

واحدهای مشمول تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد



دکتر حلیمه رحمانی

یکی از صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی، واحدهای گزارشگر بخش عمومی ملزم به تهیه آن هستند، صورت مقایسه بودجه و عملکرد است. از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ و برخی بندهای دیگر این استاندارد و مفاهیم نظری گزارشگری مالی چنین برداشت می‌شود که تمام واحدهای بخش عمومی باید این صورت مالی را تهیه کنند. این در حالی است که از برخی دیگر بندهای استاندارد و مفاهیم نظری گزارشگری مالی چنین برداشتی نمی‌شود. در این نوشتار هدف این است که بررسی شود این صورت مالی باید توسط چه واحدهایی تهیه شود؟

علاوه بر این، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز تهیه این صورت مالی را به‌وسیله واحدهای گزارشگر بخش عمومی الزامی کرده است که در این نوشتار به لزوم تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در استانداردهای این هیئت نیز پرداخته می‌شود.

واحدهای مشمول تهیه صورت مقایسه بودجه و

عملکرد در ایران

در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ آمده است: «این استاندارد در خصوص تمام واحدهای بخش عمومی، که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کنند، کاربرد دارد.» از این بند چنین برداشت می‌شود که تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد را تهیه کنند. بررسی سایر بندهای استاندارد و مفاهیم نظری گزارشگری مالی نشان می‌دهد که در برخی موارد برداشتی متفاوت از برداشت یادشده ممکن است صورت گیرد؛ به این صورت که تصور رود تمام واحدهای بخش عمومی ملزم به تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد نیستند.

در ادامه، ابتدا به بندهایی که از آنها نیز برداشتی مشابه بند دامنه کاربرد صورت می‌گیرد اشاره می‌شود، و سپس به بندهایی اشاره می‌شود که برداشت صورت گرفته از آنها متفاوت از بند دامنه کاربرد است.

بندهایی که از آنها برداشتی مشابه بند دامنه کاربرد استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲ صورت می‌گیرد قبل از پرداختن به بندهای یادشده، لازم به اشاره است

که واحدهای گزارشگر در بخش عمومی را می‌توان بر حسب «محل تأمین بودجه» به دو دسته طبقه‌بندی کرد. دسته اول، واحدهای گزارشگری هستند که بودجه آنها از خزانه تأمین شده و در قانون بودجه آورده می‌شود و باید به تصویب مجلس برسد؛ برای نمونه، وزارتخانه‌ها و مؤسسات. دسته دوم، واحدهای گزارشگری هستند که بخشی یا تمام بودجه آنها از خزانه تأمین نشده و در بودجه دولت آورده نمی‌شود و از این رو نیازی به تصویب مجلس ندارند. بودجه این دسته از واحدهای گزارشگر معمولاً به صورت داخلی تهیه شده و به تصویب نهاد راهبری آنها (بسته به ساختار: هیئت امانا، هیئت عامل، مجمع عمومی، یا ...) می‌رسد؛ برای نمونه، شهرداریها و برخی دیگر از نهادهای عمومی غیردولتی. بنابراین در مورد واحدهای گزارشگر بخش عمومی دو بودجه مصوب وجود دارد: «بودجه مصوب مجلس» و «بودجه مصوب نهاد راهبری خود واحد گزارشگر». با در نظر گرفتن طبقه‌بندی یادشده، مطلب را ادامه می‌دهیم.

طبق بند ۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ «بودجه، برنامه مالی واحد گزارشگر است که برای یک

تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی

اعم از وزارتخانه‌ها

مؤسسات و

نهادهای عمومی غیردولتی باید

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

تهیه کنند



مقررات مربوط، کمک می‌کند. دستگاه‌های اجرایی برای ایفای این مسئولیت، علاوه بر ارائه اطلاعات ضروری برای تهیه گزارش تفریح بودجه، لازم است گزارشی شامل بودجه مصوب و ارقام واقعی، انحرافات آن و توجیه انحرافات، تهیه و همراه صورتهای مالی خود ارائه کنند. استفاده از عبارتهای «سایر منابع»، «سایر قوانین و مقررات»، «بودجه مصوب (بدون ذکر مرجع تصویب‌کننده)»، و «دستگاه‌های اجرایی (بدون ذکر کدام دستگاه‌ها)» ممکن است بیانگر این باشد که منظور از بودجه، بودجه تمام واحدهای گزارشگر است و از این رو، تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند.

در آخر، طبق بند ۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی - اهداف گزارشگری مالی، منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه‌های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت، زیرساختها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاه‌های اجرایی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به‌عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در این بند از عبارت «دستگاه‌های اجرایی» استفاده شده است. در استانداردها و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، این عبارت تعریف نشده است اما طبق ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری، دستگاه اجرایی یعنی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکتهای دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون به آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است، از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانکها و بیمه‌های دولتی. براساس این تعریف، تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی باید پاسخگو باشند. از این رو در مورد هر دو دسته واحدهای گزارشگر، این پاسخگویی لازم بوده و باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد برای هر دو تهیه شود.

سال مالی، تهیه شده و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها و مخارج برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می‌شود. این تعریف، برگرفته از تعریف بودجه طبق قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ است.

در این تعریف به محل تأمین بودجه (خزانه یا سایر منابع) و این که به تصویب چه کسی (مجلس یا نهاد راهبری خود واحد گزارشگر) می‌رسد، هیچ اشاره‌ای نمی‌شود. از طرفی طبق استاندارد یادشده، واحدهای گزارشگر باید بودجه خود (طبق تعریف یادشده) را با عملکرد حاصل از بودجه تطبیق دهند. از این رو، چنین برداشت می‌شود که هر زمانی که واحد گزارشگر دارای «برنامه مالی» یادشده باشد، بدون در نظر گرفتن این مسئله که جزو دسته اول است یا جزو دسته دوم، باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد را تهیه کند.

همچنین، آنچه که از بند ۳ پیوست یک همان استاندارد، برداشت می‌شود این است که منظور از بودجه، فقط بودجه واحدهای گزارشگر دسته اول نیست که مقایسه آن با عملکرد آن واحدها در «صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور» و «گزارش تفریح بودجه» انجام می‌شده است، بلکه به بودجه واحدهای گزارشگر دسته دوم نیز اشاره دارد که مقایسه آن با عملکرد واحدهای مزبور، در «یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی یا سایر گزارشهای مشابه» انجام می‌شده است؛ و این یعنی این که تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی که دارای بودجه («برنامه مالی» یادشده) هستند، باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند.

علاوه بر این، طبق بند ۲۸ مفاهیم نظری گزارشگری مالی - اهداف گزارشگری مالی، گزارشگری مالی به دولت برای پاسخگویی نسبت به وجوه دریافتی از محل فروش نفت، اخذ مالیات و عوارض و سایر منابع و نحوه مصرف آن در چارچوب قانون بودجه و سایر قوانین و

بندهایی که از آنها برداشتی متفاوت از بند دامنه کاربرد صورت می‌گیرد

آنچه که از بند شماره ۱ استاندارد شماره ۲ و بند شماره ۱ پیوست آن برمی‌آید، این است که تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی ملزم به تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد نیستند، بلکه تنها آن دسته از واحدهای بخش عمومی که در قبال «بودجه» خود «مسئولیت پاسخگویی عمومی» دارند، باید برای ایفای بخشی از وظیفه پاسخگویی خود، صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند.

همچنین در بند ۳ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲، اصطلاحاتی نظیر «اعتبار» و «تخصیص اعتبار» تعریف شده، و علاوه بر آن در متن استاندارد از اصطلاحاتی نظیر «تفریح بودجه» و «اعتبار مصوب» استفاده شده است. طبق بند ۳ استاندارد، «اعتبار» عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد، و «تخصیص اعتبار» مجوز استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب است. افزون بر این، در صورت مقایسه بودجه و عملکرد نمونه که در پیوست ۲ استاندارد ارائه شده است، در قسمت «منابع» صرفاً به دریافتی‌ها از محل اعتبارات هزینه عمومی / هزینه اختصاصی، تملک داراییهای سرمایه‌ای، و تملک داراییهای مالی اشاره شده است که تمامی این موارد در قانون بودجه مصوب مجلس آورده می‌شود. از تعاریف ارائه شده برای اعتبارات و همچنین صورت مقایسه بودجه و عملکرد نمونه چنین برداشت می‌شود که منظور از بودجه، بودجه واحدهای گزارشگر دسته اول است؛ یعنی واحدهای گزارشگری که بودجه آنها به تصویب مجلس می‌رسد.

علاوه بر این، در بند ۱۱ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۲ اشاره شده است که «اسناد بودجه ممکن است شامل جزئیاتی در مورد واحدها، برنامه‌ها یا فعالیتهای خاص باشد. این جزئیات اغلب در طبقه‌بندیهای مختلف بودجه‌ای برای تصویب توسط قانون‌گذار ارائه

می‌شود. افشای اطلاعات بودجه و عملکرد مطابق با طبقه‌بندیها و سرفصلهای بودجه‌ای این اطمینان را می‌دهد که مقایسه‌های انجام‌شده در سطح موردنظر قانون‌گذار صورت گرفته است.» با توجه به استفاده از عبارت «قانون‌گذار» در این بند، چنین برداشت می‌شود که منظور از بودجه، بودجه واحدهای گزارشگر دسته اول است. بر این اساس، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که تنها واحدهای گزارشگری باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند که بودجه آنها به تصویب مجلس می‌رسد.

واحدهای مشمول تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد در استانداردهای بین‌المللی

در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استاندارد ۲۴ در خصوص ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی است. در دامنه کاربرد استاندارد مذکور قید می‌شود که این استاندارد برای آن دسته از واحدهای بخش عمومی کاربرد دارد که به صورت اجباری یا اختیاری، بودجه (های) مصوب خود را در دسترس عموم قرار می‌دهند.

بر این اساس، معیار برای تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، «در دسترس عموم قرارگرفتن» بودجه واحد گزارشگر است؛ به این معنی که اگر واحدی بودجه مصوب خود را، چه به صورت مصوب در بودجه دولت، و چه به صورت مصوب توسط هیئت امناء/ هیئت عامل / مجمع عمومی، در دسترس عموم قرار دهد، باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد را تهیه کند. برای مثال، اگر بودجه یک واحد گزارشگر در بودجه دولت قید شده باشد، با توجه به این که بودجه دولت در دسترس عموم قرار می‌گیرد، پس این واحد باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد را تهیه کند. یا برای مثال، اگر واحد گزارشگری بودجه مصوب خود را روی مرکز اطلاع‌رسانی خود قرار دهد و دسترس عموم به آن محدود نشده باشد، این واحد گزارشگر نیز باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کند.

علاوه بر این، در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش

برخی از واحدهای گزارشگر بخش عمومی، در قبال منابع در دسترس آنها، پاسخگو باشند و برخی خیر. طبق بندهای ۳۷ و ۳۸ مفاهیم نظری گزارشگری مالی - اهداف گزارشگری مالی، واحدهای گزارشگر برای این منظور باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند.

بر این اساس، چنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که تمام واحدهای گزارشگر بخش عمومی اعم از وزارتخانه‌ها، مؤسسات، و نهادهای عمومی غیردولتی باید صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند، خواه بودجه آنها در بودجه دولت دیده شده باشد؛ خواه دیده نشده باشد.

لازم به اشاره است شرکت‌های دولتی نیز با این که طبق بند ۶ بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - اهداف گزارشگری مالی، و بند ۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ - نحوه ارائه صورتهای مالی، ملزم به به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیستند، و از این رو نیازی به تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد توسط آنها نیست، اما برای ایفای بخشی از وظیفه پاسخگویی خود و شفافیت صورتهای مالی، در راستای ماده ۲ «قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» اقدام به تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد می‌کنند.



پانوشتها:

- 1- Law
- 2- Appropriation bills
- 3- Government ordinances
- 4- Legislature or other relevant authority

منابع:

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۲
 کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۳۹۲
 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018

عمومی ۲۴ تعریف بودجه مصوب به این صورت ارائه شده است: «بودجه مصوب به معنی مجوز انجام خرج که ناشی از قانون^۱، تخصیص اعتبار^۲، احکام دولتی^۳ و دیگر تصمیمات مرتبط با درآمدها یا دریافت‌های پیش‌بینی شده دوره بودجه‌ای می‌باشد». همچنین در بند ۸ استاندارد مذکور اشاره می‌شود که بودجه مصوب بیانگر درآمدها یا دریافت‌های مورد انتظار طی دوره بودجه‌ای براساس برنامه‌های فعلی و شرایط اقتصادی مورد انتظار طی دوره بودجه‌ای، و هزینه‌ها یا مخارج تصویب شده توسط مجلس یا دیگر مراجع مربوط^۴ می‌باشد. در بند ۳ نیز قید می‌شود که در برخی موارد بودجه به عنوان یک قانون تصویب می‌شود و در برخی موارد ممکن است در قالبی به جز قانون، تصویب شود. سپس در ادامه اشاره می‌شود که بدون توجه به فرایند تصویب بودجه، ویژگی اصلی «بودجه مصوب» این است که مجوزی برای تأمین منابع از طریق خزانه یا نهادهای مشابه برای اهداف تعریف شده و توافق شده می‌باشد.

نتیجه‌گیری

به‌طور کلی، با این که مطالب برخی از بندهای استاندارد مفاهیم نظری گزارشگری مالی موجب ایجاد این شبهه می‌شود که نیازی نیست تمام واحدهای بخش عمومی صورت مقایسه بودجه و عملکرد تهیه کنند و تنها باید برخی از آنها از جمله واحدهایی که در قبال بودجه مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند، این صورت را تهیه کنند، اما مراجعه به تعریف واحد گزارشگر (بند ۶ مفاهیم نظری گزارشگری مالی - واحد گزارشگر) این شبهه را برطرف می‌کند. با توجه به تعریف «واحد گزارشگر» در بند ۶ مفاهیم نظری گزارشگری مالی - واحد گزارشگر، یکی از معیارهایی که واحد گزارشگر باید داشته باشد، وجود مقام مسئولی است که مسئولیت اجرای تمام یا قسمتی از بودجه و استفاده از سایر منابع و کنترل آن را به عهده داشته و پاسخگویی عملکرد واحد باشد. این یعنی اینکه ویژگی پاسخگو بودن در تمام واحدهای گزارشگر باید باشد و این‌گونه نیست که