

# تحول‌های بودجه‌بندی

و

## حسابداری بخش عمومی



دکتر غلامرضا کردستانی  
علی آشتاب

### مقدمه

بودجه و حسابداری هر دو به‌عنوان خرده‌نظام‌های درون یک نظام پاسخگویی، در ارتباط و تعامل با یکدیگر قرار می‌گیرند. ارتباط و تعامل این دو خرده‌نظام با یکدیگر از ویژگی‌های ساختاری محیط فعالیت‌های حاکمیتی و نقشی که در فرایند مسئولیت پاسخگویی ایفا می‌کنند، ناشی می‌شود. به بیان دیگر، هنگامی که بودجه مبنای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و اقتصادی قرار می‌گیرد، حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یک خرده‌نظام فعال در نظام پاسخگویی، ابزار لازم را برای ایفا و ارزیابی این مسئولیت فراهم می‌کند. بنابراین، نه‌تنها حسابداری و گزارشگری مالی تحت تأثیر بودجه‌بندی قرار می‌گیرد، بلکه هر دو نظام متناسب با نقشی که در فرایند مسئولیت پاسخگویی ایفا می‌کنند، تحت تأثیر نظام پاسخگویی قرار دارند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲). بدین‌وسیله تقاضا برای ارتقای نظام پاسخگویی، تحول‌های بودجه‌بندی و حسابداری را در پی داشته که ناشی از شرایط کلان اقتصادی دولت‌ها بوده است.

با توجه به بروز بحران بدهی خارجی و ناتوانی کشورهای در حال توسعه و بدهکار در بازپرداخت اصل و فرع وام‌های دریافتی در سه دهه اخیر، تأثیر افزایش شدید بهای انرژی در این کشورها، گسترش فساد و تعمیق شکاف‌های اقتصادی و همچنین پیدایش برخی نظریه‌های اقتصادی جدید و تردید در اصلت حاکمیت دولت، بازنگری در اصول و سازوکار مدیریت بخش عمومی ضروری به‌نظر می‌رسد. بحران مالی جهانی و مسئله



اجرای هدفها و برنامه‌های دولت، ایجاد زمینه‌ای برای ارزیابی و نظارت دقیق بر تحقق هدفها و برنامه‌های دولت و کنترل و نظارت بر وصول درآمدها و چگونگی هزینه‌های دولت در اداره امور کشور پاسخ می‌دهد. مفهوم بودجه همگام با تکامل دولت‌ها و پیچیده‌تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است (اردکانی و همکاران، ۱۳۸۹).

نظام بودجه‌بندی کشورها با مفهوم مسئولیت پاسخگویی رابطه بسیار نزدیکی دارد؛ بنابراین بررسی سیر تکاملی بودجه‌بندی و ارتباط آن با این مفهوم، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. در یک تحلیل اجمالی از به‌کارگیری نظام‌های بودجه‌بندی در کشورهای دارای رژیم‌های سیاسی پارلمانی، چنین استنباط می‌شود که سیر تطور بودجه‌بندی از سنتی تا عملیاتی، با تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی همراه بوده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

نظام‌های سنتی بودجه‌ریزی به‌جای تمرکز بر نتایج حاصل از برنامه‌های دولت، به‌طور عمده بر تخصیص منابع و کنترل ورودیها متمرکز بوده‌اند و عملکرد واحدهای مصرف‌کننده بودجه و نتایج عملی حاصل از تخصیص بودجه را مدنظر نداشته‌اند. نظام حسابداری دولتی سنتی نیز به‌عنوان ابزار کنترل چنین بودجه‌ای، به‌جای تمرکز بر خروجیها و نتایج حاصل از مصرف

تأمین مالی دولتها نیز بر اهمیت تحولات اخیر بودجه‌بندی و حسابداری بخش عمومی افزوده است. در راستای بررسی تحول‌های بودجه‌بندی و حسابداری، پرسشهایی به‌شرح زیر مطرح می‌شوند (Jones et al., 2013):

۱- جنبه‌های فنی تحول‌های حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی کشورهایی که چنین تحول‌هایی را شروع کرده‌اند یا در جریان آخرین مرحله از اجرای آن هستند، چیست؟

۲- به‌طور کلی، تحلیل مقایسه‌ای تحول‌های بودجه‌بندی و حسابداری کشورها بیانگر چیست و چه تفاوتی بین آنها وجود دارد؟ دولت‌ها، نهادهای یگانه‌ای هستند که دارای اقتدار و مسئولیتهای لازم در یک کشور می‌باشند. پول در قلب همه نهادهای وجود دارد و بودجه طرح مقداری کامل و مشروع به‌منظور استفاده از منابع دولت در دوره‌های معین است؛ یعنی بودجه بیانگر اقتدار دولت‌ها در امور مالی است و این در حالی است که ادبیات حسابداری به‌ندرت این موضوع را به‌صورت مستقیم مورد خطاب قرار داده است (Jones et al., 2013). بودجه‌بندی برای دولتها مسئله حسابداری نبوده که به‌وسیله حرفه حسابداری یا نهادهای استانداردگذار مستقل از حرفه تعریف شود، بلکه بودجه قوانین و میثاقهای خاص خود را دارد و پیامد آن حسابداری بودجه‌ای است. از دهه ۱۹۸۰، حرفه حسابداری و نهادهای استانداردگذار بر نفوذ بااهمیت در تئوری و عملکرد جهانی حسابداری تأکید داشتند؛ ولی تأکید این نفوذ تنها روی حسابداری بوده است (Jones et al., 2013).

در ادامه، تحول‌های اخیر بودجه‌بندی و حسابداری و ارتباط آنها با یکدیگر بررسی شده و نمونه‌ای از چنین نظام‌هایی در چهار کشور فرانسه، آلمان، انگلیس و آمریکا و مقایسه‌ای از آنها مطرح و در نهایت به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

### تحول‌های بودجه‌بندی بخش عمومی

بودجه‌ریزی بعد از پیدایش حکومت‌های پارلمانی به‌وجود آمد. یعنی، آغاز کار بودجه‌نویسی به زمانی برمی‌گردد که با دگرگونی و یا اصلاح ساختار دولت‌ها، بودجه‌نویسی و حق مسلم نظارت مردم بر اموال عمومی به‌صورت کنترل درآمدها و هزینه‌های دولتی از سوی نمایندگان خود دایر شد. بودجه و بودجه‌ریزی به نیازهایی نظیر پیش‌بینی درآمدها و تخصیص منابع برای

بودجه‌ریزی عملیاتی

رابطه میان

میزان وجوه تخصیص یافته

به هر برنامه با

نتایج به‌دست آمده از

اجرای آن برنامه را

نشان می‌دهد

## نظام بودجه‌بندی کشورها

### با مفهوم

### مسئولیت پاسخگویی

### رابطه بسیار نزدیکی

### دارد



توجه خود را روی تغییرهای افزایشی متمرکز می‌کنند؛ یعنی اساس کار بر مبنای اعتبارات سال قبل است که در سال بعد، تغییرهای حاصل از نرخ تورم، تعدیل قیمت کالا و خدمات، برآورد و توسعه عملیات کمی و کیفی به آن اضافه می‌شود (سعیدی، ۱۳۸۴).

#### بودجه‌ریزی برنامه‌ای

بودجه برنامه‌ای بودجه‌ای است که در آن اعتبارات سازمانهای دولتی بر حسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیتهایی که آنها باید در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به هدفهای خود انجام دهند، پیش‌بینی می‌شود. در بودجه برنامه‌ای مشخص می‌شود که دولت و دستگاههای دولتی در سال جاری بودجه‌ای، در درجه اول چه هدفها، وظایف و مقاصد مصوبی دارند و در درجه دوم برای رسیدن به هدفها و مقاصد مذکور باید چه برنامه‌ها، عملیات و فعالیتهایی را با چه میزان اعتبارات انجام دهند (Gordan & Sellers, 2002).

#### بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (اولویت‌گرا)

بودجه‌بندی بر مبنای صفر، تعدیل مجدد هر فعالیت از مبنای

منابع، تنها بر ورود و خروج وجه نقد و رعایت بودجه و قوانین تمرکز داشته است (Jones et al., 2013).

از سال ۱۹۸۴، سلسله مطالعاتی به منظور مقایسه و بررسی تطبیقی نظام‌های بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی انجام گرفت که به تدریج به ظهور الگویی برای ارزیابی تحول در این نظامها منجر شد. لادر (Luder)، از برجسته‌ترین محققانی است که سالها موضوع تحول در نظام حسابداری دولتی را مورد کنکاش قرار داده و الگویی با عنوان الگو اقتضایی نوآوری در حسابداری دولتی را پیشنهاد کرده است (رفیعی، ۱۳۹۰). الگوی عرضه‌شده از سوی لادر در سالهای بعد تعدیل‌های فراوانی پذیرفته و به تدریج تکامل یافته است. هدف این الگو، تبیین تأثیر ویژگیها و متغیرهای محیطی بر نظامهای حسابداری دولتی و اصلاح این نظامها و مناسب بودن عوامل مؤثر به عنوان بستری برای نوآوری و اصلاح در این عرصه است (Luder, 2001).

از سوی دیگر، رشد و توسعه دولت‌ها و افزایش وظایف آنها باعث شده که نظامهای بودجه‌ریزی کارایی خود را از دست دهند و به منظور رفع نیاز دولت‌ها، نظامهای بودجه‌ریزی یکی پس از دیگری به وجود آیند و سیر تکاملی خود را طی کنند. بنابراین برای تغییر تنظیم و تخصیص بودجه لازم است ساختار و محتوای اطلاعاتی بودجه نیز تغییر کند. از آنجایی که آشنایی با نظام‌های بودجه‌بندی و مأموریت‌ها و هدفهایی که هر یک دنبال می‌کنند، به درک صحیح سیر تطور مسئولیت پاسخگویی عمومی و تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت کمک می‌کند، انواع بودجه‌بندی در نهادهای بخش عمومی به صورت خلاصه و در ادامه تشریح می‌شود.

#### بودجه‌ریزی متداول (سستی)

بودجه‌ای است که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌شود. در این روش، نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده شده، ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و منظور یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است (باباجانی، ۱۳۸۷).

#### بودجه‌ریزی افزایشی (خطی)

طبق این روش، بودجه‌ریزان با قبول بودجه سال گذشته،

می‌گردند. در مرحله بعد، هزینه‌های لازم برای اجرای فعالیتهای یادشده برآورد می‌شود و در نهایت، درآمدها برای انجام هزینه‌های دولت، پیش‌بینی می‌شود (Sastry & King, 2005). **جدول ۱** خلاصه‌ای از ویژگیهای هر نظام بودجه‌بندی را نشان می‌دهد.

### مبنای مورد استفاده در بودجه‌بندی

نظام‌های بودجه‌بندی براساس مبنای مورد استفاده در بودجه به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

#### بودجه‌بندی بر مبنای نقدی

در این شیوه بودجه‌بندی، اعتبارات بر مبنای نقدی پیش‌بینی می‌شود و محدودیت‌های پرداخت را معین می‌کند. بودجه نقدی برای کنترل مخارج و تطبیق آن با مقررات مناسب است. تأمین اعتبار و پرداخت از جمله کنترل‌هایی است که بر مبنای مجوزهای قانونی صورت می‌گیرد (Schiavo- Compo & Tommasi, 2005).

#### بودجه‌بندی بر مبنای تعهدها<sup>۱</sup>

در این شیوه بودجه‌نویسی، اعتبارات، محدودیت‌های پرداخت

صفر است و برای هر فعالیت و یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا خیر؟ در بودجه‌بندی بر مبنای صفر، هزینه‌ها به‌جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می‌شوند. با چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد (Scarlett, 2005).

#### بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به‌همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه با نتایج به‌دست‌آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخص مخارج انجام‌شده در هر برنامه، باید مجموعه مشخصی از هدفها تأمین شود (پناهی، ۱۳۸۶).

#### بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت

در این نوع نظام، در اولین مرحله هدفهای اساسی و مورد نظر دولت اولویت‌بندی و تعیین می‌شود. سپس با تجزیه و تحلیل‌های لازم به‌منظور دستیابی به این هدفها، فعالیتهای مورد نظر شناسایی

### جدول ۱- مقایسه ویژگیهای انواع تکنیکهای بودجه‌ای

ویژگی	نظام بودجه‌بندی سنتی یا متداول	نظام بودجه‌بندی افزایشی	نظام بودجه‌بندی برنامه‌ای	نظام بودجه‌بندی عملیاتی	نظام بودجه‌بندی بر مبنای صفر	نظام بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت
محتوا	هزینه‌ها بر مبنای اقلام ورودی سال گذشته	هزینه‌ها بر مبنای هریک از اقلام ورودی	هزینه‌ها در قبال مجموعه‌ای از فعالیت‌ها در راستای یک هدف خاص	ارائه زنجیره‌ای نتیجه‌محور برای دستیابی به یک هدف خاص	هزینه‌ها در قبال هدفهای در نظر گرفته‌شده برای دستیابی به آنها	خرجی محور و هزینه‌ها در راستای انجام فعالیتها
شکل	گذشته‌نگر و در راستای دستیابی به هدفهای منظور شده در سال قبل	دروندهای سرمایه‌ای و عملیاتی خریداری شده	هزینه‌ها برای برنامه‌ها	داده‌هایی در مورد درونداها، ستاندها، تأثیرها و دستیابی به هر هدف	آینده‌نگر، با فرض دستیابی به‌طور صددرصد به هدفها	هزینه‌ها بر مبنای فعالیتها و در راستای تحقق هدفها
گرایش	گذشته‌نگر و اعمال کنترل بر درونداها با توجه به سال پایه	کنترل دروندا	اعمال کنترل بر درونداها	تمرکز بر نتایج	تمرکز بر هدفها	فعالیت‌محور در راستای دستیابی به هدفها
مبنای حسابداری مورد نیاز	نقدی	نقدی یا نقدی تعدیل‌شده	تعهدی تعدیل‌شده	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی
نظام حسابداری مورد نیاز	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد

منبع: (خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰)



## پیش شرط مهم برای توسعه سیستم بودجه تبدیل سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی است

مورد توجه جدی قرار گرفت و در یک طرح دومارحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است.

دولت از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه، مکلف به انجام اقدام‌های لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی شده که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی است. ماده ۱۳۸ به صراحت و برای اولین بار به عملیاتی شدن نظام بودجه‌ریزی کشور تأکید ورزید. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با اقدامی سه مرحله‌ای اقدام به اجرای ماده ۱۳۸ نمود که مرحله اول در تهیه لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ با هدف شفاف‌سازی به اجرا درآمد و سازمان از طریق فرم‌های مربوط اقدام به جمع‌آوری اطلاعات برنامه‌ها، فعالیت‌های دستگاه‌ها، هدف‌های کمی آنها، هزینه واحد فعالیت‌ها نمود و لایحه بودجه را تقدیم مجلس شورای اسلامی کرد. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در مرحله دوم که مرحله افزایش کارایی است، به دنبال به کارگیری روش‌های هزینه‌یابی مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است تا بدین وسیله هزینه واحد فعالیت‌ها براساس فرایندها و برنامه‌ها به اجرا درآید و در مرحله سوم، هدف اثربخشی فعالیت‌های مربوط به منظور نیل به هدف‌های برنامه‌های اقتصادی دولت است (حسن آبادی و صراف، ۱۳۸۹).

### تحول‌های حسابداری بخش عمومی

بیشتر صاحب‌نظران، حسابداری بخش عمومی را ابزار اصلی انتقال از الگوی دولت مبتنی بر قدرت مطلق به الگوی دولت

و ایجاد تعهد را معین می‌کند. به بیان دیگر در این روش، اعتبارات به منزله حدود مجوزهای قانونی برای ایجاد دین ناشی از تحویل کالا یا خدمت و اجرای قراردادهای قابل پرداخت را معین می‌کند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

### بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی

در این نوع از بودجه‌بندی، اعتبارات بر مبنای تعهدی پیش‌بینی می‌شود و به همین دلیل در برخی کشورها مانند زلاندنو، اعتبارات حدود پرداخت و ایجاد تعهدها را شامل نمی‌شود. در این شیوه بودجه‌نویسی، کنترل وجوه نقد به طور مقتضی و با استفاده از نظام خزانه‌داری صورت می‌گیرد. در بودجه‌بندی تعهدی چون اطلاعات مربوط به بدهی‌ها و یارانه‌های مورد استفاده افشا می‌شوند، از مزایایی نظیر شفاف‌سازی و تشریح سیاست‌گذاری برخوردار است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

### تحول‌های بودجه‌ریزی در ایران

براساس قانون برنامه و بودجه (مصوب اسفند ۱۳۵۱)، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام بودجه برنامه‌ای است؛ بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنج ساله و برنامه‌های پنج ساله بر مبنای برنامه‌های بلندمدت تهیه شوند. اگرچه پس از تصویب قانون مزبور، کشور دارای پنج برنامه مصوب بوده است، ولی حکم یادشده هیچ‌گاه به طور کامل به اجرا در نیامده و بحث مغایرت بودجه‌های سالانه با برنامه‌های میان مدت همواره مطرح بوده و هست. از سال ۱۳۷۸، اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

داراییها و بدهیها، تمرکز صرف بر جریانهای نقدی دوره جاری، تطابق نداشتن درآمدها و هزینهها، مشکل بودن درک اطلاعات گزارشگری دریافتها و پرداختها با جزئیات بیشتر و از همه مهمتر ایفا نشدن پاسخگویی دولت در خصوص استفاده از منابع عمومی است (SAFA, 2006). تغییر از حسابداری بر مبنای نقدی به تعهدی نه تنها یک تغییر نظام حسابداری، بلکه تغییر مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸).

### ارتباط تحول‌های بودجه‌بندی و تحول‌های

#### حسابداری بخش عمومی

از جمله الزامهای مهم اصلاحات در مدیریت مالی یک کشور، فراهم کردن محیط برای اصلاحات است. طبق مطالعات صندوق بین‌المللی پول، اصلاح سازمانی آن گونه که در اصلاح نظام بودجه و حسابداری مدنظر است، در بیشتر مواقع حمایت سیاسی چندانی را به دنبال ندارد و گروههای مردمی نیز اصراری بر این اصلاحات ندارند؛ چراکه تحقق منافع این اصلاحات را بسیار دور از ذهن و پرهزینه می‌دانند. در واقع، تداوم اصلاحات نیازمند فشار سیاسی لازم است. این سازمان مؤلفه‌های محیط مناسب برای اصلاحات بودجه‌ای و متعاقب آن اصلاحات حسابداری را به شرح زیر عنوان می‌کند (زارعی، ۱۳۹۰):

۱- ثبات کافی در وضعیت دولت. هر چند بحران مالی می‌تواند خود محرک اصلاحات باشد، ولی گاهی موجب پرهیز از هرگونه تغییر در وضعیت موجود و مقاومت در برابر اصلاحات می‌شود.

۲- وجود یک چارچوب قانونی مناسب که در عین اعمال کنترل‌های بودجه‌ای، خطرهای حاصل از اعطای اختیارات گسترده‌تر به مدیران دولتی را کاهش دهد. در واقع همزمان با این آزادی عمل بیشتر، شفافیت و پاسخگویی مدیران دولتی نیز باید قانونمند شود.

۳- تأکید مضاعف بر شفافیت در امور مالی دولت که امروزه به عنوان یک پیش شرط مهم برای حاکمیت خوب و رشد اقتصادی پایدار شناخته شده و مورد تأکید قرار می‌گیرد.

مبتنی بر قدرت کنترل شده می‌دانند. در الگوی جدید، قوه مقننه از حسابداری به منظور محدود نمودن سوء استفاده از قدرت در مورد مصرف منابع عمومی، افزایش مالیات برای تأمین مخارج و تعیین ماهیت و هدف مخارج استفاده کرده است. اگرچه در الگوی جدید نیز حسابداری کماکان نقش اصلی خود یعنی کنترل رفتار مقام‌های اجرایی از سوی نمایندگان قانونی شهروندان را برعهده داشت، ولی دامنه آن وسیع تر شد؛ به نحوی که از یک سو با فراهم نمودن اطلاعات، شهروندان را از رفتار سیاسی نمایندگان مطلع می‌کرد و از سوی دیگر به اعضای هیئت داوران اجازه می‌داد که دیوان سالاری تحت سرپرستی خود را کنترل کنند.

در چنین شرایطی، دیگر هدف حسابداری دولت‌های مرکزی و محلی تنها تخصیص منابع و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت رسمی و یا گزارش ورود و خروج منابع مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها و مازاد (کسری) نخواهد بود. در شرایط جدید از حسابداری انتظار می‌رود که تصویری از عملکرد دولت‌های مرکزی و محلی و سازمان‌های تابعه در قالب گزارش‌های واقعی و منصفانه به ذینفعان داخلی و خارجی ارائه دهد. حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزار فرایند تصمیم‌گیری منطقی ذینفعان تبدیل شده و به آن‌ها کمک می‌کند که بدانند چگونه ورود و خروج منابع مالی، دارایی‌ها، بدهی‌ها، کسری و مازاد، منافع و انتظارات آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸).

حسابداری بر مبنای نقدی نیز یک نظام حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این نظام هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و ثبت خواهند شد که وجه آنها دریافت شود و هزینه‌ها نیز زمانی شناسایی و ثبت می‌شوند که وجه آنها پرداخت گردد. به دلیل سهولت گردآوری اطلاعات حسابداری بر مبنای نقدی، این مبنا از سوی دولتها در سراسر دنیا استفاده می‌شود. در این مبنا، بودجه‌ها و تخصیص‌های دولت بر مبنای نقدی است و کنترل دریافتها و مخارج به آسانی صورت می‌گیرد (فاطمی، ۱۳۹۰). با وجود مزایای یادشده، نظام حسابداری بر مبنای نقدی دارای محدودیتهایی همچون در دسترس نبودن اطلاعات



تعهدی، چنین حرکتی شاید تنها در هنگام پذیرش اصلاحات گسترده‌تر مدیریتی در بخش عمومی به‌صرفه‌تر باشد. بسیاری از هدف‌های بودجه‌ریزی عملکرد با نظام‌های حسابداری با درجاتی کمتر از تعهدی کامل، قابل تحصیل است و در شرایط خاصی برای کشورها بهتر است که در نظام حسابداری نقدی خود باقی‌مانده یا آن را ارتقا بخشند.

دو نتیجه‌گیری اساسی موضوع ادبیات بین‌المللی تطبیقی در تحولات حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی، بیانگر این است که اول در تئوری و عمل مربوط به تحولات اختلاف وجود دارد و دوم اینکه تمایلی برای حسابداری تعهدی بدون تغییر نظام حسابداری بودجه‌ای موجود، وجود دارد.

بلوندال (Blondal, 2003)، مبانی بودجه‌بندی و حسابداری برای بسیاری از کشورهای پیشرفته‌تر عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه را بررسی کرده که نتایج آن در جدول ۲ نشان داده شده است.

در تحقیق دیگر، لادر و جونز (Luder & Jones, 2003) به مقایسه ۹ کشور اروپایی در زمینه نظام‌های حسابداری و بودجه‌بندی پرداخته‌اند. روش تحقیق آنها برای هر یک از کشورهای مورد مطالعه شامل بررسی روش‌های حسابداری و بودجه‌بندی، معرفی ساختار دولت، چارچوب قانونی و نقش نهادهای استانداردگذار و حرفه حسابداری بود. در مقایسه این ۹ کشور، هدف تحلیل و تشریح زمینه تحول‌های گسترده نظام‌های حسابداری بودجه‌ای نقدی سنتی با نظام‌های تعهدی تعریف شده بود. با اینکه بررسی ۹ کشور در همه سطوح دولتی مفید بود، ولی بسیاری از تحول‌ها به جای اینکه

۴- توانمندسازی ذینفعان از جمله شهروندان، از طریق آشکار ساختن معیارهای عملکرد، سطح عملکرد مورد انتظار و تشریح اقدام‌های مورد نیاز برای بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی.

۵- استفاده از شاخص‌های کیفی به‌عنوان مکمل شاخص‌های عملکرد کمی تا پیگیری و سنجش جنبه‌های کیفی عملکرد را نیز مدنظر قرار دهد.

صندوق بین‌المللی پول توضیح می‌دهد که پیش شرط مهم برای توسعه نظام بودجه، تبدیل نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی است؛ چرا که نظام‌های حسابداری نقدی هر چند به‌لحاظ مفهومی ممکن است کامل و تمام عیار باشند و برای حسابداری مالی کفایت کنند، ولی به‌دلیل آنکه تأکید عمده آنها بر مطابقت دادن پرداختها با بودجه پیش‌بینی شده است، برای ایفای نقش مدیریتی مدیران در دستگاه‌های اجرایی دولت کافی نیستند. بیشتر نهادهای بین‌المللی مانند سازمان ملل متحد، اتحادیه اروپا، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی و همچنین کشورهای زیادی از جمله بیشتر کشورهای پیشرفته عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، نظام حسابداری تعهدی را به‌عنوان راهکاری در بخش عمومی خود به‌کار گرفته‌اند.

حرفه حسابداری بین‌المللی نیز سعی کرده است نظام تعهدی را تسهیل و ترویج کند. نظام آمارهای مالی دولت نیز به‌عنوان یک نظام آماری قدرتمند بین‌المللی با تأکید بر ارقام تعهدی، گزارشگری مطابق با مبنای تعهدی را توصیه کرده است. اما با توجه به هزینه‌های انتقال از مبنای نقدی به

## دو نظام حسابداری و بودجه‌بندی

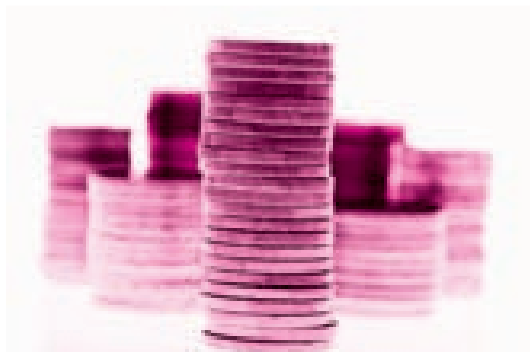
### ضمن ارتباط و تعامل با یکدیگر و

### با دیگر نظام‌ها

### تحت تأثیر نظام پاسخگویی حاکم بر

### نهادهای بخش عمومی

### قرار می‌گیرند



## جدول ۲- نظام‌های حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه

نظام بودجه‌بندی				نظام حسابداری				کشور
مبنای تعهدی	مبنای تعهدی به‌استثنای داراییهای سرمایه‌ای و استهلاک آنها	مبنای نقدی به‌استثنای معاملات خاص بر مبنای تعهدی	مبنای نقدی	مبنای تعهدی	مبنای تعهدی به‌استثنای داراییهای سرمایه‌ای و استهلاک آنها	مبنای نقدی به‌استثنای معاملات خاص بر مبنای تعهدی	مبنای نقدی	
*				*				استرالیا
			*				*	اتریش
			*				*	بلژیک
		*		*				کانادا
			*				*	جمهوری چک
		*				*		دانمارک
	*			*				فنلاند
			*			*		فرانسه
			*				*	آلمان
		*					*	یونان
			*				*	مجارستان
	*			*				ایسلند
			*				*	ایرلند
*							*	ایتالیا
			*				*	ژاپن
		*				*		کره جنوبی
			*				*	لوکزامبورگ
		*				*		مکزیک
			*				*	هلند
*				*				زelandنو
			*				*	نروژ
			*			*		لهستان
		*				*		پرتغال
			*				*	اسلوواکی
			*			*		اسپانیا
		*		*				سوئد
			*				*	سوئیس
			*				*	ترکیه
*				*				انگلستان
		*		*				امریکا

منبع: (Blondal, 2003)



## نظام بودجه‌بندی دولتی به‌عنوان یک

### ابزار آینده‌نگر و

### نظام حسابداری دولتی

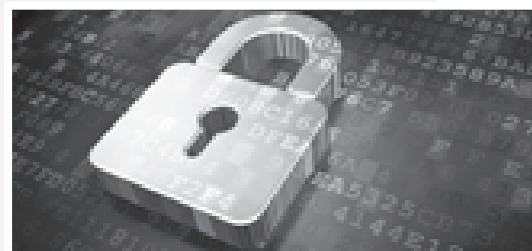
### به مانند یک ابزار گذشته‌نگر

### اجزای تشکیل‌دهنده نظام کلی

### مدیریت مالی دولت هستند و

### بر هم

### تأثیر می‌گذارند



قرار نمی‌گیرند، بنابراین در تحلیل آنها روند حفظ بودجه‌بندی سنتی مورد شناسایی قرار نگرفت.

آخرین تحقیق تا زمان نگارش این مقاله به‌وسیله جونز و همکاران (Jones et al., 2013) صورت گرفته است که به بررسی مقایسه‌ای نظام‌های حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای فرانسه، آلمان، انگلیس و آمریکا پرداخته‌اند. بخش اصلی این تحقیق بیانگر این است که روش‌های بودجه‌بندی برای شناخت از حسابداری ضروری بوده و نشانگر این است که ادبیات موجود نیاز به بررسی بیشتری دارد؛ زیرا بعضی از تحقیق‌ها به‌خصوص در سال‌های اخیر بر حسابداری متمرکز بوده و بودجه‌بندی را نادیده گرفته‌اند. در بخش بعد، خلاصه‌ای از نظام‌های حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای مربوط مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### مقایسه بودجه‌بندی و حسابداری چهار کشور

در پاسخ به اولین پرسش تحقیق، در بخش قبل به خلاصه‌ای از جنبه‌های فنی نظام‌های بودجه‌بندی و حسابداری اشاره شد. در پاسخ به دومین پرسش تحقیق (چه تفاوتی بین تحول‌های بودجه‌بندی و حسابداری کشورها وجود دارد؟)، جدول ۳ این طبقه‌بندی‌ها را بر حسب بودجه و کنترل، گزارشگری تعهدی و نظام‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات، خط‌مشی‌های حسابداری تعهدی، سیاستگذاری تعهدی و حسابداری بهای تمام‌شده و اندازه‌گیری عملکرد نشان می‌دهد.

### بحث و نتیجه‌گیری

نگاهی مختصر به مطالب یادشده، بیانگر این واقعیت است که دو نظام حسابداری و بودجه‌بندی ضمن ارتباط و تعامل با یکدیگر و با دیگر نظام‌ها، تحت تأثیر نظام پاسخگویی حاکم بر نهادهای بخش عمومی قرار می‌گیرند. همچنین، نظام بودجه‌بندی دولتی به‌عنوان یک ابزار آینده‌نگر و نظام حسابداری دولتی به مانند یک ابزار گذشته‌نگر، اجزای تشکیل‌دهنده نظام کلی مدیریت مالی دولت هستند و بر هم تأثیر می‌گذارند. از سوی دیگر، وجود یک عامل محیطی قدرتمند مانند انگیزه پیوستن به اتحادیه اروپا، می‌تواند دیگر متغیرهای محیطی را تحت تأثیر

اجرا شوند، فقط پیشنهاد شده بودند و کشورهایی که چنین تحول‌هایی را اجرا کرده بودند به‌سختی آن را تکمیل کردند و نتایج آن‌ها بیانگر این بود که تحول‌های حسابداری تعهدی در کنار نظام‌های بودجه‌بندی سنتی به اجرا درمی‌آید.

تحقیق‌های پینا و تورس (Pina & Torres, 2003)، و تورس (Torres, 2004)، نمونه‌ای از مطالعات بین‌المللی تطبیقی میان کشورهای مختلف (به ترتیب ۱۷ و ۲۲ کشور) است که از روش تحلیل رگرسیون استفاده کردند؛ به گونه‌ای که تأکید آنها بر میانی نظری مقایسه‌ای بودجه‌بندی بین کشورها بود و آنها از مطالعه دقیق آنها خودداری کردند. مطالعه آنها اختلاف بین کشورها را تشخیص داد. از آن جایی که ماهیت مطالعات مقطعی این است که روندها مورد بررسی

جدول ۳- مقایسه کلی روشهای بودجه‌بندی و حسابداری در چهار کشور

فرانسه	آلمان	امریکا	انگلیس	مبنای طبقه‌بندی
		کنترل قانونی	کنترل اجرایی	بودجه‌بندی و کنترل
		بودجه‌بندی نقدی و تعهدی و حفظ حسابداری	مبنای تعهدی	
پایگاه داده حسابداری بودجه‌ای در سطح دولت و نیازمند استفاده و مطابقت هر واحد دولتی با آن				
		صورتهای مالی تلفیقی برای دولت به‌عنوان یک مجموعه واحد	فقط صورتهای مالی تلفیقی برای دولت به‌عنوان یک مجموعه واحد پس از گذشت بیش از ۱۰ سال از تحولاتها	گزارشگری بر مبنای تعهدی و فناوری اطلاعات و ارتباطات
		دولت به‌عنوان مجموعه واحد و شامل سطوح پایین دولت نمی‌شود	دولت به‌عنوان مجموعه واحد شامل دولت محلی	
فناوری اطلاعات و ارتباطات از امور تجاری برای هر دیپارتمان				
		دولت به‌عنوان یک مجموعه واحد دیده می‌شود	دولت به‌عنوان مجموعه‌ای از سازمانها	
		مبنای ارزشیابی = بهای تمام‌شده تاریخی	مبنای ارزشیابی = ارزش جاری	سیاست‌های حسابداری تعهدی
		حسابداری تعهدی برای هر واحد/سازمان دولتی + یک مجموعه برای دولت فدرال به‌عنوان مجموعه واحد	حسابداری تعهدی برای هر واحد/سازمان دولتی	
مسائل استقرار سیاست‌های حسابداری تعهدی برای بازنشستگی و دیگر اشکال امنیت اجتماعی و برای مالیات				
		هر مجموعه از سیاست‌های حسابداری به‌طور صریح بر مبنای حسابداری بازرگانی است	هر مجموعه از سیاست‌های حسابداری به‌طور صریح بر مبنای حسابداری بازرگانی است	سیاست‌گذاری بر مبنای تعهدی
مقررات حسابداری بودجه‌ای و سیاست‌های حسابداری تعهدی در داخل هر واحد/سازمان اتخاذ می‌شوند				
مقررات و خط‌مشی‌ها از حرفه حسابداری یا نهادهای استانداردگذار مستقل از حرفه تفکیک شده‌اند				
چارچوب مفهومی صریح	چارچوب مفهومی غیرصریح	چارچوب مفهومی صریح	چارچوب مفهومی غیرصریح	
اندازه‌گیری‌های عملکرد در تحولات حسابداری و بودجه‌ای وجود دارد				حسابداری بهای تمام‌شده و اندازه‌گیری عملکرد
ارتباط مستقیم بین اندازه‌گیری عملکرد و نظام بودجه‌بندی بر مبنای نقدی		ارتباط مستقیم اندک بین اندازه‌گیری عملکرد و نظام بودجه‌بندی و حسابداری		
ارتباط مستقیم بین اندازه‌گیری عملکرد و حسابداری تعهدی خارج از نظام بودجه‌بندی				

منبع: (Jones et al., 2013)

• زارعی بتول، **حسابداری و حسابرسی دولتی** خاستگاه اصلاحات بودجه‌ریزی، فصلنامه حسابرس، شماره ۵۵، ۱۳۹۰

• سعیدی پرویز، **بودجه و بودجه‌ریزی**، انتشارات نگاه دانش، ۱۳۸۴

• فاطمی محبوبه، **حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی**، فصلنامه حسابرس، شماره ۵۵، ۱۳۹۰

• کردستانی غلامرضا و علی‌اکبر ایرانشاهی، **بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی**، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۸، ۱۳۸۸

- Blondal J., **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments**, OECD Journal on Budgeting, Vol. 3, No.1, 2003, pp. 43-59
- Gordan A., and F.E. Sellers, **Accounting and Budgeting Systems: The Issue of Congruency**, Journal and Public Policy, 2002
- Jones R., E. Land, K. Luder, and M. Portal, **A Comparison of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of France, Germany, The UK and the US**, Financial Accountability & Management, 29(4), 2013, pp.419-441
- Luder K., **Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade**, Achievement and Problems, 7th CIGAR, conference, Valencia, 2001
- Luder K. and R. Jones, **Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe**, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt, (eds.), 2003a
- Pina V. and L. Torres, **Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View**, Canadian Journal of Administrative Sciences, Vol. 20, No. 4, 2003, pp. 334-50
- Pounder B., **A Common Framework for Accounting Standards**, Strategic Finance, Vol. 92, No. 5, 2010, pp. 20-61
- Sastry S., and S. King, **Competing for Funds in Austere Times: How to Win with Performance-Based Budgeting**, The Journal of Government Financial Management, 2005
- Scarlett B., **Management Accounting Performance Evaluation**, CIMA Publication, 2005, pp. 312-323
- Schiavo- Compo, and D. Tommasi, **Managing Government Expenditures**, Asian Development Bank, 2005
- South Asian Federation of Accountants (SAFA), **A Study on Base Accrual Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries**, September, 2006
- Torres L., **Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems**, Public Administration and Development, Vol. 24, 2004, pp. 447-56

قرار دهد و به‌رغم نامناسب بودن سایر شرایط، نوآوری و اصلاح در عرصه حسابداری دولتی و بودجه‌ریزی با موفقیت رخ دهد. با مقایسه تحولات حسابداری و بودجه‌بندی در چهار کشور با اقتصاد توسعه یافته، مشخص شد که میان این چهار کشور مجموعه کاملی از احتمال تحول‌های فنی که برای همه آنها مناسب باشد، وجود ندارد. همچنین، تحول‌های هر کشور نیز برای دیگر کشورها مفید نیست. تحقیق در مورد تحول‌های بودجه و حسابداری هم‌زمان با وقوع بحران مالی جهانی انجام شده و بیانگر محدودیتهای تأثیر سیاستهای تعهدی از سوی حرفه حسابداری و نهادهای استانداردگذار بر بودجه‌بندی و حسابداری است. در سایه تحقیق‌های صورت گرفته، احتمال یکسان کردن نظام‌های بودجه‌بندی و حسابداری میان کشورها تبدیل به اعتقاد راسخ خواهد شد.



### پانویس:

#### 1- Obligation-Based Budget

### منابع:

- اردکانی سعید، طاهره شاهی، رستم فرجام، فاطمه موسی‌نژاد، **بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران**، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۸، ۱۳۸۹
- باباجانی جعفر، عزیز عالی‌ور، مصطفی علی‌مدد، مصطفی موسوی، فریدون آخوندی، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها**، جلد دوم، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران، چاپ اول، ۱۳۹۲
- باباجانی جعفر، نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، مقاله ارائه شده در دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، ۱۳۸۷
- باباجانی جعفر، عزیز عالی‌ور، مصطفی علی‌مدد، مصطفی موسوی، محمدجواد صفار، **مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها**، جلد اول، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران، چاپ اول، ۱۳۸۸
- پناهی علی، **بودجه‌ریزی عملیاتی در نظریه و عمل**، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، ۱۳۸۶
- حسن‌آبادی محمد و علیرضا نجارصراف، **مسیر بودجه‌ریزی عملیاتی نوین**، مجله برنامه و بودجه، سال ۱۱، شماره ۱۰۱، ۱۳۸۹
- خان‌محمدی محمدحامد و دلیر ناصرآبادی، **نگرش مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی به‌کارگیری آنها برای دولت**، مجله حسابرس، شماره ۵۳، ص ۶، ۱۳۹۰
- رفیعی افسانه، **بررسی تحولات نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی**، فصلنامه حسابرس، شماره ۵۵، ۱۳۹۰