

# میزگرد

## چالشهای پذیرش و به کارگیری

### استانداردهای حسابداری بخش عمومی و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی

پذیرش و به کارگیری حسابداری تعهدی اغلب بخشی از اقدامهای مربوط به اصلاح مدیریت بخش عمومی و به منظور تسهیل این اقدامها است. انگیزه اصلاح سیستم حسابداری بخش عمومی، ارتقای فرهنگ پاسخگویی، و نوسازی مدیریت بخش عمومی است. مهمترین هدفهای پذیرش و به کارگیری حسابداری تعهدی عبارتند از:

- شفافیت و پاسخگویی، و ارتقای تصمیم‌گیری آگاهانه،
- مدیریت منابع راهبردی، و کمک به دولت در برگرداندن راهبرد به اقدام،
- بهبود مدیریت هزینه‌ها و آگاهی از آنها،
- سازگاری بین بودجه سالانه و صورتهای مالی سالانه.

هزینه و زمان اصلاح سیستم حسابداری بخش عمومی بستگی به عوامل متعددی دارد. تجربه کشورها نشان می‌دهد که هزینه اصلاحات و زمان آن، برحسب مقیاس استفاده از سامانه‌های فناوری اطلاعات و خدمات مشاوره‌ای مورد نیاز، ممکن است بسیار متفاوت باشد. تجربه کشورها در استقرار حسابداری تعهدی، چالشهای مهمی را آشکار ساخته است که عبارتند از:

- تشخیص و ارزشگذاری داراییها و بدهیها در مرحله مقدماتی اصلاحات،
- شناسایی و گزارشگری تعهدهای بازنشستگی کارکنان لشکری و کشوری،
- به کارگیری سامانه‌های جدید فناوری اطلاعات، به ویژه همزمان با تغییر چارچوب گزارشگری مالی،
- عملی ساختن تغییرهای مورد نیاز در مقررات قانونی و گفتگو با رهبران سیاسی،
- مدیریت مؤثر و قوی پروژه گذار از سیستم نقدی به تعهدی، و
- مدیریت منابع انسانی و ظرفیت‌سازی و برنامه‌های مؤثر آموزشی.

هدفگذاری برای پروژه اصلاح سیستم حسابداری بخش عمومی اهمیت زیادی دارد و به کوششها و مشارکت مسئولان، معنی و جهت می‌دهد و آنها را همسو می‌سازد. در واقع، باید اطمینان به دست آید که منابعی که به کار خواهد رفت، به دستاوردهای ارزشمندی منتج خواهد شد. هدفهایی که برای اصلاح سیستم حسابداری می‌توان برشمرد، عبارتند از:

- ارتقای پاسخگویی،
- افزایش شفافیت در برابر همگان در سطح وسیع،
- ایجاد ارقام معنی‌دار و تحلیل مالی برای دولت، مجلس و مردم،
- افزایش آگاهی سیاسی و همگانی درباره وضعیت امور مالی عمومی،
- اطلاعات بهتر درباره بهای تمام‌شده کامل عملیات بخش عمومی،
- تصمیمهای آگاهانه‌تر در مورد مدیریت دارایی و بدهی، و
- کارایی فرایندهای تجاری بخش اداری دولت.

میزگرد این شماره مجله حسابرس به موضوع «چالشهای پذیرش و به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی» اختصاص یافت و از صاحب‌نظران این حوزه دعوت شد تا خوانندگان را با پیچیدگیهای دوره گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی و آثار و نتایج آن، آشنا سازند. صاحب‌نظران شرکت‌کننده در این میزگرد، به پرسشهای زیر پاسخ دادند:

۱- هدفهای اصلی استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟ تعاریف داراییها، بدهیها، درآمد، و هزینه، در مبنای تعهدی، تا چه حد در بخش عمومی قابلیت شناسایی، اندازه‌گیری، و اجرا دارند؟

## شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از:

**یدالله حبیبی**

کارشناس مسائل مالی و محاسباتی



**دکتر مسعود ابوالحلاج**

رئیس مرکز بودجه و پالایش عملکرد  
وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



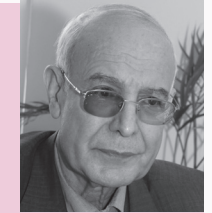
**دکتر حلیمه رحمانی**

مدیر واحد تدوین استانداردهای  
سازمان حسابرسی



**سیدحسین حسینی عراقی**

حسابدار رسمی



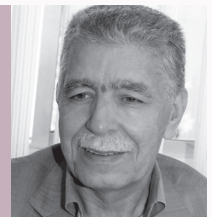
**دکتر علی فعال قیومی**

مدیرکل هماهنگی و تلفیق حسابها و روشهای  
حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی



**محمد شریعتی**

حسابدار رسمی و  
شریک مؤسسه حسابرسی نوین نگرمانا



**دکتر رضا نظری**

عضو شورای مدیریت مجله حسابرس



۶- وضعیت تهیه، تصویب و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی چگونه است؟ چه پروژه‌هایی در دست است؟ آیا طرحی برای انتقال به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی وجود دارد؟ آیا برنامه‌ای برای استفاده از خدمات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی وجود دارد؟

✓ **دکتر نظری**

از اینکه دعوت نشریه حسابرس را پذیرفتید سپاسگزاریم. امیدواریم بحث امروز که درباره به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، رهنمودی برای به‌کارگیری بهتر این استانداردها ارائه کند.

بحث را با این پرسش آغاز کنیم که هدفهای اصلی استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟ تعاریف دارایی، بدهی و هزینه در مبنای تعهدی تا چه حد در بخش عمومی قابلیت شناسایی، اندازه‌گیری و اجرا دارد؟

۲- استفاده از مبنای تعهدی، اطلاعات سودمند برای ارزیابی عملکرد دولت از سوی مردم فراهم می‌آورد. این مهم تا چه حد در ایران اهمیت دارد و مردم تا چه حد به آن توجه دارند؟

۳- آیا اقتصاد دولتی و تصدی‌گری گسترده دولت، چالشی جدی برای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است؟

۴- طبق ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی مربوط به نحوه و زمان‌بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی، وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی، و نهادهای عمومی غیردولتی مکلف شده‌اند که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه کنند. موفقیتها و کاستیهای اجرای این ماده، در بخشهای مکلف به اجرا، چگونه بوده است؟

۵- طبق ماده ۵ آیین‌نامه یادشده، مقرر شده بود زمینه لازم برای استقرار نظام حسابداری بهای تمام‌شده در دستگاه‌های اجرایی فراهم شود. آیا نظام حسابداری بهای تمام‌شده در دستگاه‌های اجرایی مستقر شده است؟ چه نتیجه‌ای از آن به‌دست آمده است؟

## ✓ دکتر ابوالحلاج

اینکه استانداردها در ساختار دولتی اساساً چقدر قابل اجراست، مشکل استاندارد نیست؛ استاندارد مبانی و شکل ارائه را مشخص می‌کند، اما این اراده کارگزاران دولتی است به اینکه داراییها و بدهیها را شناسایی کنند. از طرف دیگر، تنوع فعالیتها در حوزه‌های مختلف دولت، برای نمونه در حوزه سلامت، حوزه بیمارستانی، یا در حوزه کشاورزی، یا در حوزه آموزش و پرورش ممکن است بر خوردهای متفاوتی را طلب کند. باید به این نکته‌ها توجه داشته باشیم.

آن چیزی که اصرار دارم بگویم، این است که ایراد را نباید به استانداردهای حسابداری بگیریم. استاندارد شکل‌سازی است، قالب دادن به عملیات و به گزارشگری است. استانداردهای حسابداری امکان مقایسه را فراهم می‌کند، باید بگردیم به دنبال اینکه ببینیم در پشت‌صحنه، مسائل اجرا چگونه است؟ در حوزه سلامت، حتی بدون استانداردها و تنها با رعایت سامانه آمارهای مالی دولت (GFS)، داراییها را در سال ۸۲ شناسایی کردیم. الان می‌توانیم بگوییم در مرحله‌ای هستیم که صورتهای مالی تلفیقی دانشگاه علوم پزشکی کشور را می‌توانیم تهیه کنیم؛ ولی عدد داراییها درست است؟ خیر! اعتراف می‌کنم که عدد داراییها درست نیست. داراییها رقمی نزدیک به ۴۳ هزار میلیارد تومان است. آن موقع داراییها را با یک ریال شناسایی کردیم. الان وارد مرحله تجدید ارزیابی شده‌ایم و سعی می‌کنیم اصلاح کنیم.

## دکتر ابوالحلاج:

### ایراد را نباید به

### استانداردهای حسابداری

### بگیریم

### باید بگردیم

### به دنبال اینکه ببینیم

### در پشت صحنه

### مسائل اجرا

### چگونه است



در این مقطع، مهم این است که اول ساختار و فرایند عملیات را در ساختار تعهدی اجرا کنیم و بعد با استاندارد حسابداری آن را مرتب کنیم. حساب‌رسان مستقل، بهترین کسانی هستند که انحراف ما از استانداردهای حسابداری را می‌توانند تشخیص دهند. ما باید این فرصت را به خودمان بدهیم که حساب‌رسان انحرافهای ما را نسبت به استانداردهای حسابداری پیدا کنند.

## ✓ دکتر نظری

به هر حال استانداردها در جهت شفاف‌سازی و پاسخگویی است. چه مشکلهایی در این راه وجود دارد؟

## ✓ دکتر ابوالحلاج

برای پاسخ به این پرسش باید دولت را بشناسیم؛ فرمانداری شهرستان ماکو هم دولت است، اداره کشاورزی سیرجان، مرزبانی، و بیمارستان هم دولت است. این نیست که اراده‌ای وجود دارد که این برنامه پاسخ ندهد. بدنه‌ای وجود دارد، برای نمونه حوزه سلامت، ۱۴ هزار نفر نیرو دارد، که اینها تولید اطلاعات مالی می‌کنند. حتماً آموزش و پرورش و کشاورزی هم همین نیرو را دارند که در سراسر کشور توزیع شده است. چقدر ما روی دانش حرفه‌ای اینها کار کرده‌ایم؟ کسی به اینها حسابداری را به صورت حرفه‌ای یاد نداده است.

ما هم‌اکنون در مرحله تولید اطلاعات حسابداری و همچنین انجام عملیات حسابداری هستیم. تولید اطلاعات حسابداری را باید یک مقداری بیشتر جدی بگیریم. به‌طور قطع استانداردهای حسابداری به اطلاعات مالی نظم می‌دهد؛ و همچنین به اطلاعات مالی شفافیت می‌دهد. در حال حاضر، مسئول عملیات در حوزه بخش عمومی چه کسی است؟ ذیحسابها. چقدر علاقه به انجام این کار دارند؟ فرض اینکه وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اجرای حسابدای تعهدی کدینگ حساب، طبقه‌بندی و دستور عملهای اجرایی را ابلاغ کرد. باید پرسید آیا واقعاً اطلاعات به دست ذیحسابها می‌رسد؟ آیا از نتیجه کاری که ظرف این دو سال انجام شده، رضایت دارند؟

استاندارد به‌طور قطع شفافیت به‌وجود می‌آورد، و پاسخگویی را بهینه می‌کند. ولی وقتی مدیر مالی از میزان دارایی و بدهی اطلاع ندارد، چه کاری می‌تواند انجام دهد؟ وزیر اقتصاد، مدیر مالی کشور است، در شرایطی که وزارت اقتصاد اطلاعاتی درباره داراییهای دولت ندارد! و به‌تازگی با راه‌اندازی سامانه ثبت بدهیهای دولت

## شریعتی :



### صورت حساب

### عملکرد سالانه

### سهام ناچیزی از

### وظیفه

## پاسخگویی دولت را

## می تواند ایفا کند

توضیح دهند و از طرف دیگر نیازهای اطلاعاتی سایر ذینفعان گزارشهای مالی را فراهم کند.

دولت منابع مالی مورد نیاز را از محل اخذ انواع مالیاتها از مردم و همچنین فروش منابع طبیعی کشور که مهمترین آن نفت است، تأمین می‌کند و از آن برای ارائه خدمات عمومی شامل تأمین بهداشت و سلامت عمومی، آموزش، حفظ نظم و امنیت کشور و ایجاد زیرساختهای اقتصادی و تولیدی، مانند راه، شبکه ارتباطات، بنادر، سد، نیروگاه و نظایر آن مصرف می‌کند. بنابراین باید در مورد نحوه تأمین منابع و مصرف کارا و اثربخش این منابع به مردم توضیح دهد.

تاکنون تنها ابزار برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، عبارت بود از صورت حساب عملکرد سالانه، که به استناد ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی از سوی وزارت امور اقتصادی به طور سالانه تهیه و یک نسخه از آن در اختیار هیئت دولت و یک نسخه نیز در اختیار دیوان محاسبات قرار می‌گیرد، تا در اجرای ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی و مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی، پس از بررسی، گزارش تفریح بودجه سالانه را تهیه و همراه نظرات خود در اختیار مجلس شورای اسلامی قرار دهد. این گزارش طبق اصل ۵۵ قانون اساسی باید در دسترس عموم گذاشته شود.

واقعیت این است که صورت حساب عملکرد سالانه، اگر با اغماض بگوییم، سهم ناچیزی از وظیفه پاسخگویی دولت را می‌تواند ایفا کند و عملاً دربرگیرنده اطلاعات مفیدی برای

می‌دانیم دولت چقدر بدهی دارد! در حال حاضر به صورت تقریبی ۷۰۰ هزار میلیارد تومان اوراق بدهی در حال چاپ است. بدنه حسابداری در بخش عمومی باید عملیات مالی دولت را پشتیبانی کند که وقتی سررسید بازپرداخت رسید، پاسخگوی آن باشد. این بدنه، داراییهای دولت است. بخش عمده‌ای از داراییهای دولت هنوز شناسایی نشده است. برای شناسایی داراییها و بدهیهای بخش عمومی چقدر تلاش شده است؟

در دستگاہی که فعالیت می‌کنم، خیلی وقت است که کار را شروع کرده‌ایم و در حال حاضر اطلاعات حسابداری را فراهم کرده‌ایم. ولی آیا همه دستگاہ‌های اجرایی اطلاعات داراییها و بدهیها را احصا کرده‌اند؟

### ✓ شریعتی

در کشورهایی که دارای نظام حکومتی مبتنی بر دموکراسی و مردم‌سالاری هستند و رهبران آنها از طریق آرای عمومی اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند موضوع پاسخگویی مسئولین در مقابل مردم و جامعه اهمیت می‌یابد و این مسئولیت صرف‌نظر از اینکه به صراحت در قوانین تصریح شده باشد یا خیر از این جهت در خور توجه است که می‌تواند بر تصمیمهای رأی‌دهندگان مؤثر باشد.

در ایران براساس اصل ۱۲۲ قانون اساسی، رئیس‌جمهور در حدود قانون در برابر ملت، رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است. بدیهی است برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، ابزار مناسب مورد نیاز است. همچنین، از طرف دیگر مردم و رأی‌دهندگان به‌منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای آرای آنان عهده‌دار اداره امور کشور، شهر و شهرستان می‌باشند، نیازمند اطلاعات هستند. افزون بر این، مجلس شورای اسلامی، شوراها، رسانه‌های عمومی، سازمانهای مردم‌نهاد، تحلیلگران موضوعات اجتماعی و مدیران دستگاہ‌های بخش عمومی که دارای واحدهای سازمانی تحت نظر هستند، هر کدام متناسب با اهداف خود نیازمند اطلاعات در مورد نحوه اداره امور کشور هستند.

امروزه گزارشگری مالی طبق استانداردهای حسابداری بر پایه روش تعهدی، به‌عنوان مهم‌ترین ابزاری است که اگر به‌طور صحیح انجام شود می‌تواند از یک طرف به مسئولین بخش عمومی کمک کند تا نحوه ایفای وظیفه خود به‌ویژه در خصوص تأمین منابع و نحوه مصرف آن برای خدمت‌رسانی به مردم را

## و شناسایی و اندازه‌گیری آنها ارائه شده است. اگر در بخش عمومی ایران در راستای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی حرکت کنیم آیا شرایط و زمینه برای شناسایی و اندازه‌گیری و گزارشگری بر مبنای استانداردها وجود دارد؟

### ✓ شریعتی

به نظر من، در مورد تعریف عناصر صورتهای مالی شامل دارایی، بدهی، درآمد و هزینه طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. اتفاقاً، تعاریف ارائه‌شده که مبتنی بر ویژگیهای ذاتی هر قلم از عناصر صورتهای مالی استوار است، کمک می‌کند تا شناسایی و ارزیابی داراییها و بدهیها با سهولت بیشتر و اصولی انجام شود و در غیاب آن راه برای تولید اطلاعات نادرست و غیرواقعی باز خواهد بود. به‌عنوان مثال، یکی از ویژگیهای داراییها در بخش عمومی دارا بودن توان ارائه خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی می‌باشد. بر این اساس، این ویژگی کمک می‌کند تا کارکنان بخش مالی و کارشناسان در هر دستگاهی به دور از سلیقه شخصی نسبت به شناسایی و ارزیابی صحیح داراییها در اختیار جهت انعکاس در سوابق حسابداری اقدام و تصمیم‌گیری کنند و از انعکاس اقلامی که فاقد یکی از دو ویژگی فوق باشد پرهیز شود.

تا حدی که اطلاع دارم در راستای رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای شناسایی داراییها، وزرات امور اقتصادی و دارایی دست‌والعمل لازم را تهیه و اقدامهای اجرایی را در این خصوص آغاز کرده است که اگر لازم بدانند آقای دکتر فعال در این زمینه توضیح خواهند داد. در هر حال انتخاب و استقرار نظام گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی قطعاً دارای مشکلات و سختیهای است که در جای خود به آن اشاره خواهد شد، اما آنچه مهم است این مسیری است که باید طی شود و توفیق آن نیازمند همکاری کلیه دستگاه‌های کشور است. در مورد اجرای استانداردهای واحدهای تجاری نیز در بدو انتشار و الزام عمومی نیز اجرای آن با مشکلات همراه بود و گزارشهای حسابرسی بنگاههای اقتصادی عموماً حاوی بندهای متعدد شرط حاکی از موارد رعایت نکردن استانداردها بوده است که این موارد به مرور حل شد.

### ✓ حسینی عراقی

هدف اصلی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، افزایش

سایر ذینفعان نیست، چرا که فاقد ویژگیهای کیفی لازم برای ارائه اطلاعات مفید است. علت این است که این صورت براساس مبانی نظری منسجمی تهیه نشده و اساساً در تهیه آن هیچگونه استاندارد به‌کار گرفته نشده است. امروزه برای تولید هر کالا یا خدمتی استاندارد وجود دارد و این موضوع برای اطمینان از کیفیت هر محصولی، مهم است. پس به طریق اولی، برای تولید اطلاعاتی که قرار است عملکرد دولت براساس آن ارزیابی شود و یا براساس آن تصمیمات مهم اقتصادی و اجتماعی اتخاذ شود، وجود مبانی و استاندارد از اهمیت بالایی برخوردار است.

افزون بر این از آنجایی که صورت حساب عملکرد مبتنی بر حسابداری نقدی است، طبیعتاً هیچگونه اطلاعاتی از وضعیت مالی دولت یعنی داراییها و بدهیها ارائه نمی‌کند. در حالی که، اطلاع از میزان داراییهای در اختیار دولت و نحوه استفاده از آن و میزان بدهی، به امکان ارزیابی عملکرد دولت از جمله توانایی در استمرار ارائه خدمات و ایفای به‌موقع تعهدها کمک می‌کند.

همچنین مبنای حسابداری نقدی مانع اطلاع از میزان واقعی درآمدها و هزینه‌ها می‌باشد؛ منظور، درآمدهای تحقیق‌یافته و وصول‌نشده و هزینه‌های تحمل‌شده و پرداخت‌نشده است. با توجه به این اشکالها و برای ارتقای کیفیت اطلاعات در دنیا، به استفاده از صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی که مبتنی بر حسابداری تعهدی است، تأکید می‌شود. رعایت این استانداردها کمک می‌کند ضمن ارائه اطلاعات لازم از میزان داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها، اطلاعات ارائه‌شده از ویژگیهای کیفی لازم از جمله قابل اتکا بودن، مربوط بودن، قابل مقایسه و قابل فهم بودن برخوردار باشد و بدین سبب می‌تواند برای استفاده‌کنندگان مفید واقع شود. با این رویکرد، گزارشگری مالی بخش عمومی قادر خواهد بود اطلاعات لازم برای تشخیص موارد زیر را فراهم کند:

- منابع از کفایت لازم برای ارائه خدمات پیش‌بینی‌شده برخوردار است،
- نحوه تأمین منابع و مصرف آن با رعایت بودجه صورت گرفته است، و
- امکان ارزیابی نحوه تأمین منابع و مصرف آن با رعایت کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی جهت ارائه خدمات و توانایی ایفای تعهدها فراهم می‌شود.

### ✓ دکتر نظری

در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعاریف و معیارهای مشخصی در مورد دارایی، بدهی، درآمد و هزینه

قانون پیشرفته‌ای محسوب می‌شد، به‌خصوص فصل نهم آن که اعمال نظارت عملیاتی را تصریح کرده بود، از سوی کارشناسان و صاحب‌نظران برنامه‌ریز مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی مورد تجدیدنظر قرار گرفت و به‌عنوان طرح به مجلس ارائه شد، اما این طرح نیز متوقف ماند.

با عنایت به مراتب فوق‌الذکر پاسخ به ادامه سؤال اول مشخص است و نیاز به توضیح ندارد.

### ✓ دکتر فعال قیومی

مسلماً استانداردهای حسابداری باعث افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود و بنابراین برای بخش عمومی نیز مشابه با بخش خصوصی مفید خواهد بود. قبل از تدوین و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور، دستورالعمل‌های حسابداری دولتی که در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تدوین می‌شد، بر بخش عمومی حاکم بود ولی چارچوبی برای آنها به‌صورت مدون وجود نداشت.

هدف تمام دستورالعمل‌ها این بود که صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به بهترین و ساده‌ترین شکل ممکن تهیه شود. در حال حاضر استانداردهایی برای تدوین این دستورالعمل‌ها وجود دارد که قطعاً یکنواختی و همگرایی رویه‌های حسابداری در بخش عمومی را به همراه خواهد داشت. افزون بر این، واحدهای گزارشگر بخش عمومی ملزم به ارائه صورتهای مالی علاوه بر اطلاعات مورد نیاز برای تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور هستند.

با این رویه، گزارشگری مالی اکنون شامل دو بخش است؛ بخشی که مربوط به بحث صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است، و بخش دیگری که مربوط به صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. این دو بخش در کنار هم و مکمل هم هستند. در واقع، گزارشهای قابل استخراج از دستورالعمل‌های قبلی کماکان ارائه می‌شود و اطلاعات تکمیلی هم به این مجموعه اضافه شده است.

معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در دو سال گذشته، صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را برای سال‌های ۹۴ و ۹۵ شبیه به آن چیزی که قبلاً تهیه می‌شد، آماده و به مبادی ذیربط ارائه کرده است. در ضمن، صورتهای مالی هم به‌وسیله واحدهای گزارشگر

ضریب مسئولیت پاسخگویی اعم از عمومی، مالی، و مدیریتی است، و نیز شفافیت اطلاعات مالی و عملیاتی به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه، بهبود مدیریت مالی در مصارف بودجه اعم از اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای در سطوح خرد و کلان دولت، در چارچوب بودجه سالانه کل کشور که نشأت گرفته از برنامه میان‌مدت است، فراهم می‌کند؛ به‌نحوی که افزایش بهره‌وری از داده‌ها و ستانده‌ها و از همه مهمتر نتیجه حاصل از هر یک از این داده‌ها و ستانده‌ها در تمامی زمینه‌های مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی را موجب می‌شود، مشروط بر اینکه استانداردهای وضع شده هماهنگی لازم را با قوانین مالی و محاسباتی کشور، به خصوص قوانین برنامه و بودجه، برنامه میان‌مدت و کوتاه‌مدت و محاسبات عمومی برقرار کند.

اشاره به این نکته لازم است، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تفاوت فاحشی با استانداردهای حسابداری بخش خصوصی دارد. زیرا، در بخش خصوصی به‌طور عمده قانون تجارت حاکم بر فعالیتهای بنگاه‌های اقتصادی این بخش می‌باشد. قانون تجارت هرگز وارد سیستم حسابداری و چگونگی نگهداری حساب نشده است، در حالی که در بخش عمومی افزون‌بر نگاهداری حساب، براساس دستورالعمل حسابداری ابلاغ شده از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی، هر گامی که در جهت فعالیتهای مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی برداشته می‌شود، باید از پشتوانه قانونی مربوط برخوردار باشد.

لازم به توضیح است، به‌منظور برقراری این هماهنگی، قانون محاسبات عمومی مصوب شهریورماه ۱۳۶۶، در سال ۱۳۸۹ به همت دیوان محاسبات کشور، با انعقاد قرارداد با یکی از دانشگاه‌ها، مورد تجدیدنظر و بازنگری قرار گرفت و در قالب لایحه به مجلس ارائه شد و از این طریق لایحه مذکور به کمیسیون برنامه و بودجه و دیوان محاسبات ارجاع گردید. این کمیسیون لایحه را جهت بررسی و اعلان نظر، به وزارت امور اقتصادی و دارایی که متولی اصلی اجرای قانون مذکور است ارجاع کرد.

معاونت نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور، با استفاده از کارشناسان این شاخه، حدود ۶ ماه مفاد لایحه را بررسی و بازنگری کرد و دوباره آن را به کمیسیون مذکور اعاده داد، ولی از آن زمان تاکنون در مجلس متوقف مانده است. از طرفی در خلال این مدت، قانون برنامه و بودجه مصوب اسفندماه سال ۱۳۵۱، که در آن زمان

تهیه و به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه شده که در بخشهای بعدی بحث به آن اشاره می‌شود. در کل، استانداردسازی حسابداری بخش عمومی لازم و مفید است.

تعاریفی که در استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور در مورد عناصر صورتهای مالی ارائه شده، اصولاً تعاریفی است که در بسیاری از کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد و به نظر بنده به لحاظ محتوایی مشکلی ندارد. مشکلات زیربنایی که از سوی استاد ارجمند جناب آقای حسینی اشاره شد، همه بااهمیت هستند؛ نیاز به اصلاح قوانین، کمبود نیروی انسانی متخصص، و مشکلات مرتبط با فناوری اطلاعات، که همگی از پیش نیازهای اجرا و استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شوند. این موارد و مشکلات وجود دارد و نمی‌توان منکر آن شد.

خیلی از کشورهای دنیا که به لحاظ سطح توسعه‌یافتگی اقتصادی، هم‌سطح ما یا پایین‌تر بودند، این کار را شروع کردند. توصیه صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی این است که کشورها باید اصلاحات در نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعهدی براساس استانداردهای مدون را شروع کنند و اگر امکانات زیرساختی ندارند، اگر پولی ندارند که به این کار اختصاص دهند، بهتر است دوره زمانی اجرا را طولانی‌تر کنند؛ یعنی با صرف زمان بیشتر، این نواقص را به مرور برطرف کنند.

استانداردها مفید است، حداقل از جایی که بودیم چند قدمی جلوتر هستیم و ارتقا پیدا کرده‌ایم. البته مشکلاتی نیز در اجرا وجود دارد که وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری دیوان محاسبات کشور سعی کرده واکنشه‌های مناسبی را در قبال آنها داشته باشد. برای نمونه، در بحث استهلاک داراییها که در ارتباط با استاندارد شماره ۵ بخش عمومی است، به واحدهای گزارشگر اجازه داده شد در سه سال اول پس از تغییر مبنای حسابداری، از محاسبه آن خودداری کنند.

به هر صورت، اگر هدف‌گذاری نکنیم و در کل بگوییم که فاصله خیلی زیاد است و نخواهیم به این سمت حرکت کنیم، هیچ‌وقت به آن ایده‌آل نخواهیم رسید. خوشحال هستیم که این حرکت در کشور شروع شد و به‌طور مسلم با برنامه‌ریزی و رویکرد گام‌به‌گام به اهداف مورد نظر هم خواهیم رسید.

✓ حیبی

استاندارد حتماً ضروری است، چون استانداردها پایه تنظیم و تهیه دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی است، همانطور که مفاهیم نظری پایه استانداردها هستند. اگر می‌خواهیم پاسخگویی داشته باشیم

به‌عنوان دولت، به‌عنوان دستگاه اجرایی، باید به استاندارد پایبند باشیم. اگر بخواهیم هدایت و ساماندهی فعالیتهایمان را در سطح کشور و در سطح بین‌المللی با چشم باز انجام دهیم، باید پایبند به استاندارد باشیم. اگر بخواهیم خودمان را با جامعه جهانی و کشورهای هم‌تراز مقایسه کنیم، اگر بخواهیم اندازه بگیریم که از کجا به کجا حرکت کردیم، و خیلی از ضرورت‌های دیگر، اگر بخواهیم ببینیم با منابعی که به‌دست آمده چه کردیم، و به کجا رسیدیم، باید پایبند استاندارد باشیم. بنابراین، ضرورت استانداردها را فکر نمی‌کنم که هیچکس نفی کند یا بگوید که لازم نداریم. اگر لازم نداریم، همین راهی را که تاکنون ادامه دادیم باید برویم؛ یعنی به یک مسیر بی‌هدف، بدون چشم باز و بدون سنجش اثربخشی حرکت کنیم و این راه ما را به جایی نمی‌برد. بنابراین، تدوین استانداردها ضرورت دارد با سرعت بیشتری ادامه پیدا کند و بتوانیم پایه‌های لازم را بر مبنای استانداردها تنظیم کنیم.

سامانه حسابداری دولتی برپایه بودجه‌ریزی برنامه‌ای بنا شده است؛ یعنی یک سری برنامه را تعریف می‌کنیم و می‌گوییم این پول در این صندوق برای این برنامه، بروید خرج کنید. اما اینکه با این پول چه کار کنیم و ما را از چه مبدایی به چه مقصدی برساند، هیچ‌وقت در مورد این موضوع نه برنامه‌ریزی کرده‌ایم، نه کار کرده‌ایم، و نه نظارت.

برای دستگاه نظارتی و دستگاه اجرایی روشن نبود که به کجا می‌رود. فعالیتهای روزمره‌ای را انجام می‌داد، که خیلی از آن فعالیتها به‌احتمال اصلاً ضروری نبوده است. خیلی کارها انجام شده که ممکن است منابع را تلف کرده باشد. گزارشگری مالی طبق روش جدید، باید ابعاد مختلف منابع و عملکرد دستگاه را روشن کند و با توسل به این تعاریف باید بتوانیم سنجشی از کار خودمان داشته باشیم؛ با این منابع و امکانات و اختیاراتی که داشتیم، چه خدمتی انجام دادیم؟ آیا ارزنده بود؟

قیمت تمام‌شده واقعی محصولات و خدمات دولت و بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی خیلی بیشتر است و این تفاوت در شرایط فعلی آشکار نمی‌شود. داراییها و بدهیهای که برای تولید و ارائه محصول در بخشهای مذکور ایجاد می‌شود خیلی مهم هستند و می‌توانند قیمت تمام‌شده هر واحد محصول را نشان دهند.

یکی از مشکلات، فرار از پاسخگویی و مقاومت در مقابل تغییر است. هر جایی که تغییری لازم است و هر چیزی که ممکن است وضعیت موجود را تغییر دهد، به‌خاطر اینکه به زحمت می‌آفتیم، ممکن است بگوییم همین جایی که هستیم خوب است. این یک موضوع



دکتر رحمانی :

کاری کنیم

راهکاری بدهیم

که

مشکلات محیطی

کاهش پیدا کند

همه هم‌منظر هستیم این است که مسائل محیطی را تغییر دهیم. کاری کنیم، راهکاری بدهیم که مشکلات محیطی کاهش پیدا کند.

در مورد داراییها، بسته به نوع، یک سری مسائل داریم؛ در مورد شناخت و در مورد اندازه‌گیری. در مورد بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها هم همینطور. هر کدام یک سری معضلات خاص خودشان را دارند. برای نمونه، در مورد درآمد مالیات، از زمانی که دارایی برای دولت محقق می‌شود تا زمانی که دارایی در نهایت به خزانه واریز می‌شود، فاصله زمانی ممکن است خیلی طولانی باشد. در واقع پیاده کردن استانداردها در بخش عمومی، یک همت، یک حمایت سیاسی، یک همراهی و تلاش مضاعف می‌خواهد؛ به‌ویژه در گرفتن نیروی متخصص. حتی حمایت‌های مالی، فرهنگ‌سازی، کمک می‌کند که استانداردها پیاده شود، همانطور که در همه دنیا شده است.

✓ دکتر نظری

پرسش دوم درباره به‌کارگیری مبنای تعهدی است. ضرورت به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی چیست؟ آیا چون استاندارد باید اجرایی شود و استاندارد می‌گوید تعهدی، یا اینکه ضرورت‌های دیگری مطرح است؟ اگر مبنای تعهدی اجرایی شود آیا به دولت در انجام وظیفه پاسخگویی کمک می‌کند؟

✓ دکتر ابوالحلاج

در حوزه سلامت، با استقرار حسابداری تعهدی، با همه مشکلاتی که گذرا به آنها اشاره شد، گام‌به‌گام پیش رفتیم؛ حتی آن زمان

فرهنگی است و هرگونه تغییری سخت و پرهزینه است. ولی به هر حال باید قدمی برداشت که بتوانیم پاسخگوی نسل آینده باشیم.

✓ دکتر نظری

خانم دکتر رحمانی؛ با توجه به مطالعه‌ها و بررسی‌هایی که در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام شده، هدفهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا چه میزان در ایران قابل دستیابی است و آیا الزامهای شناسایی و اندازه‌گیری دارایی، بدهی، درآمد و هزینه در ایران قابلیت اجرا دارد؟

✓ دکتر رحمانی

در مفاهیم نظری گفته شده که هدف استانداردها برآورده ساختن نیازها از دو بُعد است؛ از دو بُعد پاسخگویی و پاسخ‌خواهی و برآوردن نیازهای تصمیم‌گیری برای رسیدن به این هدفها. در استانداردها، تعاریف اقلامی که مرتبط می‌شود با رویکردها و معاملاتی که در بخش عمومی اتفاق می‌افتد، ارائه شده است. می‌توان گفت که این تعاریف در تمام دنیا مشترک است، شاید با تغییرات خیلی جزئی؛ برای نمونه، وقتی که استانداردها می‌گوید که دارایی را زمانی می‌توان شناسایی کرد که جریان ورود وجه نقد برای آن محتمل باشد، و قابلیت اندازه‌گیری به‌صورت اتکاپذیر داشته باشد.

محتمل بودن، قضاوت می‌خواهد، قابلیت اندازه‌گیری داشتن، قضاوت می‌خواهد، اتکاپذیر بودن آن اندازه‌گیری، قضاوت می‌خواهد؛ اینها چیزهایی است که ذاتی است و چه در ایران و چه در تمام دنیا محدودیت‌های ذاتی که قضاوتی بودن است، وجود دارد؛ نمی‌توانیم بگوییم که مختص ایران است. البته بسته به جامعه‌ای که این استانداردها و این تعاریف در آن پیاده می‌شود، ممکن است که یک سری مسائل محیطی همراه شود که باعث شود که ارزیابیها و قضاوتها کمی سخت‌تر یا آسان‌تر شود.

در ایران مشابه دیگر کشورها، یک سری معضلاتی وجود دارد. ما نیروی متخصص نداریم، قوانین متضاد داریم، سامانه‌های یکپارچه نداریم، سامانه جدید باید راه‌اندازی شود، مستندات کافی نداریم، مستنداتی هم که موجود است ممکن است که اتکاپذیر نباشد، یا حتی اگر اتکاپذیر باشد، مربوط نباشد. اینها به‌صورت کلی وجود دارد، ولی نمی‌توانیم بگوییم که استانداردها باید تغییر کند. تعاریف مشکلی ندارد. کاری که می‌توانیم بکنیم و



که تغییر رویکرد از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی داشتیم، و استاندارد حسابداری بخش عمومی در کشور نداشتیم. حساب‌رسان مستقل مداخله کردند و ایرادات را گرفتند و به کمک آنها رفع کردیم، و در ادامه مسیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی ابلاغ شد. در حال حاضر به جایی رسیدیم که در دانشگاه علوم پزشکی یک تصویر مالی داریم که این تصویر مالی مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی است.

برای نمونه، در دانشگاه علوم پزشکی شیراز، در استان فارس می‌دانیم چند ریال دارایی داریم، چند ریال بدهی داریم، به چه کسی بدهکار هستیم و صورتحساب عملکرد هم برایش داریم؛ سودوزبان را هم می‌توانیم تشخیص دهیم. در بیمارستان کمی عمیق‌تر هم رفتیم. در پشت صحنه صورتهای مالی، در سراسر کشور ۱۱۱۷ مرکز هزینه شناسایی کردیم. آقای وزیر به‌طور معمول این پرسش را می‌پرسند که برای بخش ارتوپدی در کشور تا الان چقدر هزینه شده؟ پاسخ آن را داریم که چند ریال هزینه شده، چقدر دستمزد صرف، و چقدر مواد مصرف شده است. ممکن است ایشان بپرسد ارتوپدی بیمارستان امام خمینی چقدر هزینه دارد؟

اینها دستاوردهای حسابداری تعهدی است. با سامانه نقدی چنین کاری نمی‌توانید بکنید. الان زمینهایی که داریم را شناسایی کردیم و می‌توانیم از اطلاعات ثبت‌شده مالی در تأمین مالی استفاده کنیم. زمین را یک ریالی شناسایی کردیم، اما امروز آن را به ارزش واقعی تجدید ارزیابی می‌کنیم. در حوزه دارو که یکی از مشکلات اساسی است، به‌طور لحظه‌ای می‌دانیم که به کی و کجا بدهکار هستیم، اطلاعات موجودی انبارها، ارزش ریالی و نوع موجودیها را می‌دانیم.

اینها فقط از حسابداری تعهدی برآمده است. حرفه ما و دنیای ما حسابداری و حسابرسی است، نمی‌توانیم انتظار داشته باشیم که مقامات ارشد همه اطلاعات استخراج‌شده و درج‌شده در صورتهای مالی را بفهمند. اصلاً چنین انتظاری نداریم، این را از ذهن خود خارج کرده‌ایم. در جامعه حرفه‌ای باید به دنبال این اراده بگردیم و آن را نظام بدهیم که تحرک پیدا کند. من به جامعه حرفه‌ای واقعاً معتزضم. وقتی که کار را شروع کردیم یکی از جاهایی که کمک خواستیم جامعه حسابداران رسمی بود. اما به‌تنهایی جلو رفتیم و کسی کمک نکرد.

قانون محاسبات عمومی الزام‌آور است نه استاندارد. وقتی ذیحساب را به دادرسی دیوان محاسبات ارجاع می‌دهند، کسی استاندارد را از او نمی‌پذیرد، و رسیدگی براساس قانون انجام می‌شود. در حال حاضر چند سال است لایحه قانون محاسبات عمومی تهیه شده، سالهاست که بدون اقدام مانده و هیچکس به آن توجهی نمی‌کند. وزارت بهداشت با یک قانون و یک دستگاه دیگر با یک قانون دیگر اداره می‌شود.

شک نکنید که حسابداری تعهدی بهترین اطلاعات را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهد. دولت تصمیم گرفت طرح تحول سلامت را اجرا کند. همان موقع پرسیدند که چقدر بدهی داریم. مستند و قابل اتکا گفتیم که چه مبلغ کسری منابع برای حفظ شرایط موجود داریم. با توجه به آن اطلاعات تصمیم‌گیری شد و منابع مالی را تأمین کردند.

جامعه حرفه‌ای حسابداری باید بیشتر حساس شود. همانطور که من درک کاملی از جامعه مهندسين ندارم، قطعاً آنها هم درک درستی از جامعه حرفه‌ای حسابداری ندارند. این ما هستیم که باید نقش خودمان را برای جامعه به‌درستی روشن کنیم و ارتقا دهیم. یکی در وزارت بهداشت است، یکی در سازمان حسابرسی، دیگری در دیوان محاسبات، آن یکی در وزارت دارایی؛ هر جا که هستیم باید زنجیره کاملی باشیم که همدیگر را کامل کنیم.

انتظار ندارم که یک حسابدار حرفه‌ای در مجلس از قانون محاسبات کنونی دفاع کند. وقتی که طرح جدیدی درمی‌اندازیم، باید همه از آن حمایت کنیم تا جا بیافتد؛ وگرنه معنی ندارد لایحه محاسبات عمومی ۵ سال است که در مجلس معطل مانده و کسی هم واکنشی نشان نمی‌دهد.

### ✓ شریعتی

در مورد ضرورت اجرای استانداردهای بخش عمومی بنده هم اعتقاد راسخ دارم، و هم امیدوارم. واقعیت این است که اطلاعات مبتنی بر نظام حسابداری نقدی ناقص و غیرمفید است. امروزه روش حسابداری نقدی در دنیا منسوخ شده است. مهمترین اشکال این است که قادر به ارائه اطلاعات مربوط به داراییها و بدهیهای واحدهای گزارشگر نمی‌باشد. زمانی که اطلاعاتی از میزان داراییها و بدهیهای یک سازمانی را در اختیار ندارید چگونه می‌توانید توانمندیها، ظرفیتها و کاستیهای آن را ارزیابی



## دکتر نظری:

### آیا به‌کارگیری استانداردها در بخش عمومی می‌تواند بر رونق بازار سرمایه ایران اثر بگذارد

وجود دارد. صرفنظر از مراتب یادشده، یکی از آثار استقرار نظام حسابداری تعهدی ایجاد نظم، شفافیت، و ارتقای سلامت در دستگاه‌های بخش عمومی خواهد بود. در روش نقدی با توجه به مواردی که اشاره شد، امکان ارزیابی عملکرد مدیران در مورد استفاده کارا و اقتصادی از منابع، حفاظت از داراییها، پرهیز از ایجاد تعهد مازاد بر بودجه، و مصرف منابع طبق بودجه را میسر نمی‌سازد.

در پایان تأکید می‌کنم، به‌کارگیری مبنای تعهدی با رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی مبتنی بر روش تعهدی علاوه بر نداشتن معایب یادشده، می‌تواند اطلاعات مربوط و قابل اتکا از وضعیت مالی و درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده مؤثر اشخاص ذینفع جهت تصمیم‌گیری ارائه کند.

### ✓ حسینی عراقی

با توجه به اینکه در روش حسابداری تعهدی تمامی فعالیت‌های مالی اعم از نقدی و غیرنقدی در دفاتر و صورت‌های مالی منعکس می‌شود، از اینرو وضعیت مالی جامع‌تر، کاملتر و دقیق‌تر قابل ارزیابی است؛ ضریب کنترل بودجه‌ای را نیز افزایش می‌دهد، مشروط بر اینکه بودجه نیز به‌روش تعهدی پیش‌بینی شده باشد. در اینجا اشاره به نحوه نگاهداری حساب دستگاه‌های اجرایی کشورهای فدرال و متمرکز لازم به‌نظر می‌رسد. در کشورهایی که از حکومت فدرال برخوردارند، هم منابع و هم مصارف بودجه هر یک از دستگاه‌های اجرایی ایالتی، به‌طور جداگانه به‌تصویب پارلمان آن ایالت می‌رسد، ضمن اینکه ممکن است پیش از ۵۰ درصد منابع هر یک از آنها به‌عنوان کمک، از طریق وزارت

کنید؟ قطعاً برای برنامه‌ریزی و اداره آن دستگاه نمی‌توانید تصمیم درست اتخاذ کنید، زیرا ظرفیتهای ارائه خدمات نامشخص است و امکان برنامه‌ریزی به‌منظور استفاده کارا و اثربخش از داراییها و منابع در اختیار را نخواهید داشت.

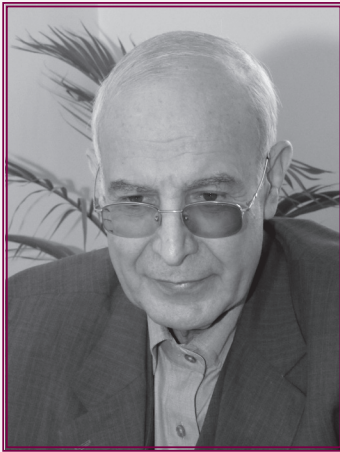
به‌عنوان مثال، سازمان مالیاتی قادر نخواهد بود تا اطلاعات قابل اتکایی در مورد مالیات‌های تحقق‌یافته و وصول نشده را ارائه کند. اگر کلیه مالیات‌های ابرازی طبق اظهارنامه‌های تسلیمی به‌عنوان درآمد تحقق‌یافته تلقی شود، با انعکاس در نظام حسابداری مبتنی بر روش تعهدی، امکان ارائه اطلاعات فراهم می‌شود و خطر حذف مطالبات و پیگیری نشدن برای وصول، از میان می‌رود.

به‌خاطر دارم چندین سال پیش زمانی که برای حسابرسی یک طرح عمرانی بزرگ، به دفتر طرح رفتیم و گزارش حساب‌های طرح را مطالبه کردیم، یک برگه به ما دادند که فقط دربرگیرنده دریافتها و پرداختهای نقدی سال بود و خبری از اطلاعات مربوط به سوابق مالی سالهای قبل از جمله مانده پیش‌پرداختها و علی‌الحسابها و انباشته مخارج انجام‌شده نبود.

در واقع، ذیحساب طرح صرفاً خود را در قبال دریافتها و پرداختهای سال مسئول می‌دانست و خبری از فهرست داراییهای طرح و نحوه حفاظت از آن نبود و امکان اثبات وجود و تمامیت داراییها ممکن نمی‌بود. البته بعداً در این خصوص با پیگیریهای انجام‌شده و با هماهنگی وزارت امور اقتصادی و دارایی دستورالعمل تهیه صورتهای مالی طرحهای عمرانی و دستورعمل حسابرسی طرحهای عمرانی با تمام نواقص قانونی که وجود داشت تهیه شد تا بتوان براساس آن و بر مبنای روش نقدی تعدیل شده تا حدودی اطلاعات مفیدتر و کامل‌تری از طرحهای عمرانی در دست اجرا به‌دست آورد.

در مورد وضعیت بدهیها در نظام حسابداری نقدی، شرایط بدتر است، زیرا دولت از میزان تعهدهای خود مطلع نیست و اشکال عمده‌تر این است که به‌دلیل انعکاس نیافتن در سوابق حسابداری و مستند نشدن آن، تأدیه آن منوط به ادعای اشخاص طلبکار و اثبات ادعا از سوی آنان است که این امر ضمن احتمال تضییع حقوق دیگران، موجب تطویل روند تسویه و گاهاً پذیرش تعهدها فاقد مستندات قابل اتکا می‌شود.

اثرات اشکال در روش نقدی نسبت به درآمدها و هزینه‌ها نیز



## حسینی عراقی :

### استانداردهای

### وضع شده باید

### هماهنگی لازم را با

### قوانین مالی و

### محاسباتی کشور

### برقرار کند

تکمیل سیستم حسابداری زحمتهای فوق العاده‌ای را متحمل شده‌اند و کماکان دستورالعمل حسابداری در دست تغییر و تحول است.

#### ✓ دکتر فعال قیومی

تا قبل از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، دولت تنها در قبال بودجه پاسخگو بود که این موضوع از طریق ارائه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور موضوع ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور انجام می‌پذیرفت. در حال حاضر و با اجرای این استانداردها، شرایطی فراهم شده که پاسخگویی ارتقا پیدا کند و دولت بتواند در مورد وضعیت مالی خود، و همچنین تغییر در وضعیت مالی هم پاسخگو باشد.

در ماده قانون برنامه ششم توسعه، دولت ملزم شده که نسبت به تهیه صورتهای مالی در سطح بخش عمومی اقدام کند. واحدهای گزارشگر نیز با توجه به بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق الزام دارند که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در چارچوب دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه کنند.

در مجموع، کاری که آغاز شده ۳ سال پیشتر قدمت ندارد و ما هنوز در اول راه هستیم. در کل دولت، بیش از ۳۰۰۰ واحد گزارشگر وجود دارد که ماهیت فعالیتها و ظرفیت آنها از نظر زیرساختهای فناوری اطلاعات و نیروی انسانی بسیار متفاوت است. این موضوع اهمیت وجود یک برنامه جامع و واقع‌بینانه را دوچندان کرده است.

خزانه‌داری دولت مرکزی تأمین و سایر آن از محل درآمدهای ناشی از فعالیتهای آن دستگاه پیش‌بینی شود. از اینرو بودجه مصوب ابلاغی پارلمان برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی در سرفصل حسابهای «درآمدهای پیش‌بینی‌شده» بدهکار، و «اعتبارات پیش‌بینی‌شده» بستانکار می‌شود.

به‌علاوه، منابع و مصارف بودجه دستگاه‌های اجرایی محلی، مانند دانشگاه‌های دولتی، به جای پارلمان ایالتی، از سوی هیئت امنای دانشگاه و یا آن دستگاه اجرایی محلی به تصویب می‌رسد و جهت اجرا به دستگاه اجرایی محلی ذیربط ابلاغ می‌گردد. این رویداد بودجه‌ای، مشابه دستگاه‌های اجرایی ایالتی در دفاتر ثبت می‌شود.

در کشورهایی که حکومت آنها بر پایه متمرکز استوار است، کلیه منابع بودجه سالانه کل کشور، (به تفکیک منابع بودجه‌ای) به‌صورت یک قلم به تصویب قوه مقننه می‌رسد، ولی مصارف بودجه هر یک از دستگاه‌های اجرایی به‌طور جداگانه در ردیف خاص به تصویب این قوه می‌رسد. پس از ابلاغ بودجه دستگاه‌های اجرایی از طریق رئیس‌جمهوری، در دفاتر ثبت و سرفصل حسابهای «اعتبار مصوب» بدهکار، و «بودجه واحد گزارشگر» بستانکار می‌گردد. در واقع، امور مالی هر یک از دستگاه‌های اجرایی به میزان اعتبار مصوب، از خزانه بستانکار می‌شوند.

با توجه به مطالب اشاره‌شده، ساختار نظام اداری و مالی کشور در سطح کلان، به‌صورت متمرکز پیش‌بینی و اداره می‌شود. اصل پنجاه‌وسوم قانون اساسی، کانال دریافتها و پرداختهای دولت را خزانه‌داری کل کشور مقرر کرده است؛ به‌نحوی که تمامی دریافتهای دولت به خزانه واریز و تمامی پرداختها به‌موجب قانون از این طریق انجام شود. اصل مذکور عیناً نقل می‌گردد: «کلیه دریافتهای دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداختها در حدود اعتبار مصوب به‌موجب قانون انجام می‌گیرد.»

در ادامه پاسخ به این پرسش باید گفت که نخست قوه مقننه و رده‌های فوقانی هرم سازمانی ساختار قوه مجریه باید به آن اهمیت دهند، نه مردم.

لازم به توضیح است، همکاران محترم اداره کل «هماهنگی و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری» از سال ۱۳۹۳، در جهت

به عنوان مثال، در مورد ضایعات و تخریبهای زیست محیطی، این خسارتهای خیلی سنگین است. اگر اینها را برآورد کنیم و نمایش دهیم و افشا کنیم، شاید خیلی حساسیت را در سطح کشور ایجاد کند و در آن صورت، همه تلاش می کنند به سمتی حرکت کنند که جلوی این خسارتهای زیست محیطی را بگیرند. اما وقتی این مسائل پنهان و فقط در قالب یک خبر است، و ارزیابی ریالی از این موارد نداریم، هیچ کوششی هم برای پیگیری و مسئولیت خواهی از اشخاصی که باید پاسخ دهند ایجاد نمی شود.

همین مثال ساده نشان می دهد که استانداردهای حسابداری و سامانه حسابداری تعهدی می تواند این حساسیت را در کشور ایجاد کند. این ارقام خیلی عظیم هستند و ما باید آنها را به نسل آینده انتقال دهیم. اینها به دست ما رسیده و ما هم مسئول نگهداری و انتقال آنها به نسل بعد و بهبود آن هستیم. از این حیث من فکر می کنم که نظام حسابداری دولتی براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و حسابداری تعهدی بتواند کمک شایانی به ما بکند.

#### ✓ دکتر رحمانی

هدف استانداردها این است که وضعیت مالی و نتایج عملیات مالی واحد گزارشگر را نشان دهد. صورت وضعیت مالی، داراییها، و بدهیها، و صورت عملکرد مالی، درآمدها و هزینهها را نشان می دهد. وقتی بخواهیم تمام داراییها و بدهیها و درآمدها و هزینهها را داشته باشیم باید هم طول را ببینیم و هم عرض را؛ در حالی که سامانه نقدی فقط یک نقطه را به ما می دهد، مانند یک عکس است. سامانه تعهدی بهتر از سامانه نقدی می تواند این هدف را برآورده کند.

از دید جامعه، افزایش فساد، مشکلات مالی و اقتصادی، رعایت نشدن حقوق بین نسلی، کمرنگ بودن حق پاسخ خواهی و پاسخگویی و شفافیت، همه محرکهایی هستند که الزام می کنند که سامانه حسابداری تعهدی پیاده شود. وجود چنین سامانه ای، چه از دید استانداردها و چه از دید جامعه، ضروری است.

#### ✓ دکتر نظری

**رسواییهای مالی و تقلب و پولشویی اتفاقاتی است که به طور عمده در اقتصاد بخش خصوصی روی می دهد. حال آنکه سالهاست که در این بخش استانداردهای حسابداری با قوت بسیار بیشتری از بخش دولتی به کار گرفته شده است.**

مطلب دیگر، بحث حقوق شهروندی است. ریاست محترم جمهور برای اولین بار بحث حقوق شهروندی را مطرح کرده اند که شفافیت و پاسخگویی از اجزای آن محسوب می شود. اگر دولت می خواهد حقوق شهروندی را رعایت کند، باید افزون بر عملکرد بودجه ای، در قبالت داراییها، بدهیها، عملکرد مالی شامل درآمدها و هزینهها، یا همان تغییر در وضعیت مالی، نیز به مردم پاسخگو باشد.

مورد بعدی، ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری است. حسابداری باید اطلاعاتی ارائه کند که افزون بر بحث پاسخگویی در تصمیم گیریها هم مفید واقع شود و به مدیریت مالی بخش عمومی کمک کند. صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور هر چند در زمینه پاسخگویی بسیار مناسب است، اما اطلاعات آن برای تصمیم گیری مورد استفاده قرار نمی گیرد که شاید یکی از دلایل آن به موقع نبودن این گزارش باشد.

در سنوات اخیر معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور جلسه های مشترک و متعددی را با نمایندگان صندوق بین المللی پول در زمینه اجرای حسابداری تعهدی برگزار کرده است. در این جلسه ها، یکی از توصیه های اصلی صندوق، در نظر گرفتن زمانی واقع بینانه برای اجرا بوده است. در حال حاضر بر مبنای تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق ۲، یک دوره ۳ ساله برای این موضوع در نظر گرفته شده که در سال ۱۳۹۶ به پایان رسید. البته در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ بندی برای تمدید دوره اجرا به مدت یک سال گنجانده شده بود که متأسفانه در مجلس شورای اسلامی حذف شد. همچنین لایحه ای در این خصوص در وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شده که در حال طی فرایند لازم برای ارسال به مجلس شورای اسلامی است. باید توجه داشت که کشوری مانند انگلستان، از زمانی که اجرای حسابداری تعهدی را آغاز کرد تا زمانی که صورتهای مالی تلفیقی را تهیه کرد، ۱۰ سال زمان گذاشت.

#### ✓ حبیبی

پاسخگویی، شفافیت و قابلیت سنجش؛ این سه موضوع را جایی که حساب و کتاب نگهداری می شود و ثبت انجام می شود، می توانیم تأمین کنیم. اما، در مواردی که منابع و تعهدات تحت کنترل و ثبت و ضبط نبوده، مانند مطالبات مالیاتی، ثروتهای عمومی شامل جنگلها، دریاچهها، و دریاها، یعنی جاهایی که داراییها و اموالی بوده که تحت کنترل و ثبت و نگهداری حساب نبوده، بیشترین خسارتهای متوجه اقتصاد کشور شده است.

### ✓ دکتر رحمانی

درست است؛ ولی هیچ تضمینی وجود ندارد که اگر در بخش خصوصی استانداردهای حسابداری نبودند آن فسادها بیشتر نمی‌شد و چه بسا با نبود استانداردها، تقلب و فساد در بخش خصوصی بیشتر از این می‌شد که الان هست.

### ✓ دکتر نظری

پرسش بعدی را به این موضوع اختصاص دهیم که آیا اقتصاد دولتی و تصدی‌گری دولت، چالشی برای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری است؟ آیا به‌کارگیری استانداردها در بخش عمومی می‌تواند بر رونق بازار سرمایه ایران اثر بگذارد؟

### ✓ دکتر فعال‌قیومی

دامنه اجرای استانداردها، واحدهای گزارشگر بخش عمومی است که فعالیت غیرانتفاعی انجام می‌دهند و اصولاً معطوف به فعالیت‌های حاکمیتی هستند. مؤسسه‌های انتفاعی وابسته به دولت در دامنه استانداردهای بخش عمومی قرار نمی‌گیرند. ولی

## دکتر فعال‌قیومی:

### نیاز به اصلاح قوانین

### کمبود

### نیروی انسانی متخصص

### مشکلات مرتبط با

### فناوری اطلاعات

### همگی از پیش‌نیازهای

### اجرا و استقرار

### استانداردهای

### بخش عمومی

### محسوب می‌شوند



اگر به‌صورت کلی نگاه کنید، هر چه فعالیت‌های دولت بزرگتر باشد، اجرای استانداردها مشکل‌تر و چالش‌ها بیشتر خواهد بود. هر چه دامنه کاربرد استانداردها گسترده‌تر باشد، هزینه‌های توانمندسازی نیروی انسانی، تأمین فناوری اطلاعات، و استفاده از مشاوران مالی، بیشتر خواهد بود.

کشوری مانند سوئیس ۴۰ میلیون یورو برای اجرای حسابداری تعهدی هزینه کرد که از این مبلغ ۳۰ میلیون یورو فقط به‌طور مستقیم صرف فناوری اطلاعات شد و ۱۰ میلیون یورو دیگر صرف توانمندسازی نیروی انسانی، استخدام نیروی انسانی و همچنین استفاده از خدمات مشاوره حسابداران حرفه‌ای شد. هر چه دامنه بزرگتر باشد، مسلماً اجرای استانداردها، مشکل‌تر و نیازمند برنامه‌ریزی دقیق‌تر خواهد بود.

شفافیت در بخش عمومی می‌تواند بر بازار سرمایه کشور اثرگذار باشد. زیرا بخش عمومی مستقل از بخش خصوصی نیست. در واقع بخش عمومی می‌تواند برای دستیابی به منابع جدید اقدام به برون‌سپاری کند و یا از اعتباردهندگان منابعی را جذب کند. با افزایش شفافیت این موضوع تسهیل می‌شود.

### ✓ دکتر نظری

در بخش دولتی برای به‌کارگیری استانداردها چه سرمایه‌گذاریهایی در زمینه سامانه‌های اطلاعاتی شده و چه برنامه‌هایی در این زمینه وجود دارد؟

### ✓ دکتر فعال‌قیومی

بر اساس ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور، اختیار و مسئولیت تشخیص و تعیین کالا و خدمات مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی به عهده رئیس دستگاه است که این موضوع در خصوص نرم‌افزار حسابداری نیز صدق می‌کند. البته این نرم‌افزارها باید به‌گونه‌ای طراحی شوند که قابلیت ارائه هر نوع اطلاعات لازم به مبادی ذیربط را داشته باشند.

در حال حاضر، یک سامانه به نام سامانه نظارت آئی معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور موسوم به «سناما» در وزارت امور اقتصادی و دارایی وجود دارد که خروجی تمام سامانه‌های حسابداری دستگاه‌های اجرایی وارد این سامانه می‌شود و از آن برای تهیه گزارش‌های کلان کشور مانند صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور استفاده می‌شود. تمام واحدهای گزارشگر موظفند از طریق سامانه یادشده (سناما)، اطلاعات

هم استاندارد لازم است. متأسفانه در این بخشها در طول دهه‌های گذشته نفع‌گرایی مطرح نبوده و لذا سنجشهای لازم، و التزام به استانداردها، هم نهادینه نشده است. تا زمانی که منفعت‌طلبی ملی و اجتماعی در حوزه‌های یادشده احیا نشود، به استانداردها هم به‌طور جدی توجه نخواهد شد.

به‌رغم گذشت حدود سه سال از اجرای سامانه حسابداری تعهدی، در نگرش مدیران و تصمیم‌گیریه‌های آنها نسبت به گذشته، اتفاق درخور توجهی نیافتاده است. علت این امر، توجیه نبودن و کمبود آموزش مدیران در بهره‌برداری از سامانه جدید است.

#### ✓ دکتر رحمانی

پیاده‌سازی استانداردهای بخش عمومی نیازمند حمایت مالی، سیاسی، و قانونی است. به نیروی کار متخصص، و نیروی باتجربه نیاز دارد. همه این حمایتها را می‌خواهد. حالا این حمایتها کجا مؤثرتر می‌شود، در اقتصادهایی که سبکتر و چابکترند؛ یعنی اقتصادهایی که کمتر دولتی هستند. اقتصاد وقتی که دولتی باشد، و برای نمونه برای یک تغییر به حمایت قانونی نیاز باشد، مدتها طول می‌کشد تا مشکل حل شود. اقتصاد ما هم بیشتر دولتی است، خوب به‌طور طبیعی چالش بزرگی در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مقابل ما وجود دارد.

دولت و بخش خصوصی تعاملات زیادی دارند. وقتی یک طرف شفاف‌تر شود، و شفافیت نتیجه‌اش کارایی و اثربخشی باشد، طرف دیگر نیز منتفع می‌شود. وقتی بخش خصوصی منتفع شود، بازار سرمایه نیز رونق می‌گیرد.

#### ✓ دکتر ابوالحلاج

در وزارت بهداشت وقتی که حسابداری تعهدی را اجرا کردیم، بیمارستانهای سودده و بیمارستانهای زیانده نیز مشخص شدند. یکی از اتفاقات خوب این بود که بیمارستانهای سودآور را به طرف بازار سرمایه سوق دهیم. هفته گذشته جلسه‌ای با بورس برگزار شد که بیمارستانها بتوانند تا سقف ۴۹ درصد سهام خود را در بازار عرضه کنند.

از اطلاعاتی که از سامانه حسابداری تعهدی به‌دست آوردیم، مشخص شد که سالانه چیزی حدود ۱۴۰ هزار میلیارد تومان در بازار سلامت (اعم از دولتی و خصوصی) هزینه می‌شود که

لازم را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه کنند.

از سوی دیگر همان‌طور که پیش از این هم اشاره شد، در اجرای حسابداری تعهدی، موضوع فناوری اطلاعات بسیار بااهمیت است. واحدهای گزارشگر نیاز به زیرسیستمهایی دارند که اطلاعات لازم را جمع‌آوری و به سیستم حسابداری منتقل کند. این موضوع در چک‌لیست بررسی عملکرد واحدهای گزارشگر که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال جاری طراحی شده است، مد نظر قرار گرفته و در صورت نبود چنین سیستمهایی به واحدهای گزارشگر برای ایجاد آن تذکر داده می‌شود. شواهد اولیه نشان می‌دهد بیشتر واحدهای گزارشگر کشور از نبود سامانه‌های جامع، احساس کمبود می‌کنند.

#### ✓ حبیبی

خیلی از منابع سرگردان هستند و شناخته‌شده نیستند، و صرف کارهایی می‌شوند که هیچ ارزش افزوده‌ای در جامعه ایجاد نمی‌کنند. شفافیت باعث می‌شود که اینها بیرون بیاید. وقتی شفافیت ایجاد کنیم، منابع مالی و محل‌های هزینه‌ها را شناسایی می‌کنیم و به این نتیجه می‌رسیم که می‌توانستیم این منابع را بهتر استفاده کنیم و هزینه‌های بدون ارزش افزوده را کنار بگذاریم.

متأسفانه دامنه انتظاراتی که مردم از دولت دارند بسیار گسترده است. در نتیجه، هر اقدامی، به‌نحوی به دولت مربوط می‌شود. عمده منابع در اختیار دولت و بخشهای عمومی است و بخش خصوصی یک بخش منفعل شده است. نهادهایی هم که ایجاد شده، توانمندی بخش خصوصی را ندارند. متأسفانه دولت مجبور است که این بار بسیار سنگین را به دوش خود بکشد. بنابراین اگر بخواهید در دولت، با این تعریف و این حجم، و این مسئولیت، تغییری ایجاد کنید، از دو نظر بسیار چالش‌برانگیز است؛ یکی از لحاظ زمانی، و دیگری از لحاظ منابع مالی. یعنی برای هر تغییر زمان بسیار زیاد و منابع مالی بسیار زیاد لازم است که بدنه سنگین دولت تن به اصلاحات بدهد.

نکته مهمی که دیگر اعضای محترم جلسه هم مطرح کردند این است که بخش خصوصی منفعت‌گراست و در این راستا سنجشهای مختلفی را انجام می‌دهد که استانداردها، زمینه صحت و اجرایی‌شدن این سنجشها را فراهم می‌کند. برای رسیدن به نفع عمومی حاصل از عملکرد دولت و بخش عمومی

### ✓ شریعتی

اجازه می‌خواهم قبل از اینکه به چالش‌های پیش روی دولت در به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای تعهدی پردازم، محدوده و پیچیدگی امور عمومی را به اختصار مرور کنیم.

براساس قانون مدیریت خدمات کشوری اموری که توسط دولت انجام انجام می‌شود در ۴ گروه طبقه‌بندی شده که شامل موارد زیر است:

۱- امور حاکمیتی یعنی اموری که تحقق آن موجب اقتدار و حاکمیت کشور است و کلیه افراد جامعه بدون محدودیت از منافع آن بهره‌مند می‌شوند؛ از قبیل سیاست‌گذاری، قانونگذاری، حفظ تمامیت ارضی کشور و نظایر آن؛

۲- امور اجتماعی، فرهنگی و خدماتی که موجب بهبود وضعیت زندگی افراد می‌شود، از قبیل آموزش عمومی، سلامت و درمان، علوم و تحقیقات، تربیت بدنی و ...؛

۳- امور زیربنایی شامل طرح‌هایی که موجب تقویت زیرساخت‌های اقتصادی و تولیدی کشور می‌شود، از قبیل احداث راه‌ها، سد‌ها، بنادر و ...؛ و

۴- امور اقتصادی یعنی اموری که دولت مانند سایر افراد جامعه اقدام به نگهداری و بهره‌برداری از داراییها می‌کند، از جمله فعالیت‌های کشاورزی، صنعتی و خدماتی.

با این توضیحات، اگر امور تصدی‌گری دولت را محدود به مورد چهارم، یعنی امور اقتصادی، بدانیم که عموماً از سوی شرکت‌های دولتی انجام می‌شود، در این بخش علیرغم سهم بالای دولت در این حوزه، در خصوص استقرار حسابداری تعهدی و رعایت استانداردهای گزارشگری مالی اساساً با چالشی مواجه نیستیم، چراکه شرکت‌های دولتی سالها است که از نظام حسابداری تعهدی استفاده می‌کنند و هم‌زمان با بخش خصوصی مشمول به‌کارگیری استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری بوده و از اینرو می‌توان شرکت‌های دولتی و شرکت‌های بورسی را در حال حاضر از جمله شفافترین بنگاه‌های اقتصادی دانست.

یادآوری این نکته ضروری است که مطابق استانداردهای بخش عمومی، استانداردهای مذکور برای کلیه واحدهای بخش عمومی به استثنای واحدهایی که تهیه صورتهای مالی آنها

حدود ۷۰ هزار میلیارد آن سهم دولت است. این در حالی است که از مجموع ۹۰۰ بیمارستان موجود در کشور، تقریباً ۷۰۰ بیمارستان دولتی و ۸۰ بیمارستان متعلق به تأمین اجتماعی و ارتش و مابقی بیمارستانها توسط بخش خصوصی اداره می‌شوند. این پرسش خیلی مهم است که دولت اگر بخواهد کوچک شود باید از کجا شروع کند؟

اول باید شفافیت وجود داشته باشد. آیا کسی حاضر است یک بیمارستان با زیان انباشته را تحویل بگیرد؟ پروژه‌های بیمارستانی در سطح کشور داریم که نیمه‌کاره‌اند، منابع مالی بخش عمومی کفاف ادامه فعالیت را نمی‌دهد، چه باید بکنیم؟ با وجود این، برای پاسخ به پرسشهای اشاره‌شده، بازار سرمایه راه حل دارد و حسابداری تعهدی زمینه‌ها را برای ورود بازار سرمایه به این عرصه مهیا می‌کند.

در وزارت بهداشت یک جا نقش حاکمیتی داریم؛ برای نمونه در نظنز و یا خاف، باید بیمارستان داشته باشیم، شبکه بهداشت داشته باشیم، با هر قیمتی که باشد، حتی اگر ضریب اشغال تخت بیمارستان پایین باشد. اما چه کسی گفته که در وسط کلان‌شهرها باید دولت، بیمارستان اداره کند. تجربه این را داریم که مدیریت ۶ یا ۷ بیمارستان را به بخش خصوصی با تعرفه دولتی واگذار کردیم. بخش خصوصی موفق شده هزینه‌ها را کاهش دهد و بیمارستان را به سوددهی نزدیک کند. برای چنین تصمیم‌گیری راهبردی، مدیران نیازمند اطلاعات و به‌ویژه اطلاعات مالی دقیق می‌باشند و اگر خطا برویم می‌تواند عوارض سنگینی داشته باشد. بدون اطلاعات مالی قابل اتکا و مربوط اصلاً امکان‌پذیر نیست که وارد بازار سرمایه شویم. حسابداری تعهدی و استاندارد حسابداری در حوزه بخش عمومی، دانشی است که آن را تازه فراگرفته‌ایم، ناچاریم آموزش بدهیم، و چندین سال تجربه کنیم. این، تغییر رفتار است و در این تغییر رویکرد، ابتدا حرکت کند است، اما با گذشت زمان و فرهنگ‌سازی و نهادینه‌شدن، این تغییر رویکرد شتاب بیشتری خواهد داشت.

بازار سرمایه، فکر می‌کنم که یکی از جاهای خیلی خوبی است که می‌تواند به دولت کمک کند. دولت هم باید مواظب باشد برای تأمین مالی، به جای اوراق، از واگذاری داراییها استفاده کند.

انعکاس در سوابق مالی.

در خصوص داراییها، آمار و اطلاعاتی وجود دارد، لیکن به علت اینکه در بستری از حداقل کنترلهای داخلی که برای استقرار نظامهای حسابداری تعهدی مورد نیاز است، تهیه نشده، قابل اتکا و کامل نبوده و نیازمند برنامه‌ریزی، تهیه دستورالعمل، کار گسترده و نظارت است. البته، در این خصوص تا حدی که مطلع هستیم، اقدامهای اولیه انجام شده و کار در جریان است. اما در مورد بدهیها به سبب نبود اطلاعات منسجم در سوابق مالی و فقدان مستندات قابل اتکا کار مشکل‌تر و زمانبر است.

در هر حال شناسایی داراییها و بدهیها به‌عنوان یکی از اقدامهای مهم شفاف‌سازی اطلاعات مالی دستگاههای عمومی باید با قید اولویت مورد توجه مسئولین قرار گیرد و لاجرم همکاری آنان را طلب می‌کند و در این خصوص اراده برای انجام این کار باید نزد مدیران اجرایی و مسئولین مالی دستگاههای اجرایی وجود داشته باشد.

متأسفانه مسئولین دستگاههای اجرایی شناخت درستی از منافع حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند. به هر حال، اگر مدیر دستگاه اجرایی حمایت نکند، استقرار نظام حسابداری تعهدی خیلی سخت پیش می‌رود. متأسفانه درباره اهمیت موضوع نه در روزنامه‌های پرشمار و نه در صداوسیما بحث، گفتگو و فرهنگ‌سازی نشده است. تلاشهای وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و دیگر دستگاهها جهت استقرار نظام حسابداری تعهدی در صورتی نتیجه‌بخش خواهد بود که عزم و اراده جدی نزد مدیران رده‌های بالای کشور در این زمینه وجود داشته باشد.

• تأمین منابع مالی دیگر چالش پیش رو است که نیازمند درک دست‌اندرکاران و نمایندگان مجلس به اهمیت این موضوع است. کاری که باید بشود جلب نظر مساعد مدیران دستگاههای اجرایی است.

• حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی، نکته بااهمیت و درخور توجه دیگر است که باید به آن پرداخته شود.

در زنجیره استقرار حسابداری بخش عمومی کارهای زیادی انجام شده است؛ استاندارد تدوین شده، پشتوانه قانونی تا حدود زیادی برای آن وجود دارد و اقدامهای اجرایی برای شناسایی

براساس استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری (انتفاعی) مناسب‌تر است، کاربرد دارد. بر این اساس، شرکتهای دولتی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری (انتفاعی) هستند که این کار از همان ابتدا صورت گرفته و بنابراین در حال حاضر دولت از بابت تصدیهای اقتصادی و حتی امور زیربنایی که عمدتاً از سوی شرکتهای دولتی بر مبنای حسابداری تعهدی انجام می‌شود، در رابطه با رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی با چالش جدی مواجه نیست؛ چرا که همانگونه که اشاره شد این بخش از کارها از قبل بر مبنای حسابداری تعهدی انجام می‌شده است.

بنابراین، آنچه که فعلاً می‌تواند چالش برانگیز باشد، گذار از مبنای نقدی به مبنای حسابداری تعهدی در مورد اموری است که مشخصاً به وسیله وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی انجام می‌شود و این امور اگرچه به لحاظ حجم و گستردگی زیاد است، لیکن تراکشنهای مالی مرتبط با آن عموماً دارای آنچنان پیچیدگی نیست که از نقطه نظر اجرا مانع جدی برای استقرار حسابداری تعهدی باشد. در مورد حجم زیاد و گستردگی کار نیز با توجه به توسعه فناوری اطلاعات و ضرورت استفاده از نرم‌افزارهای مالی، سهولت، سرعت و دقت در اجرا و ارتقای نظامهای کنترلی که خود موجب ارتقای سلامت کار می‌شود، نیز میسر است؛ زیرا یکی از ویژگیها و مزیت‌های سامانه‌های اطلاعاتی این است که می‌توان به‌نحو اطمینان‌بخش و مؤثر بخشی از فرایندهای کنترلی را درون سامانه پیش‌بینی کرد تا از خطاهای سهوی و عمدی و تحریف اطلاعات جلوگیری شود.

در هر حال، کاربرد استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای حسابداری تعهدی اجتناب‌ناپذیر است، هر چند که با چالشهایی روبه‌رو است که باید به تدریج مرتفع شود. اهم مشکلاتی که در حال حاضر می‌توان از آن نام برد عبارتند از:

• کمبود نیروهای متخصص که بخشی از درون دولت و بخشی نیز از خارج از دولت باید تأمین شود؛

• آموزش گسترده نیروهای موجود پس از تعیین میزان آمادگی و تمایل برای آموزش از طریق برگزاری دوره‌های کوتاه‌مدت، همایشها و دوره‌های دانشگاهی؛ و

• اهتمام و بسیج عمومی کارکنان مالی دستگاهها برای شناسایی و ارزشیابی داراییها و بدهیهای دولت به‌منظور



داراییها و بدهیها شروع شده است. اما در حوزه حسابرسی صورتهای مالی بخش عمومی، کار شروع نشده است. وقتی گزارشی به دست شما می‌رسد که حسابرسی نشده، شما چقدر می‌توانید به صحت اطلاعات آن پی ببرید. اگر بخشی از داراییها در گزارش منعکس نباشد، یا به درستی ارزیابی نشده باشد، اگر داراییهای واقعی ثبت نشده باشد، بدهیهای واقعی ثبت نشده باشد، و یا درآمدهای منعکس شده کمتر یا بیشتر از واقع باشد، کسی متوجه نمی‌شود؛ یعنی اینکه این اطلاعات قابل اتکا نیست و نمی‌تواند مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

حسابرسی صورتهای مالی تهیه‌شده بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان یک خدمت اطمینان بخش، از اهمیت بالایی برخوردار است. بر اساس تجربه‌ای که در مورد اجرای استانداردهای واحدهای تجاری دارم تأکید می‌کنم که انجام حسابرسی صورتهای مالی واحدهای عمومی و اظهار نظر حرفه‌ای در مورد کیفیت رعایت استانداردها، سهم مهم و انکارناپذیر و اثربخشی در نهادینه شدن اجرای صحیح استانداردها خواهد داشت؛ در این صورت است که مدیران واحدهای ذیربط به اهمیت آن واقف خواهند شد. لاجرم درصد بالایی از موفقیت به‌کارگیری و اجرای صحیح استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی منوط به انجام حسابرسی حرفه‌ای نسبت به صورتهای و اطلاعات مالی تهیه‌شده است.

طبق ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور، وظیفه حسابرسی به عهده دیوان محاسبات قرار گرفته و طبق ماده ۸ همان قانون، اجازه استفاده دیوان محاسبات از خدمات حسابرسان بخش خصوصی نیز داده شده است. بنابراین در این مورد ظرفیت قانونی وجود دارد، اما نیازمند برنامه‌ریزی و هماهنگی و توجه به ضرورت و اهمیت آن است.

#### ✓ حسینی عراقی

به موجب ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، طرح و تنظیم سیستم حسابداری دولتی به‌طور کامل، از جمله اجرای ماده ۱ آیین‌نامه مذکور، به عهده اداره کل «هماهنگی و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری» است. این اداره، زیرمجموعه شاخه هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی است و دستورالعملهای حسابداری پس از تأیید دیوان محاسبات کشور، از طریق شاخه

مذکور جهت اجرا به تمامی دستگاههای اجرایی ابلاغ می‌شود. ذیحسابی و یا مدیر مالی دستگاههای اجرایی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی مکلف به رعایت دستورالعملهای صادره می‌باشند. چگونگی رسیدگی به صورتهای مالی دستگاههای اجرایی به عهده حسابرسان دیوان است.

در ارتباط با تهیه، تصویب و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پیش از این صحبت شد. باز هم تکرار می‌کنم به نظر بنده تا زمانی که استانداردهای حسابداری بخش عمومی با قوانین مالی و محاسباتی کشور هماهنگ نشوند و صددرصد اجرایی نگردند، اتخاذ تصمیم در خصوص انتقال به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، نتیجه‌بخش نخواهد بود.

#### ✓ دکتر ابوالحلاج

جامعه حرفه‌ای نقش خودش را باید به درستی ایفا کند. جامعه حرفه‌ای یک آدم یا یک موجود مجازی نیست، همه ما باهم هستیم؛ سازمان حسابرسی، وزارت دارایی، دیوان محاسبات و ... مفاهیم حرفه‌ای بین ما مشترک است و باید در ترویج و توسعه آن در بخش دولتی تلاش کنیم. این، یک کار گروهی است. جامعه حرفه‌ای باید به این سمت حرکت کند که مسائل را در ساختار دولت حل بکند. در مجموع، به نظر من حرکت کند است، اما نتایج خیلی خوبی داشته و امیدوار هستم که با کمک هم به نتیجه برسیم، و افق دور از دسترس نیست.

#### ✓ دکتر رحمانی

افق دید نسبت به آینده خیلی امیدوارکننده است. این ۳ یا ۴ سال گذشته را نگاه کنیم، می‌بینیم آنچه انجام شده خیلی فراتر از انتظار بوده، با در نظر گرفتن همه کاستیها. تعداد ۱۲ استاندارد تا الان تصویب شده، ۲ استاندارد در مرحله پیش‌نویس است. کارهای بیشتری هم در دست است از جمله استانداردهای تلفیق. حدود ۴ تا ۵ استاندارد در این زمینه در دست تحقیق و بررسی است. دو موضوع مهمی که لازم است در بخش عمومی به آنها توجه عمده صورت گیرد، بحث حسابرسی صورتهای مالی و پیاده‌سازی مدیریت مالی بخش عمومی است. بدون پرداختن به این دو موضوع اساسی، صرفاً تهیه صورتهای مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، در درازمدت نمی‌تواند ترسیم‌کننده افقی روشن برای بخش عمومی باشد.

حبیبی :

اگر می‌خواهیم

پاسخگویی

داشته باشیم

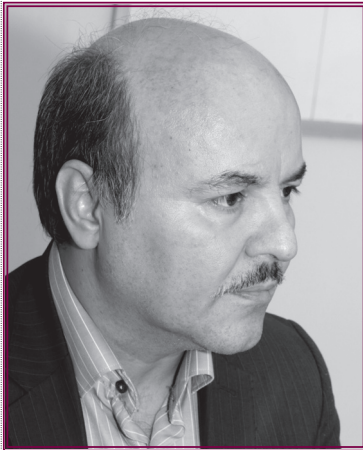
به‌عنوان دولت

به‌عنوان

دستگاه اجرایی

باید به

استاندارد پایبند باشیم



افزایش یافت. این موضوع نشان می‌دهد که واحدهای گزارشگر بخش عمومی در مسیر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیش می‌روند.

کاستی بزرگی که در حال حاضر وجود دارد و قضاوت در این زمینه را مشکل می‌سازد، نبود حسابرسی صورتهای مالی است. در واقع صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی (البته به جز واحدهایی مانند دانشگاه‌ها و طرح تملک داراییهای سرمایه‌ای شرکتهای دولتی) حسابرسی نمی‌شود که این موضوع قابلیت اتکای اطلاعات این صورتهای را با تردید مواجه ساخته است. به‌خاطر اینکه بتوانیم تحلیلی از پیشرفت کار داشته باشیم، حسابرسی صورتهای مالی الزامی است.

✓ شریعتی

استقرار استانداردهای گزارشگری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی یک نیاز است و امروزه، در دنیا به‌عنوان تنها ابزار موجود برای اعمال حق حسابخواهی مردم قلمداد می‌شود. مدیران هم برای پاسخگویی و دفاع از عملکرد و اعتبار خودشان، و برای اینکه اثبات کنند که کارشان را درست انجام داده‌اند،

✓ حبیبی

به‌نظر من در خصوص نظام مالی بخش دولتی، آینده خوبی در انتظار است و امیدواریم زحماتی که مجموعه دوستان در دستگاه‌های اجرایی، سازمان حسابرسی، وزارت دارایی، دیوان محاسبات متحمل شده‌اند به ثمر برسد.

در جریان استقرار سامانه حسابداری تعهدی، بعد از اینکه وزارت دارایی پیش‌نویس را تهیه کرد، در کمیته ماده ۱۲۸ قانون محاسبات مطرح شد، استانداردها هم یک‌به‌یک نهایی و منتشر شده است و کار هنوز ادامه دارد.

در این مورد کاستیهایی وجود دارد. نقطه مشترکی بین دیوان محاسبات و وزارت دارایی وجود دارد برای اینکه چه شکلی نظارت کنیم که فرایند استقرار را پشتیبانی و تسریع کنیم. هنوز به نتیجه نرسیده‌ایم.

خیلی از قانونها باید تغییر کند. موارد مغایر با استقرار سامانه حسابداری تعهدی هم باید با قوانین جدید اصلاح شود. این هم متأسفانه چالشی است که با آن روبه‌رو هستیم و اگر این اتفاق نیافتد، استقرار و بهره‌گیری کامل از سامانه حسابداری تعهدی، دشوار می‌شود.

شناسایی و آموزش فرایند بهره‌برداری از اطلاعات سامانه حسابداری تعهدی و الزامی ساختن آن برای مدیران و تصمیم‌گیران، چالش بعدی استقرار استانداردها است.

گرچه با تدوین استانداردهای حسابداری در بخش عمومی امکان تجزیه و تحلیل فزونی منافع بر مخارج و فرصت از دست‌رفته فراهم می‌گردد، اما متأسفانه در حال حاضر در سطوح تصمیم‌گیری و مدیریت کشور آگاهی و توانمندی لازم برای بهره‌گیری از قابلیت‌هایی که در ذات سامانه حسابداری تعهدی وجود دارد، فراهم نیست و به کمک این تحولات، تنها خدماتی در سطوح کاربری، آنهم به‌صورت گنگ و غیرشفاف ایجاد شده است.

✓ دکتر فعال‌قیومی

در پایان، آماری را در خصوص صورتهای مالی واحدهای گزارشگر ارائه می‌کنم. برای سال مالی ۱۳۹۴ در حدود ۲۲۳۳ واحد گزارشگر در حدود ۶۵ درصد از واحدها، صورتهای مالی خود را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه کردند. در سال مالی ۱۳۹۵ این تعداد به ۲۸۰۰ واحد یعنی تقریباً ۸۲ درصد

رابطه با تعیین سهم دولت از منافع و فعالیتهای اقتصادی که به صورت مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده دریافت می‌شود، مهم است.

از طرف دیگر، دولت به لحاظ برخورداری از قدرت حاکمیت و دسترسی به منابع مالی زیادی که از طریق مالیات و فروش نفت به دست می‌آورد، به منظور پاسخ به حق حساب‌خواهی مردم و نمایندگان آنان، و ایفای مسئولیت قانونی پاسخگویی در مورد نحوه تأمین و مصرف این منابع، نیازمند استانداردهای گزارشگری بخش عمومی است که بهترین ابزار برای پاسخگویی است. ضمن اینکه استانداردها موجب ارتقای سلامت و انضباط مالی در بخش عمومی خواهد شد و طبعاً وجود اطلاعات شفاف و همچنین استقرار نظام کنترل‌های داخلی که از لوازم ضروری برای به‌کارگیری استانداردهای بخش عمومی است، تا حدود زیادی مانع از ایجاد فساد می‌شود. بدیهی است سلامت در بخش عمومی بر ایجاد سلامت در بخش غیردولتی نیز مؤثر است و این دو بر هم نیز اثرگذارند.

✓ **دکتر نظری**

از حضور و ارائه رهنمودهای ارزشمندتان سپاسگزارم.

نیازمند گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی هستند. این کاری است که شروع شده، و به اعتقاد من برگشت‌ناپذیر است.

✓ **دکتر نظری**

**چه تفاوتی بین ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بخش خصوصی و ضرورت استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بخش دولتی و عمومی وجود دارد؟**

✓ **شریعتی**

به نظر من، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری را باید در حوزه و محیط مربوط به خودش و از نقطه نظر استفاده‌کنندگان مربوط مورد بررسی و ارزیابی قرار داد.

وجود شفافیت و دسترسی به اطلاعات مفید در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری، نه فقط از نگاه سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، و ایجاد امنیت برای مشارکت عمومی در سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی، یک ضرورت است، بلکه وجود اطلاعات مالی قابل اتکا و شفافیت در فعالیت بنگاه‌های اقتصادی از نقطه نظر تأمین منافع عمومی در



