

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی
واحد تهران مرکزی

دانشکده مدیریت، گروه مدیریت دولتی

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد «M.A»
گرایش: "مالی"

عنوان تحقیق:

بررسی تأثیر اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر گزارش‌گری مالی دولتی

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر محمدرضا عسگری

استاد مشاور:

جناب آقای دکتر میرفیض فلاح شمس

پژوهش‌گر:

مهدي نجفي

پاییز سال ۱۳۹۲

تقديم به

همسرم

و فرزندانم یسنا و یزدان
رحمت و نعمت‌هاي خداوند مهربان

و همه‌آزاده‌اندیشان روزگار.

تشکر و قدردانی

از استادان گرامی جناب آقای دکتر عسگری و جناب آقای دکتر فلاح شمس که من را در تدوین این پایان نامه راهنمایی و کمک نمودند بسیار سپاسگزارم.

و نیز از خانواده ام سپاسگزارم که در تمام لحظات زندگی پشتیبان من بوده و هستند.

چکیده

صندوق بین‌المللی پول یک نهاد پولی مستقل جهانی است که در سال ۱۹۴۷ بوجود آمده و در سال ۱۹۸۶ میلادی دستورالعملی با عنوان نظام آمارهای مالی دولت (Government GFS) جهت رعایت شفافیت بودجه‌ای توسط اعضای آن صادر کرد که در سال ۲۰۰۱ میلادی مورد بازنگری قرار گرفت.

دولت ایران جزو ۴۴ کشور دعوت شده به کنفرانس برتون وودز در سال ۱۹۴۴ بود و اعضای هیئت چهار نفره اعزامی آن در کمیسیون‌های مربوط به تهیه اساسنامه صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی شرکت داشتند. نخستین استفاده ایران از منابع مالی صندوق در سال ۱۳۳۰ در اثر مشکلات ارزی حاصل از ملی شدن صنعت نفت بود.

هدف اصلی از ارائه دستورالعمل نظام آمارهای مالی دولت «GFS»، تهیه چهار چوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور است. به عبارتی دیگر دستورالعمل نظام آمارهای مالی دولت سیستم خاصی است که برای تجزیه و تحلیل فعالیت‌های حاکمیتی دولت طراحی شده و واحد گزارش‌گری در این سیستم، فعالیت‌های بخش دولتی می‌باشد.

گزارش‌های مالی یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی مسئولیت پاسخ‌گویی خود را ایفاء و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش‌ها، مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می‌دهند. نظام حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز را فراهم و از طریق گزارش‌های مالی جامع سالانه منتشر می‌نماید.

این تحقیق با طرح سه فرضیه "تغییر در مبنای حسابداری بخش عمومی"، "شناسایی صحیح جریان منابع و شناسایی صحیح دارایی‌ها"، "بدهیها و تعهدات بخش عمومی" به بررسی موضوع تحقیق پرداخته است.

تحقیق از بُعد روش کاربردی است. کاربردی است به این دلیل که نظریه‌ها، قانونمندی‌ها، اصول و فنونی که در تحقیقات پایه تدوین شده اند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی به کار می‌گیرد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده و ابزار جمع‌آوری اطلاعات اولیه مصاحبه و پرسشنامه و اطلاعات ثانویه کتابخانه‌ای و اسناد و مدارک و مبنای سنجش پایانی پرسشنامه بر اساس آلفای کرونباخ می‌باشد.

بر اساس مشاهده‌های گردآوری شده و مقایسه میانگین و مقایسه فراوانی یک متغیری با میانگین و فراوانی مورد انتظار، فرضیه تحقیق مبنی بر تأثیر داشتن بر اجرای مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی نبوده ولی بر شناسایی صحیح جریان منابع و شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهیها و تعهدات بخش عمومی موثر بوده است.

فهرست مطالب

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۱	چکیده
۲	فصل اول- طرح تحقیق
۳	۱-۱- مقدمه
۶	۲-۱- موضوع تحقیق
۷	۳-۱- بیان مسأله
۱۳	۴-۱- اهمیت موضوع تحقیق
۱۴	۵-۱- انگیزه انتخاب موضوع
۱۵	۶-۱- هدف های تحقیق
۱۵	۷-۱- سوالات یا فرضیه های تحقیق
۱۶	۸-۱- متغیر های تحقیق
۱۶	۹-۱- چارچوب نظری تحقیق
۱۶	۱-۹-۱- نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۱۷	۲-۹-۱- ساختار چارچوب تحلیلی نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۱۹	۱۰-۱- مدل تحقیق
۲۱	۱۱-۱- روش تحقیق
۲۱	۱-۱۲- جامعه آماری و حجم آن
۲۱	۱-۱۳- برآورد حجم نمونه و روش نمونه گیری
۲۱	۱-۱۴- روش گردآوری اطلاعات
۲۲	۱-۱۵- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات
۲۲	۱-۱۶- متغیرها و واژه های کلیدی
۲۳	۱-۱۷- تعاریف عملیاتی اصطلاحات
۲۹	فصل دوم - ادبیات تحقیق
۳۰	۱-۲- مقدمه
۳۰	۱-۱-۲- نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۳۱	۲-۱-۲- اهداف تحلیلی دستور العمل نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۳۲	۳-۱-۲- خصوصیات دستور العمل نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۳۳	۴-۱-۲- حدود شمول نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۳۴	۵-۱-۲- تفاوت دستور العمل ۱۹۸۶ نظام آمار های مالی دولت «GFS» با ۲۰۰۱ میلادی
۳۵	۶-۱-۲- ساختار نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۳۶	۷-۱-۲- مبانی حسابداری
۴۱	۸-۱-۲- مهم ترین فرصت های نظام آمار های مالی دولت «GFS»
۴۲	۲-۲- گزارش گری مالی دولتی
۴۳	۱-۲-۲- پاسخ گویی
۴۴	۲-۲-۲- مفهوم مسئولیت پاسخ گویی
۴۵	۳-۲-۲- ضرورت پاسخ گویی
۴۶	۴-۲-۲- دامنه مسئولیت پاسخ گویی
۴۷	۵-۲-۲- مبانی قانونی مسئولیت پاسخ گویی
۵۰	۶-۲-۲- پاسخ گویی و اعتماد عمومی

۵۲	۷-۲-۲- رابطه صداقت، پاسخ‌گویی و نظارت
۵۳	۸-۲-۲- شاخص‌های پاسخ‌گویی
۵۴	۹-۲-۲- پاسخ‌گویی از منظر مدیریت نوین دولتی
۵۴	۱۰-۲-۲- مسؤلیت پاسخ‌گویی عمومی از منظرهای متفاوت
۵۴	۱۱-۲-۲- چارچوب تحلیل مسؤلیت پاسخ‌گویی
۵۵	۱۲-۲-۲- مدل نظام پاسخ‌گویی و تفکر سیستمی
۵۶	۳-۲- نظارت و کنترل
۵۶	۱-۳-۲- نظارت و کنترل از دیدگاه مدیریت
۵۹	۲-۳-۲- نظارت یا کنترل از دیدگاه بودجه (مالي)
۷۷	۴-۲- طبقه‌بندی‌های نظام آمارهای مالی دولت «GFS»
۷۷	۱-۴-۲- طبقه‌بندی اقتصادی منابع دولت بر اساس نظام آمارهای مالی دولت «GFS»
۸۰	۲-۴-۲- طبقه‌بندی اقتصادی مصارف دولت بر اساس نظام آمارهای مالی دولت «GFS»
۸۱	۳-۴-۲- طبقه بندی قدیم بودجه‌ای
۸۴	۵-۲- عدم تلقی فروش دارایی‌های سرمایه‌ای به عنوان درآمد
۸۹	۶-۲- تفاوت در چارچوب نظری و هدف گزارش‌گر نهادی‌های بخش عمومی و خصوصی
۹۲	۷-۲- فرآیند تهیه صورت‌های مالی جامع کل دولت
۹۲	۸-۲- وضعیت استانداردهای حسابداری دولتی
۹۲	۹-۲- وضعیت نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دولتی
۹۳	۱۰-۲- کاستی‌های نظام گزارش‌گری مالی دولتی
۹۳	۱۱-۲- اقدامات ضروری
۹۵	فصل سوم - روش شناسی تحقیق
۹۶	۱-۳- مقدمه
۹۷	۲-۳- روش تحقیق
۹۹	۳-۳- قلمرو موضوعی، مکانی و زمانی تحقیق
۱۰۰	۴-۳- جامعه آماری تحقیق
۱۰۱	۵-۳- حجم نمونه و روش نمونه‌برداری
۱۰۱	۶-۳- ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق
۱۰۳	۷-۳- فرآیند تدوین پرسش‌نامه تحقیق و بررسی مقدماتی آن
۱۰۴	۸-۳- مقیاس (scales) و طیف (Spectrum) ابزار اندازه‌گیری تحقیق
۱۰۴	۹-۳- اعتبار پرسش‌نامه تحقیق
۱۰۵	۱۰-۳- روایی و پایایی پرسش‌نامه تحقیق
۱۰۷	۱۱-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها
۱۰۸	۱-۱۱-۳- آمار توصیفی
۱۰۸	۲-۱۱-۳- آمار استنباطی
۱۰۹	۱۲-۳- قاعده رد فرضیه‌های صفر تحقیق و تصمیم‌گیری
۱۱۰	۱۳-۳- خلاصه فصل
۱۱۱	فصل چهارم - تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها
۱۱۲	۱-۴- مقدمه
۱۱۲	۲-۴- توصیف داده‌های تحقیق

۱۱۹	۳-۴- آمار استنباطي
۱۱۹	۳-۴-۱- بررسي نرمال بودن داده‌ها
۱۲۰	۳-۴-۲- بررسي فرضيه‌هاي تحقيق
۱۲۳	فصل پنجم - نتیجه‌گيري و پيشنهادات
۱۲۴	۱-۵- مقدمه
۱۲۴	۲-۵- مروري بر تحقيق و روش اجراي
۱۲۵	۳-۵- نتايج حاصل از فرضيه‌هاي تحقيق
۱۲۷	۴-۵- پيشنهادهاي کاربردي حاصل از نتايج تحقيق
۱۳۳	۵-۵- پيشنهاد به محققان براي تحقيقات آينده
۱۳۵	۷-۵- محدوديت‌هاي تحقيق
۱۳۶	ضمائم و پيوست‌ها
۱۴۴	فهرست منابع و مأخذ
۱۴۷	چکيده انگليسي

فهرست جداول

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۷۶	جدول شماره (۱-۲) - خلاصه انواع نظارت بودجه‌ای
۸۹	جدول شماره (۲-۲) - تفاوت در چارچوب نظری و هدف‌گزارش‌گری نهادی‌های بخش عمومی و خصوصی
۹۷	جدول شماره (۱-۳) - طبقه‌بندی روش تحقیق حاضر بر اساس تقسیم‌بندی‌های مختلف
۱۰۰	جدول شماره (۲-۳) - قلمرو تحقیق پژوهش بر اساس دسته‌بندی‌های موجود در ادبیات
۱۰۱	جدول شماره (۳-۳) - مشخصات جامعه آماری مورد مطالعه پژوهش
۱۰۲	جدول شماره (۴-۳) - شماره سؤال مربوط به هر عامل
۱۰۳	جدول شماره (۵-۳) - ابزار جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های پژوهش
۱۰۴	جدول شماره (۶-۳) - تعداد عامل‌های اصلی و فرعی و محتوای مطرح شده در پرسش‌نامه
۱۰۴	جدول شماره (۷-۳) - مقیاس اندازه‌گیری و شیوه نمره‌گذاری پاسخ‌های انتخاب شده
۱۰۸	جدول شماره (۸-۳) - شاخص‌های مورد استفاده در تحلیل توصیفی و فرمول‌های مورد استفاده
۱۰۹	جدول شماره (۹-۳) - آزمون‌های مورد استفاده در تحلیل استنباطی و فرمول‌های مورد استفاده
۱۱۳	جدول شماره (۱-۴) - توزیع فراوانی متغیر تحصیلات
۱۱۳	جدول شماره (۲-۴) - توزیع فراوانی متغیر رشته تحصیلی
۱۱۴	جدول شماره (۳-۴) - توزیع فراوانی متغیر سابقه خدمت
۱۱۵	جدول شماره (۴-۴) - توزیع فراوانی متغیر سمت فعلی
۱۱۶	جدول شماره (۵-۴) - توزیع سؤال‌های فرضیه اول
۱۱۷	جدول شماره (۶-۴) - توزیع سؤال‌های فرضیه دوم
۱۱۸	جدول شماره (۷-۴) - توزیع سؤال‌های فرضیه سوم
۱۲۰	جدول شماره (۸-۴) - بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها
۱۲۱	جدول شماره (۹-۴) - آزمون دو جمله‌ای
۱۲۱	جدول شماره (۱۰-۴) - آزمون t
۱۲۲	جدول شماره (۱۱-۴) - آزمون t
۱۳۳	جدول شماره (۱-۵) - مقایسه مدل گزارش‌گری مالی شبه بازرگانی و دوسطحی

فهرست نمودارها

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۵۹	نمودار شماره (۱-۲) - فرآیند نظارت و کنترل
۶۸	نمودار شماره (۲-۲) - نمودار سازمانی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی
۸۴	نمودار شماره (۳-۲) - منابع و مصارف عمومی دولت
۹۱	نمودار شماره (۴-۲) - رابطه جریان منابع و مبنای حسابداری
۹۲	نمودار شماره (۵-۲) - فرآیند تهیه صورت‌های مالی جامع کل دولت
۱۱۳	نمودار شماره (۱-۴) - توزیع فراوانی متغیر تحصیلات
۱۱۴	نمودار شماره (۲-۴) - توزیع فراوانی متغیر رشته تحصیلی
۱۱۴	نمودار شماره (۳-۴) - توزیع فراوانی متغیر سابقه خدمت
۱۱۵	نمودار شماره (۴-۴) - توزیع فراوانی متغیر سمت فعلی

فهرست شکل‌ها

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۳۸	شکل شماره (۱-۲) - طیف مبنای حسابداری
۵۱	شکل شماره (۲-۲) - ارتباط پاسخ‌گویی و اعتماد عمومی
۹۹	شکل شماره (۱-۳) - گام‌های اصلی تحقیق
۱۲۸	شکل شماره (۱-۵) - سلسله مراتب مبانی نظری محتوای مقررات حسابداری مراجع استانداردگذار

فهرست مدل‌ها

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۷	مدل شماره (۱-۱) - الگوي تراز نامه دولت
۲۰	مدل شماره (۲-۱) - مدل تفصيلي تحقيق
۵۵	مدل شماره (۱-۲) - مدلي براي نظام پاسخ‌گويي و تفکر سيستمي

فصل اول

طرح تحقیق

صندوق بین‌المللی پول یک نهاد پولی مستقل جهانی است که در سال ۱۹۴۷ (میلادی) بوجود آمد و هیچ ارتباط تشکیلاتی با سازمان ملل ندارد. این سازمان اقتصادی جهانی در سال ۱۹۴۵ بر اساس موافقت‌نامه برتن وودز (Bretton-Woods Conference) تأسیس شد و از سال ۱۹۴۷ فعالیت رسمی خود را آغاز کرد. این سازمان اهداف مهمی چون بسط همکاری بین‌المللی در زمینه مسائل پولی و رفع محدودیت‌های ارزی، تثبیت نرخ‌های ارز، و تسهیل کارکرد نظام پرداخت‌های چند جانبه بین کشورهای عضو را دنبال می‌کند.

در سال ۱۹۸۸ صندوق دارای ۱۵۱ عضو بود. مفاد قرارداد صندوق از کشورهای عضو می‌خواست تا نرخ ارزی را رعایت کنند که نوسان‌های آن محدود به +۱ درصد ارزش اسمی ارز (بعلاوه یک درصد ارزش اسمی) باشد. این ارزش اسمی بر حسب دلار امریکا تعیین شده بود که آن نیز رابطه ثابتی با طلا داشت. تا ژانویه ۲۰۱۳ تعداد اعضای آن به ۱۸۸ کشور افزایش یافته است.

هر کشور عضو که با مشکل کسری موقت تراز پرداخت‌ها^۱ روبرو شود می‌تواند در مقابل پول خود ارز مورد نیاز خود از صندوق را دریافت دارد که البته این ارز دریافتی باید ظرف مدت سه تا پنج سال باز خرید شود. اعضای که در مقابل صندوق دچار کسری شده باشند طبق مفاد قرارداد، ملزم به مشورت با صندوق جهت بهبود تراز پرداخت‌های خود هستند. دولت ایران جزو ۴۴ کشور دعوت شده به کنفرانس برتون وودز در سال ۱۹۴۴ بود و اعضای هیأت چهار نفره اعزامی آن در کمیسیون‌های مربوط به تهیه اساسنامه صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی شرکت داشتند. نخستین استفاده ایران از منابع مالی صندوق در سال ۱۳۳۰ (شمسی) در اثر مشکلات ارزی حاصل از ملی شدن صنعت نفت بود که دولت در مقابل سفته‌های ریالی معادل ۲۵ درصد سهمیه اعتباری خود در صندوق، دلار به دست آورد. به دلیل کوتاهی مدت اعتبارات صندوق دولت ایران موظف بود هر ساله بخشی از اعتبار مزبور و دیگر اعتبارات دریافتی خود به دلار را باز خرید کند. از نتایج عضویت ایران در صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی، موظف شدن دولت به محاسبه جداول موازنه پرداخت‌های کشور بود که نخستین بار بنا به درخواست صندوق انجام گرفت و دولت متعهد به ارائه اطلاعات اقتصادی لازم به صندوق شد.

۱- تراز پرداخت‌ها (BOP-Balance Of Payments) مفهومی است در علم اقتصاد مرتبط با رابطه میان مطالبات یک کشور از بقیه جهان و تعهدات آن کشور به بقیه جهان.

کنفرانس برتن وودز^۱ (Conference Bretton-Woods) در سال ۱۹۴۴ ساختار اقتصادی جهان بعد از جنگ جهانی دوم بر اساس سیستم آمریکایی اقتصاد جهانی لیبرال شکل گرفت. آمریکا بعد از جنگ جهانی دوم به عنوان قدرت برتر نظامی و اقتصادی و سیاسی مطرح شد و سیستم اقتصادی جهان بر اساس اندیشه‌های هری دکستر وایت (نماینده آمریکایی‌ها) و جان مینارد کینز (نماینده انگلیسی‌ها) در قالب رهنمودهای زیر شکل گرفت:

۱. التزام به تجارت بر اساس اندیشه‌های لیبرالیسم از طریق مذاکره در مورد مواردی که قبلاً توافق نشده است

۲. توافق در مسائل جاری برای گسترش تجارت آزاد

۳. موافقت برای ثابت نگه داشتن مبادلات مالی و ارزش پول بود.

این کنفرانس دارای دو هدف اصلی نرخ ثابت سیستم پولی بین‌المللی و ایجاد رژیم مبادله بود:

۱. هدف اول قاعده‌مند کردن و وحدت رویه اقدامات بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول و بعدها گات بود.

۲. هدف دوم پیگیری ثبات کنیزی و سیاست‌های رفاه اجتماعی است.

در سیستم برتون وودز محدودیت‌هایی وجود داشت که بعد از جنگ جهانی نمودار شد. با رشد اقتصادی کشورهای اروپایی و ژاپن و سایر مناطق و رکود اقتصادی آمریکا در دهه ۱۹۷۰ باعث شد آمریکا حمایت خود را از سیستم برتون وودز را بردارد و برابری قیمت دلار و طلا از بین رفت و دلار مبنی قرار گرفت. گات کم‌کم تبدیل به سازمان تجارت جهانی شد که رویکرد جدیدی را در اقتصاد جهانی داشت. در یک تعریف ساده نظام آماری عبارت است از مجموعه سازمان‌ها، ادارات، مؤسسه‌ها و بطور کلی واحدهایی است که در کشور به برنامه‌ریزی، جمع‌آوری، استخراج، انتشار و تجزیه و تحلیل عملی آمار اشتغال دارند. دو نوع نظام آماری متمرکز و غیر متمرکز وجود دارد. (عزیزی، غلامرضا، فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی، ۱۳۸۲، ص ۱۰۷).

هدف اصلی از ارائه دستور العمل نظام آمارهای مالی دولت «GFS»^۱، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور است. به طور خلاصه "کل بخش دولت" شامل دستگاه‌هایی است که سیاست عمومی را اغلب از طریق ارائه خدمات غیر بازاری و توزیع مجدد درآمد و ثروت همراه با فعالیت‌هایی اجرا می‌کنند که عمدتاً با وضع مالیات‌های اجباری بر سایر بخش‌ها پشتیبانی می‌شوند (نظام آمارهای مالی دولت، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲، ص ۲۵).

۱. شهری به همین نام در یکی از ایالت‌های ایالات متحده آمریکا.

به عبارتی دیگر دستور العمل نظام آمارهای مالی دولت سیستم خاصی است که برای تجزیه و تحلیل فعالیت‌های حاکمیتی دولت طراحی شده و واحد گزارش‌گری در این سیستم، فعالیت‌های بخش دولتی می‌باشد. طراحی نظام آمارهای مالی دولت «GFS» به منظور فراهم کردن آمارهایی است که سیاست‌گذاران و تحلیل‌گران را قادر می‌سازد تا پیشرفت‌های ایجاد شده در فعالیت‌های مالی، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی کل بخش دولت یا بخش عمومی را در قالب روشی پایدار و نظام‌مند مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی نظام آمارهای مالی دولت «GFS» برای تجزیه و تحلیل فعالیت‌های سطح مشخصی از دولت و داد و ستدهای بین سطوح دولتی، همچنین کلیه بخش دولت یا بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (همان منبع ص ۲۷).

کمیته موقت صندوق بین‌المللی پول IMF در آوریل ۱۹۸۶ میلادی ضوابط لازم‌الاجرا بودن شفافیت بودجه‌ای را بر اساس طبقه‌بندی نظام آمارهای مالی دولت «GFS» که با اهداف و مقاصد مختلفی صورت می‌گیرد اعلام نمود. (عزیزی، غلامرضا، فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی، ۱۳۸۲، ص ۱۰۶). تجربه‌های دوران بحران‌های مالی اهمیت کشف زود هنگام سرچشمه‌های آسیب‌پذیری و اتخاذ به موقع اقدامات اصلاحی را نشان می‌دهد. در این خصوص کانون توجه صندوق بین‌المللی پول بر افزایش دسترسی به اطلاعات کلیدی متمرکز شده و اداره آمار این صندوق به تهیه دستور العمل‌هایی می‌پردازد که در گردآوری آمارهای مالی و اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرند. این دستور العمل همان دستور العمل نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بوده و در مورد استانداردهای گردآوری و ارائه اطلاعات و آمارها گام به جلوی بزرگ محسوب شده و از این‌رو بخشی از تلاش جهانی به منظور بهبود حسابداری دولت و شفافیت در عملیات تلقی می‌شود. نظام آمارهای مالی دولت «GFS» کلید تجزیه و تحلیل مالی است و هم در توسعه و نظارت بر برنامه‌های مالی صحیح و هم در امر نظارت بر سیاست‌های اقتصادی نقش حیاتی بر عهده دارد. (هورست کهلر، مدیر عامل صندوق بین‌المللی پول).

رؤسای صندوق بین‌المللی پول (IMF):

- ۱- کامیل گوت (از ۶ می ۱۹۴۶ تا ۵ می ۱۹۵۱)
- ۲- ایور روث (از ۳ اوت ۱۹۵۱ تا ۳ اکتبر ۱۹۵۶)
- ۳- پر جکسون (از ۲۱ نوامبر ۱۹۵۶ تا ۵ می ۱۹۶۳)
- ۴- پیر پال شوایتزر (از ۱ سپتامبر ۱۹۶۳ تا ۳۱ اوت ۱۹۷۳)
- ۵- یوهان ویوین (از ۱ سپتامبر ۱۹۷۳ تا ۱۸ ژوئن ۱۹۷۸)
- ۶- ژاک دلارسییر (از ۱۷ ژوئن ۱۹۷۸ تا ۱۵ ژانویه ۱۹۸۷)
- ۷- میشل کام‌دسوس (از ۱۶ ژانویه ۱۹۸۷ تا ۱۴ فوریه ۲۰۰۰)
- ۸- هُرسیت کوهلر (از ۱ می ۲۰۰۰ تا ۴ مارس ۲۰۰۴)
- ۹- رودریگو راتو (از ۷ ژوئن ۲۰۰۴ تا ۱ نوامبر ۲۰۰۷)
- ۱۰- دومینیک استروس-کان (از ۱ نوامبر ۲۰۰۷ تا ۱۸ می ۲۰۱۱)
- ۱۱- کریستین لاگارد (از ۵ ژوئیه ۲۰۱۱ تا کنون)

۱- نظام آمارهای مالی دولت Government Financial Statistics

گزارش‌های مالی یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی مسئولیت پاسخ‌گویی خود را ایفاء و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش‌ها، مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می‌دهند. نظام حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز را فراهم و از طریق گزارش‌های مالی جامع سالانه منتشر می‌نماید. (باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، ۱۳۸۶، ص ۶۸۹).

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام نموده است که گزارش‌گری مالی خودش به تنهایی هدف نبوده بلکه قصد دارد برای اهداف متعددی اطلاعات قابل استفاده فراهم نماید. گزارش‌گری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخ‌گویی به عموم مردم را انجام دهد. گزارش‌گری مالی همچنین نیازهای استفاده‌کنندگان را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارش‌های مالی به عنوان یک منبع مهم اطلاعاتی اتکاء می‌کنند، تأمین می‌نماید. برای همین منظور اهداف گزارش‌گری مالی باید نیازهای استفاده‌کنندگان و تصمیماتی که می‌گیرند را مورد توجه قرار دهد. (باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، ۱۳۸۶، صفحه ۷۱۱)

مهم‌ترین و جامع‌ترین گزارش مالی دولت در ایران تحت عنوان «صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور» (مطابق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه سال ۱۳۶۶) مطابق قوانین مالی و محاسباتی کشور تهیه می‌گردد. نظر به اینکه قوام و دوام هر نظام مالی دولتی نیازمند اعمال نظارت جامع و مستمر می‌باشد و چنانچه برای این امر تدابیر مناسب و شایسته‌ای اندیشیده شود بسیاری از نابسامانی‌ها و مشکلات مالی قابل پیش‌گیری خواهد بود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌عنوان حسابدار دولت با اعمال نظارت مالی (مطابق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه سال ۱۳۶۶) مستمر در طول اجرای بودجه سالانه کشور در صدد انجام تکالیف قانونی به نحو احسن جهت پاسخ‌گویی به مراجع ذیصلاح چون قوه مقننه می‌باشد این پاسخ‌گویی با ارائه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور صورت می‌گیرد.

۱-۲- موضوع تحقیق

بررسی تأثیر اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر گزارش‌گری مالی دولتی.

توضیح:

منظور از نظام آمارهای مالی دولت «GFS» "دستورالعمل صادره توسط صندوق بین‌المللی پول (IMF) در سال ۲۰۰۱ میلادی" و گزارش‌گری مالی دولتی که مد نظر برای این تحقیق می‌باشد، در ایران از طریق تهیه و ارائه "صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور" با رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور صورت می‌گیرد.

۳-۱ - بیان مسأله

صندوق بین‌المللی پول (IMF) برسیستم مالی جهانی نظارت می‌کند و در مواقع نیاز کمک نقدی و تخصصی به کشورهای متقاضی ارائه می‌دهد. اهداف صندوق بین‌المللی پول عبارتند از:

- ۱- مشخص شدن سهم واقعی هر یک از اقلام درآمدی و هزینه‌ای دولت.
- ۲- تفکیک عواید حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (مثل نفت) از درآمدهای واقعی.
- ۳- مشخص شدن حجم واقعی کسری بودجه‌ای.
- ۴- تفکیک اساسی هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای. (مدنی، داود، مبانی و فراگرد بودجه ریزی، ۱۳۸۸، ص ۹۱).

به طور خلاصه، هدف اصلی تشکیل این صندوق ارتقای میزان همکاری مالی، جلوگیری از فقر، کمک به رشد اقتصادی و بازار کار در سطح بین‌المللی و ایجاد تسهیلات مالی برای کشورهایایی که خواستار تنظیم تراز پرداخت‌شان هستند، می‌باشد.

علاوه بر گزارش‌های مالی، اغلب دولت‌ها اطلاعات مالی منطبق با نظام آمارهای مالی دولت «GFS» نیز تهیه می‌نمایند. نظام آمارهای مالی دولت «GFS» دستورالعملی است که از طرف صندوق بین‌المللی پول جهت یکسان‌سازی آمارهای مالی دولت‌ها تدارک دیده شده است. (نظام آمارهای مالی دولت «GFS»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ص ۲۶).

از ویژگی‌های نظام بودجه در نظام آمارهای مالی دولت «GFS» می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- هماهنگی متغیرهای آماری بودجه با مفاهیم اقتصادی.
- ۲- هماهنگی ارقام بودجه‌ای با نظام حساب‌های ملی.
- ۳- ارائه چارچوب تحلیلی که در آن داد و ستدهای غیر پولی، داد و ستدهای موجودی‌ها و جریان‌های اقتصادی (Flows) تفکیک و در تراز نامه دولت انعکاس یافته باشد. (مدنی، داود، مبانی و فراگرد بودجه ریزی، ۱۳۸۸، ص ۹۱).

مدل کلی این چارچوب عبارت است از

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{وضعیت آخر} \\ \text{دوره (ترازنامه} \\ \text{پایانی)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{نتایج} \\ \text{جریان‌های} \\ \text{اقتصادی} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{نتایج} \\ \text{عملیات} \\ \text{مالی دولت} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{وضعیت اول} \\ \text{دوره (ترازنامه} \\ \text{اولیه)} \end{array}}$$

مدل شماره (۱-۱) - الگوی ترازنامه دولت

طبقه‌بندی آمارهای مالی دولت طبق دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول، علاوه بر این که سبب شفاف ساختن بودجه کشورها می‌شود، امکان مقایسه تطبیقی وضعیت مالی کشورهای مختلف را نیز فراهم می‌کند. (نظام آمارهای مالی دولت «GFS»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ص ۲۸).

منظور از شفاف‌سازی بودجه‌ای، یعنی حساب‌های بخش عمومی، پیش‌بینی و برآوردهای بودجه‌ای در اختیار کلیه سازمان‌ها و افراد قرار بگیرد چرا که تهیه و تنظیم و اجرای سیاست‌های بودجه‌ای به نحوی از انحاء با منافع آنها ارتباط دارد. شفافیت بودجه‌ای امکان پاسخ‌گویی دولت را تقویت می‌کند و همچنین بر میزان اعتبار بودجه می‌افزاید، و موجب کاهش هزینه و ام‌ها و افزایش حمایت کلیه افراد جامعه از سیاست‌های کلان اقتصادی می‌گردد (عزیزی، غلامرضا، فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی، ۱۳۸۲، ص ۱۱۳).

مجموعه تجربیات مفید صندوق در باب شفافیت مالی را می‌توان این‌گونه بیان کرد:

- وضوح کامل وظایف و مسؤلیت‌های دولت
 - دسترسی عموم به اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و عملکرد دولت
 - روشن بودن فرآیند تهیه بودجه، اجرا و اطلاع‌رسانی
 - تأیید جامعیت اطلاعات مالی به نحوی مستقل
- مفهوم "شفافیت مالی" این است که ساختار عملکردهای دولت، تصمیمات سیاست‌گذاری مالی، حساب‌های بخش عمومی و پیش‌بینی‌های مالی تماماً در دسترس عموم قرار داشته باشند. "شفافیت مالی"، "پاسخ‌گویی" را تقویت می‌کند. بنابراین، شفافیت مالی اعتبار تصمیمات و اقدامات را افزایش می‌دهد و فواید آن در کاهش هزینه‌های استقراض و حمایت‌های بیشتر آحاد جامعه آگاه از سیاست‌های کلان اقتصادی منعکس می‌شود.

چهار اصل کلی در ارتقاء شفافیت مالی بدین‌گونه می‌باشد:

- الف. شفافیت نقش‌ها و مسؤلیت‌ها، که انعکاس‌دهنده مرزبندی درونی دولت بین فعالیت‌های مالی، پولی و بنگاه‌های اقتصادی عمومی از یک‌سو، و بخش‌های عمومی و خصوصی از سوی دیگر است. در دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول هیچ‌گونه الگویی از توزیع مسؤلیت‌ها بین نهادهای دولتی توصیه نشده است.
- ب. دسترسی عام به اطلاعات شامل جامع بودن اطلاعات و تعهد دولت به انتشار اطلاعات در مقاطع زمانی مشخص است. مفهوم جامع بودجه بالاتر از آن چیزی است که در بودجه دولت و گزارش‌دهی حساب‌ها منعکس می‌شود.
- ج. بر اساس این اصل تأکید می‌شود که گزارش عملکرد دولت باید با استانداردهای حسابداری و آماری تطبیق کند.
- د. تضمین بی‌طرفانه و یکپارچگی، این اصل نه تنها بر روش‌های سنتی ارائه چنین تضمینی به کمک حسابرسی مستقل و استقلال آماری تأکید دارد، بلکه خواهان روشن شدن فعالیت‌های دولتی و امکان بررسی موثکافانه این فعالیت‌ها می‌باشد. (همان منبع).

همچنین طبقه‌بندی آمارهای مالی دولت طبق دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول یک چارچوب حسابداری جامعی است که تعاریف و مفاهیم یکنواخت حسابداری را جهت تلخیص رویدادهای اقتصادی مورد استفاده قرار می‌دهند و تصویر کلی از فعالیت‌های اقتصادی ارائه می‌دهد تا شرایط لازم جهت نظارت بر فعالیت مالی و روند توسعه ملی فراهم شود. علاوه بر این قابلیت مقایسه وضعیت توسعه را با کشورهای دیگر فراهم می‌نماید. مفاهیم، طبقه‌بندی‌ها و تعاریف پایه‌ای مورد استفاده در این دستورالعمل، صرف‌نظر از شرایط کاربرد آن، به اصول

اقتصادی و استدلال‌هایی بستگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین، نظام آمارهای مالی دولت «GFS» برای اقتصاد کلیه کشورها صرف‌نظر از ساختار نهادی یا قانونی دولت آن کشور، تجربه عملی تکوین نظام آماری و نظام حسابداری مالی دولت یا میزان مالکیت عمومی دستگاه‌های مستقل قابل کاربرد است. تفاوت قابل ملاحظه کشورها از نظر ساختار دولتی و اقتصادی، به این معنی است که قسمت‌های مختلف دستورالعمل مذکور برای تمام کشورها به یک اندازه مناسب نخواهد بوده و ممکن است کاربرد نداشته باشد. (نظام آمارهای مالی دولت «GFS»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ص ۲۷).

گزارش‌گری مالی دولتی در واقع نقطه "پاسخ‌گویی دولت" و "پاسخ‌خواهی مردم" از دولت است و مردم از طریق نظام گزارش‌گری مالی کارآمد، قادر خواهند بود که از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها، آگاه گردند و عملکرد مسئولین را مورد ارزیابی قرار دهند. در نظام نوین گزارش‌گری مالی استفاده از مبنای تعهدی و تأکید بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، مورد توجه اساسی قرار گرفته است. به همین دلیل، گزارش‌های مالی مستخرجه از نظام نوین گزارش‌گری مالی، اطلاعات لازم و کافی در خصوص درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها (جاری و غیر جاری)، بدهی‌ها (جاری و غیر جاری) و خالص دارایی‌ها را منعکس و سیمای کلی وضعیت، شرایط و نتایج عملیات مالی کشور را ترسیم می‌نماید.

در فرهنگ لغات مفهوم مسؤولیت پاسخ‌گویی این‌گونه تعریف شده است:

الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است. لیکن مفهوم پاسخ‌گویی در ادبیات حسابداری دولتی به صورتی گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد. به بیان ساده مسؤولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسؤولیت‌هایی که به‌عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند. بنابراین مسؤولیت پاسخ‌گویی دو وظیفه کاملاً مشخص زیر را در بر می‌گیرد:

- ۱- الزام به انجام دادن يك عمل یا وظیفه مشخص موسوم به Responsibility.
- ۲- الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسؤولیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاء موسوم به Accountability. (باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، ۱۳۸۶، صفحات ۲۰ و ۶۷)

پس از صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری فعلی)، این سازمان نحوه طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای در لایحه بودجه ۱۳۸۱ را بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» تغییر داد. (عزیزی، غلامرضا،