی داشته باشیم، تقسیم کننده ی بودجه داریم.

بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم برخورداری از تخصص های جدید است. تحولات بودجه‌بندی براساس برنامه های کوتاه مدت در جهان به ما می گوید اگر قرار است مدیر اجرایی پاسخ گوی عملکردش باشد پس ضروری است که اختیار عمل را به او داده و او نهادهای مورد نظرش را انتخاب کند. از دهه ۱۳۳۰ که ایران به طرف برنامه ریزی توسعه گرا حرکت کرد، گرایش برنامه ریزان به طرف رسیدن به اهداف برنامه بود و تلاش می شد که هزینه های اجرایی برنامه از راه های مختلف تامین گردد و اگر کمبود منابع وجود داشت فرض براین بود که کارهایی که اولویت کم تری دارند در دسترسی به اهداف برنامه حذف شوند. برای تخصص منابع به اولویت لازم است که اهداف برنامه ی ۲۰ ساله که همان اولویت های کشور است به گونه ای آشکار و ملموس روشن می شود. مثلاً برقراری امنیت از جمله وظایف حاکمیتی دولت است که در نظام بودجه‌بندی عملیاتی ابتدا باید شاخص های کمی مربوط به آن مشخص شوند. تا قیمت تمام شده محصول را بتوان محاسبه کرد.

در مرحله بعد نیز باید نهادهای مورد نیاز برای بدست آوردن محصول مورد نظر کمی شود. همچنین طراحی الگوی برنامه ریزی برای کشور ایران و بودجه‌بندی در راستای اهداف برنامه نهادی نیاز پیدا می کند که همزمان نکات زیر را سامان دهد:

۱- برقراری انضباط مالی دولت

۲- تخصیص منابع به اولویت ها

۳- ایجاد کارایی عملیات

انضباط مالی بستگی به بودجه‌بندی دارد و بعد از اجرای بودجه در هر سال باید دیوان محاسبات و تفویض بودجه دقیقاً اعلام کند پیش بینی درآمد و برآورد هزینه چه قدر صحیح بوده و دخل و خرج کشور از این پیش بینی و برآورد چه تصویری به ما



نشان می دهد. یکی از دشواری های اساسی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بخش عمومی، و کمبود انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است. این مورد به اندازه ای اهمیت دارد که کشور پیشرفته ای مثل اسپانیا نیز بعد از تغییر نظام حسابداری بخش عمومی، بدلیل کمبود نیروی حسابداری متخصص با مشکلات بزرگی روبه رو شد. لذا قبل از انجام اصلاحات در بخش عمومی، اطمینان از وجود حسابداران حرفه ای و کفایت و تخصص آنها می تواند مشکلات ناشی از پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی را بر حداقل برساند. در نتیجه بعد از آنکه طرح اصلاحات در بخش عمومی از سوی مقام های دولتی و مدیریتی تایید و اجرایی شد، باید نسبت به آموزش و استخدام نیروی حسابداری متخصص که از ویژگی های بخش عمومی آگاهی دارند، اقدام شود. (باغومیان و نقدی ۱۳۹۴)

پیاده سازی سیستم تعهدی به سادگی امکان پذیر نیست بلکه نیازمند صرف زمان و هزینه بوده و تعهدات سیاسی با ثبات و مداومی را می طلبد. بطور مصداقی کشورهای توسعه یافته گاهی پس از ۱۰ سال و با تدوین برنامه های منسجم حسابداری تعهدی را به مرحله اجرا گذاشته اند. شایان ذکر است این چالش ها علاوه بر چالش های عمومی اشاره شده و مختص به نظام مالی ایران بوده و پاره ای از این موارد مربوط به تعدادی معدودی از دستگاههای اجرایی کشور (به لحاظ ساختار و وظایف) می باشد، و از آن جایی که استانداردهای بخش عمومی و به طبع، نظام حسابداری تعهدی در بر گیرنده بخش عمومی و دولت خواهد بود لذا ارائه و افشاء ایرادات و چالشها به منظور رفع آنها خواهد بود.

#### راهکار پیشنهادی جهت حل چالش ها و مشکلات موجود

اشکالات و ایرادات طرح شده ممکن است بخشی از چالش های سیستم فوق بوده و یا فقط در بعضی از دستگاههای اجرایی قابل مشاهده باشد. به عبارتی شمولیت عام نداشته باشد علی الحال با توجه به اینکه استانداردهای بخش عمومی و سیستم حسابداری تعهدی می بایست به صورت واحد و قابل اجرا در همه دستگاههای اجرایی کشور و بخش عمومی قابلیت اجرا و استفاده داشته باشد و همچنین امکان گزارشگیری های منطبق با استاندارد مهیا شود، پیشنهاد می گردد.

الف- کمیته یا شورای ۵ نفره ای به عنوان شورای راهبردی اداره هماهنگی و روش های حسابداری انتخاب گردد و این شورا ترجیحاً از ذیحسابان و مدیران معاونت نضارت مالی انتخاب شده تا به انجام وظایف ذیل در اسرع وقت شروع به کار نمایند

۱- بازنگری در سر فصل های حسابهای کل علی الخصوص حسابهای معین در راستای ساده سازی و موجر نویسی با رویکرد اجرایی

۲- تنظیم و ارائه کدینگ های واحد با قابلیت انعطاف پذیری برای استفاده سهمیه دستگاه های اجرایی بخش عمومی کشور.

۳- طراحی و ایجاد بستر مناسب جهت اقدام وزارت دارایی بابت تهیه و ارائه نرم افزار مالی واحد و یا حداقل تعیین معیارها و ضوابط این نرم افزارها و یا تأیید صلاحیت نرم افزارهای موجود در بازار.

۴- رفع نواقصی برخی از ثبتهای حسابداری در دفاتر در سطح معین و کل با رویکرد اجرایی

ب: شایان ذکر است کمیته مذکور قطعاً به تنهایی توانایی رفع نواقص فوق را نخواهد داشت. لذا ضروری است با ایجاد چند گروه مشورتی و تخصصی شامل از ذیحسابان دستگاههای اجرایی ملی و استانی و صاحب نظران این رشته و مهمتر از همه ایجاد بستر مناسب جهت استفاده از نظرات، پیشنهادات و انتقادات یکی از مراکز علمی و دانشگاهی، ترجیحاً تهران علامه طباطبایی و یا حتی سایر بخش های عمومی بهره مند گردد.

#### نتیجه گیری

پاسخگویی دولت به ملت و ایجاد شفافیت مالی، به همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات اقتصادی، از مهمترین اهداف نظام حسابداری دولتی می باشد. تجربیات نیم قرن اخیر نشان داده است تحقق اهداف فوق بدون بهره گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری بر این چارچوب نظری امکان پذیر نمی باشد. اجرای استانداردهای ملی مستلزم تغییر مبنای حسابداری کشورمان از مبنای نقدی به مبنای تعهدی می باشد. این تغییر یا به بیان بهتر تحول، مستلزم آموزش نیروی انسانی در سطح وسیع، اصلاح برخی از قوانین، توسعه زیر ساخت های ارتباط و تکنولوژیک و... می باشد. آنچه



که از طرح مطالب مندرج در بیان مسئله و مبانی تئوری و اهداف حسابداری تعهدی و بودجه بندی عملیاتی استنتاج می شود این است که تغییر نظام دولتی از نقدی به تعهدی بدون شک یک گام مهم و موثر در اداره کشور و افزایش توان پاسخگویی و ایجاد شفافیت در صورت های مالی کشور بوده و الزام انجام آن بیش از هر زمان دیگر ضرورت دارد، لذا دست یابی و فائق آمدن در این مسیر یکی از مهم ترین دستاوردهای بخش مالی و محاسباتی کشور بعد از انقلاب خواهد بود.

بنابراین با توجه به پیچیدگی و حساسیت موضوع وظیفه هر یک از مسئولین و دست اندازان و مقامات محترم اجرایی کشور در حمایت از این پروژه لازم و ضروری به نظر می رسد. آنچه که از طرح مطالب مندرج در بیان مسئله و مبانی تئوری و اهداف حسابداری تعهدی و بودجه بندی عملیاتی استنتاج می شود این است که تغییر نظام دولتی از نقدی به تعهدی بدون شک یک گام مهم و موثر در اداره کشور و افزایش توان پاسخگویی و ایجاد شفافیت در صورت های مالی کشور بوده و الزام انجام آن بیش از هر زمان دیگر ضرورت دارد، لذا دست یابی و فائق آمدن در این مسیر یکی از مهم ترین دستاوردهای بخش مالی و محاسباتی کشور بعد از انقلاب خواهد بود. بنابراین با توجه به پیچیدگی و حساسیت موضوع وظیفه هر یک از مسئولین و دست اندازان و مقامات محترم اجرایی کشور در حمایت از این پروژه لازم و ضروری به نظر می رسد. در پایان می توان چنین نتیجه گرفت که اهمیت و جایگاه ویژه که در چارچوب های نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای دموکراتیک به مسئولیت پاسخگویی اختصاص یافته این مفهوم را به اصلی ترین عامل ارزیابی نظام های حسابداری و گزارشگری مالی دولت تبدیل کرده است.

نکته مهم اینجاست که این بررسی واکای بودجه ای میسر نمی گردد مگر با اجرای نظام بودجه یزی عملیاتی چرا که ایجاد ارتباط منظم و سیستماتیک بین اهداف و فعالیت های عملیاتی از یکسو و منابع و مصارف بودجه ای از سوی دیگر، که امکان سنجش و ارزیابی کیفیت استفاده از منابع برای دستیابی به اهداف را مشخص می نماید، صرفاً توسط نظام بودجه یزی عملیاتی مقدور می باشد، از طرف دیگر وجود نظام حسابداری تعهدی کامل یک فرض ضروری و پیش نیاز مهم جهت استقرار نظام بودجه یزی عملیاتی است چه آنکه دستیابی به اهداف و مزیت های نظام بودجه یزی عملیاتی خود مستلزم آگاهی از قیمت تمام شده هر یک از خدمات و فعالیت ها می باشد. تا منابع و مصارف مربوط به هر یک از این فعالیت ها و اقدامات دستگاههای اجرایی براساس مبنای قیمی و هزینه سرانه تعیین و برآورد گردد. بر این اساس تعیین قیمت تمام شده و یا هزینه سرانه هر یک از فعالیت های دستگاههای دولتی نیز خود نیازمند وجود نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی کامل است.

شهروندان جامعه ای که حقوق اقتصادی خود آگاهی دارند، خواهان پاسخ گویی کارایی و اثربخش و صرفه اقتصادی طرح ها و برنامه هستند. چنین جامعه ای روش های غیر شفاف و سنتی بودجه یزی را نمی پذیرند و خواستار ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه های استفاده کننده از بودجه به نهاد قانونگذار هستند.

بودجه ریزی عملیاتی یکی از راه های تقویت مسئولیت پاسخگویی است. برای پیاده سازی بودجه یزی عملیاتی در ایران ابتدا لازم است تعریف جامعی از آن بشود و کلیه ی دست اندازان مربوطه تحت آموزش های لازم قرار گیرند و هدف از این تغییر نیز برای آنها روشن شود. بهره گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از اهداف سازمان، تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرح ها و برنامه ها و موارد دیگر از راهکارهای است که می توان برای برخورد با مشکلات موجود در ایران در زمینه ی بودجه نویسی و اجرای بودجه به کار برد. این موضوع مستلزم فعالیت کارشناسی است و همکاری همه مسئولان است.

این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش شفافیت مالی منجر می شود.

این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش مسئولیت پاسخگویی مالی منجر می شود.

این نتایج با یافته ای باباجای (1385) هماهنگی داشت، وی نشان داد نظام حسابداری و گزارشگری مالی با مبنای تعهدی در ادای مسئولیت پاسخگویی که نقش آن به دلیل افزایش مطالبات شهروندان مبنی بر حق پاسخ خواهی روز به روز پر رنگ تر می شود، جایگاه ویژه ای دارد. این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش مسئولیت پاسخگویی

عملیاتی منجر می شود. با اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی امکان ارزیابی اثر بخشی به منظور افزایش مسئولیت پاسخگویی عملیاتی وجود نداشت که باید ضمن بررسی دلایل آن، نسبت به تقویت در حوزه پاسخ گویی عملیاتی تدابیری اتخاذ گردد. بررسی و تقویت در این حوزه شامل سه مؤلفه کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می شود. این مطالعه نشان داد اجرای نظام مالی با مبنای تعهدی سبب افزایش شفافیت مالی و تحقق سطح مسئولیت پاسخ گویی (مالی و عملیاتی) منجر می شود.

## منابع

- ۱- امیدی، حسن بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالشهای پیش رو همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری در سال ۱۳۹۴
- ۲- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۶
- ۳- باباجانی، جعفر، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی
- ۴- باباجانی، جعفر، ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور، شماره ۴، ۱۳۸۵
- ۵- رفیعی، افسانه (۱۳۸۷)، "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی"، حسابرس، شماره ۴۰، صص ۹۱-۸۶.
- ۶- کردستانی، غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی (۱۳۸۸)، "بررسی عوامل موثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸
- ۷- مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، فصلنامه حسابرس، شماره ۷.
- ۸- "چشم انداز آینده حسابداری و بودجه بندی عملیاتی در ایران" زارعی ۱۳۸۶
- ۹- "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی" رفیعی
- ۱۰- "مروری جامع بر حسابداری مالی" دکتر نوروش

1- Ijiri, Yuji, on The Accountability-Based conceptual Frame – Work, Journal of

Accounting and Public Policy, 2,75-81, 1983, Elsevier Publishing Co, inc

2- Governmental Accounting Standards Board(GASB), 1987, Objectives of Financial Reporting, Concepts No 1, Stamford.

3- Federal Accounting Standards Advisory Board Objectives of Financial Reporting, Concepts No 1,1993.

4- (GASB), Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards 1993.

5- Barret, P.(1993). "Managing in an Accrual Accounting Environmental", paper Presented to RIPA Conference, Conberra, Feb.26.

6- Boxall "The Revolution government Accounting" Australiancpa April 1998.

7- Nazari F, Vakilifard H. Factors affecting the implementation of accrual accounting in the institutions affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. Health Accounting 2011; 1 (1): 125-11 [In Persian]

8- Barton A. Accrual accounting and budgeting systems issues in Australian governments , Australian Accounting Review. Accounting & Tax Periodicals, 2007; 75: 3-17

9- Babajani J. Government accounting and financial reporting capacity assessment accountability system of the Islamic Republic of Iran. Accounting Studies 2005; 6: 27-54 [In Persian]

10- Babajani J. Necessitates the use of accrual accounting in the public sector and the public sector for use in Iran. Noor Peik 2007; 5 (4): 4-26 [In Persian]