



# تحول در نظام مالیه عمومی و

## گزارشگری مالی ایران

دکتر محسن برزوزاده

معاون فنی و حسابرسی امور اقتصادی و  
زیربنایی دیوان محاسبات کشور

### مدیریت حسابرسی و ارزیابی عملکرد

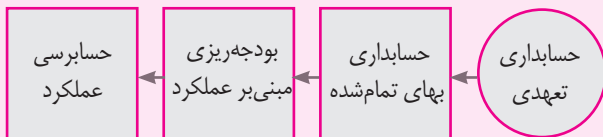
مدیریت مالی بخش عمومی دولت ابزاری برای اجرای بودجه و گزارشگری مالی دولت برای بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. لذا اجرای سیاستهای مالی باید براساس ابزار نوین اجرای بودجه (PFM) پیاده‌سازی و اجرایی گردد تا شاهد تحولی عظیم در ساختارهای نظام مالی و بودجه‌ای کشور و رشد اقتصادی در ایران برای تسهیل خدمات عمومی مردم ایران در راستای کنترل تورم و رشد تولید باشیم. زیست بوم مدیریت مالی بخش عمومی شامل اجزای مدیریت داراییها، مدیریت بدهیها، مدیریت منابع و مصارف عمومی است. (شکل ۱)

(COSTING) با حذف کامل دستگاه‌های اجرایی فاقد ردیف با وظایف مشابه در راستای پیاده‌سازی کامل حسابداری بهای تمام‌شده و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی (مالی و عملیاتی).

### مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی

نظام گزارشگری مالی دولت به لحاظ اجرا نکردن کامل قانون "اصلاح ساختار بودجه"، امکان استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بازرگانی را نداشته و در پی آن گزارشگری مالی نیز از شفافیت و قابلیت اعتماد برای تصمیم‌گیری اقتصادی بهره‌مند نگردیده است. الگوی علمی گزارشگری مالی براساس شکل ۲ براساس مطالعات تطبیقی و بررسی وضع موجود در کشور نشان‌دهنده موارد مستعد وضع بهبود در مدیریت بودجه خواهد بود:

شکل ۲- مدل علمی گزارشگری مالی براساس تحلیل نظری پیرامون نظام مالی کشور



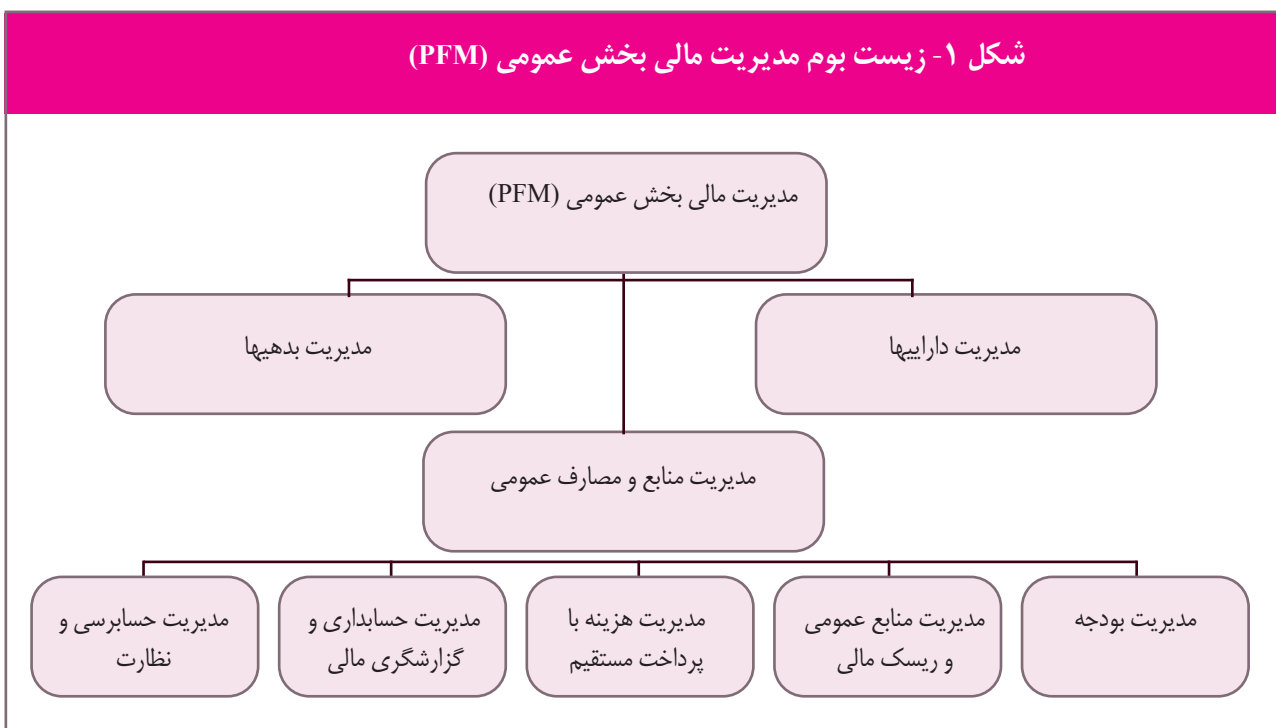
### مدیریت بودجه:

هیچ کشوری رشد و توسعه نخواهد یافت مگر با اصلاح ساختار بودجه (وظیفه اصلی سازمان برنامه و بودجه کشور) به همراه متولیان نظام مالی عمومی (خزانه‌داری کل و مجموعه واحدهای تابعه وزارت اقتصاد، ریاست جمهوری و بانک مرکزی) که باید دارای عزم ملی برای اجرای سیستم یکپارچه مدیریت مالی بخش عمومی (FMIS) باشند. خوشبختانه ضوابط اجرایی اصلاح ساختار بودجه‌ای در سند تحول دولت منظور گردیده است و انتظار می‌رود مسئولان جدید سازمان برنامه و بودجه موارد ذیل را به دلیل اهمیت گزارشگری مالی دولت مذاقه بیشتری داشته باشند.

۱) استانداردسازی کدینگ یکپارچه طبقه‌بندی اقتصادی برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی با پوشش بودجه‌ای مطابق ضوابط نظام آمارهای مالی دولت<sup>۱</sup> (GFS) و اهمیت نظام طبقه‌بندی وظایف دولت<sup>۲</sup> (COFOG) ارائه‌شده توسط مجامع بین‌المللی.

۲) اجرای کامل آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، آیین‌نامه اجرای بند (ج) تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند (الف) تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و اجرای کامل بخشنامه حسابداری قیمت تمام‌شده

شکل ۱- زیست بوم مدیریت مالی بخش عمومی (PFM)





(۷) استفاده از ظرفیت روش **تامین مالی**<sup>۴</sup> و مشارکت عمومی و خصوصی به‌جای فروش و انتشار اوراق بهادار.  
(۸) تامین منابع فقط از طریق سازوکار اوراق درون سالی با سازوکار **توافقنامه بازخرید**<sup>۵</sup> (Repo) مندرج در بند (و) تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ (شکل ۳).

محورهای اساسی برای اصلاح ساختار بودجه به‌شرح ذیل می‌باشد:

(۱) بازنگری در بودجه وزارت بهداشت و وزارت علوم به‌خصوص در سطح دانشگاه‌های سراسر کشور با توجه به اهمیت ماده ۱۰۳ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه و واگذاری بودجه کل دستگاه‌ها به وزارتخانه‌های مربوط به‌لحاظ تحقق استقلال کامل دانشگاه‌ها با اخذتضمینهای اجرای بودجه از وزرای مربوط.

(۲) تفکیک بودجه ارزی و ریالی.

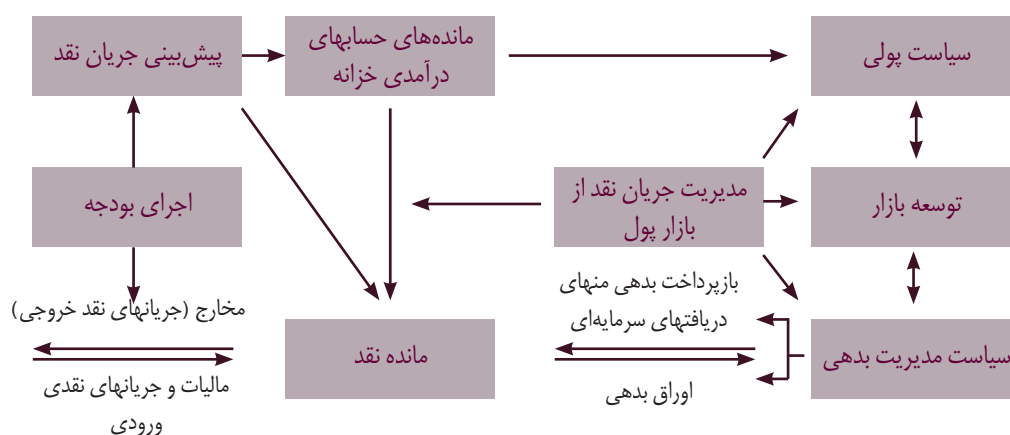
(۳) اجرای طرحهای عمرانی تنها از طریق سازوکار ماده ۳۲ و ۳۳ قانون برنامه و بودجه (اعطای وام و نحوه تعیین بازپرداخت منابع عمومی).

(۴) استقرار کامل صندوق ثروت ملی و صندوق ثروت حاکمیتی در کشور.

(۵) اجرای کامل نظام یکپارچه **مدیریت اطلاعات مالی بخش عمومی**<sup>۳</sup> (FMIS).

(۶) اجرای کامل حساب واحد خزانه و استقرار کامل نظام پرداخت مستقیم به ذینفع نهایی.

**شکل ۳- مکانیزم اجرایی بند دوم تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ (مدیریت بدهی‌ها و ریسک مالی) براساس مدل پیشنهادی مایک ویلیامز**



شکل ۳ تشریح نمود. در واقع در شکل ۳، مدل جامع مدیریت نقدینگی و مدیریت بدهیهای دولت را براساس یافته‌های دکتر **مایک ویلیامز** اندیشمند مالیه عمومی صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است. اجرای بودجه که اولین گام اصلاحات اساسی در نظام حسابداری بخش عمومی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری است، به دلیل رعایت نشدن ضوابط قانونی و حتی توصیه‌های بین‌المللی، مغفول مانده است. استفاده از ابزار مدیریت نقدینگی و پرداخت مستقیم به‌ذینفع آنقدر اهمیت دارد که دولت در “سند تحول دولت مردمی” ملحوظ نموده و در بند (۵) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ نیز سازمان تامین اجتماعی به‌عنوان یک نهاد عمومی غیردولتی، خود را پایبند به اجرای کامل حساب واحد خزانه در تقویت نظام صندوقهای بازنشستگی نموده است.

#### موارد مستعد بهبود وضع موجود گزارش‌شگری مالی دولت:

قبل از ورود به چالشهای مباحث گزارش‌شگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، لازم است تشریح وضع موجود کشور از تمامی ابعاد فنی و قانونی انجام شود. (شکل ۴)

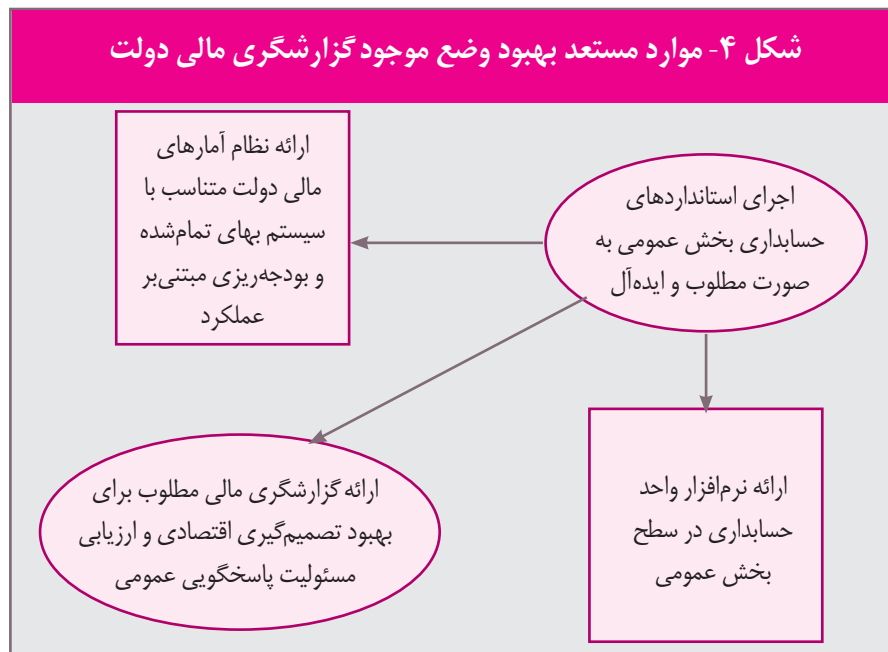
۹) شفافیت در منابع عمومی و شرکتهای دولتی به‌ویژه در حوزه صنعت نفت با اختصاص حساب واحد ارزی برای کنترل وجوه ارزی.

نتیجه: تا زمانی که بودجه بر مبنای حسابداری تعهدی و متناسب با نظام حسابداری قیمت تمام‌شده به‌صورت شفاف نباشد، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و به‌دنبال آن گزارش‌شگری مالی دولت برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی اتفاق نخواهد افتاد. پوشش بودجه‌ای باید در نظام آمارهای مالی دولت نظیر منابع هدفمندی یارانه‌ها، منابع شهرداریها، صنایع خاص و بورس به‌طور کامل شفاف گردد.

در قانون اصلاح ساختار بودجه مصوب ۱۴۰۰/۰۵/۰۵ مجلس شورای اسلامی تاکید گردیده است که قانون بودجه باید براساس ضوابط قانونی مذکور و در نتیجه آن گزارش تفریح بودجه و صورتهای مالی براساس این ضوابط تهیه گردد که متاسفانه متولیان نظام مالیه عمومی به تکالیف خود عمل ننموده‌اند.

مسئله دیگر در کنترل ناترازی بودجه، بررسی منابع و مصارف بودجه و دقت در مدیریت نقدینگی و کنترل ریسک مالی بعد از مدیریت بودجه است که می‌توان این موضوع را در

شکل ۴- موارد مستعد بهبود وضع موجود گزارش‌شگری مالی دولت



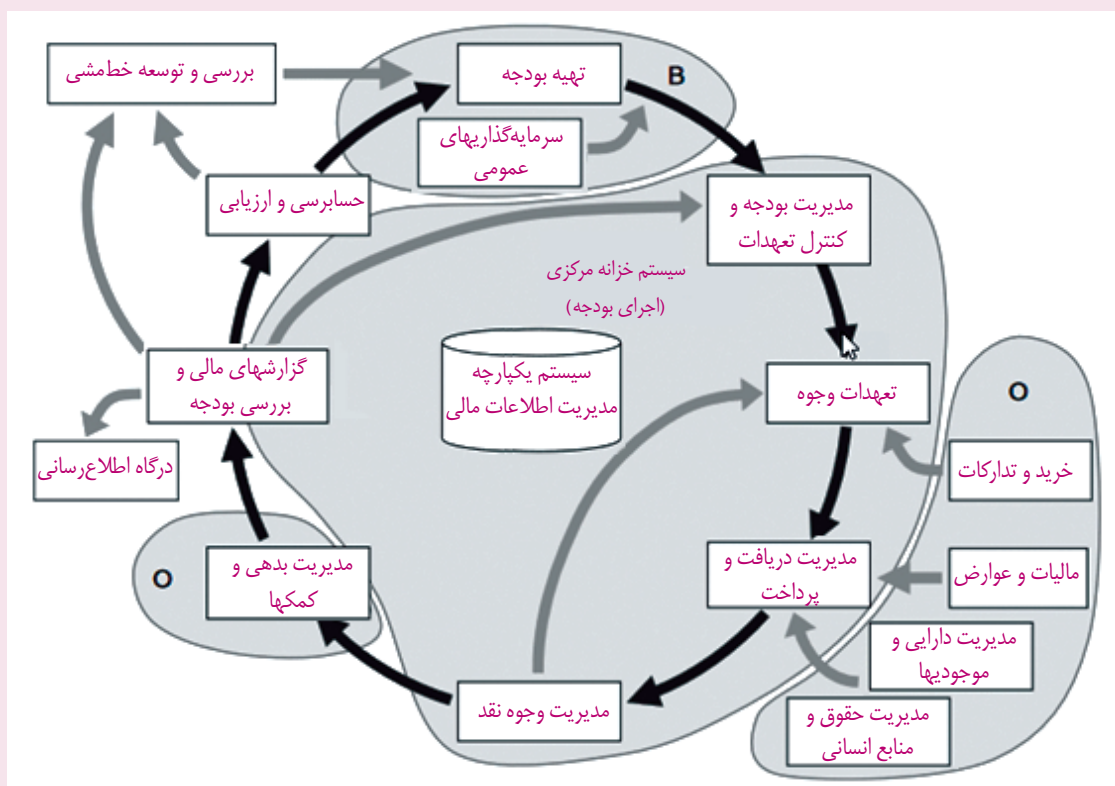
### تشریح وضع موجود:

تمامی ضوابط مورد نیاز پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از لحاظ قانونی در ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه اجرایی مرتبط در جز ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی از مواد قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، بند دال تبصره ۱۹ قانون بودجه سنواتی نظیر شناسایی بدهی و دارایی، درآمد و هزینه ابلاغ و اجرایی شده است. سوال این است پس چرا حسابداری تعهدی پس از گذشت ۶ سال اجرایی نشده است؟ چرا کشور به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی حرکت نکرده است؟

پاسخ: متأسفانه دستگاه اجرایی از شناسایی عناصر صورتهای مالی به‌رغم تاکید قانونگذار در بند (د) تبصره ۱۹ قانون بودجه

سنواتی اقدام موثری انجام نداده و در نتیجه حسابرسی مستقل صورتهای مالی به‌دلیل عدم پیگیری متولیان نظام مالیه عمومی و بودجه انجام نشده است. وزارت امور اقتصادی و دارایی هم به‌عنوان متولی نظارت بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نظام مدیریت مالی دولت باید نظارت کافی و کامل در این خصوص انجام می‌دادند. لذا وقت آن رسیده است که وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی براساس ضوابط مندرج در سند تحول دولت (اصلاح نظام مالی) را با توجه به جزء (۴) بند (ک) تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ در دستور کار قرار دهد و نسبت به تهیه و ابلاغ نظام نظارت مالی و عملیاتی متناسب با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اصلاح ساختار نظام مدیریت مالی و گزارشگری مالی اقدام و کلیه ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی را به‌عنوان مدیران حساب‌رسان داخلی ذیل سازمان حسابرسی

شکل ۵- وضعیت مطلوب پایگاه جامع مالی (سیستم یکپارچه مدیریت مالی بخش عمومی)





گزارشگری مالی دولت می‌تواند گام موثر در زمینه تحول در نظام مدیریت مالی بخش عمومی و گزارشگری مالی دولت گردد. گردش نقدی خزانه به‌انضمام عملکرد بودجه و مالی صورتهای مالی دستگاههای اجرایی مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌عنوان صورتهای مالی تلفیقی دولت و صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور تلقی می‌گردد و این گزارشها مبنای تهیه گزارشهای تفریح بودجه کل کشور خواهد بود. لذا با استقرار پایگاه جامع مالی در کشور، به قطع نظام مالی نیز تقویت خواهد شد. راهکار اصلی اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی تنها با استقرار کامل **نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی (FMIS)** برای پیاده‌سازی کامل نظام حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی دولت در تحقق اهداف نظام مالیه عمومی و تقویت آن موثر می‌باشد.

با پیاده‌سازی نظام یکپارچه مدیریت مالی، دولت علاوه بر تحقق کامل سیاستهای مالی و بودجه‌ای می‌تواند با رعایت ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه نسبت به کنترل تعهدهای مالی خود اقدام کنند و گزارشگری مالی نیز مطابق نظام آمارهای مالی دولت و منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیاده‌سازی گردد و متولیان نظام مالیه عمومی می‌بایست با اجرای کامل **ابزارهای نوین اجرای بودجه (PFM)** نسبت به اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بدهیها با سازوکار اجرای نظام پرداخت مستقیم به ذینفع نهایی، کنترل و نظارت بر شرکتهای دولتی و شبه‌دولتی اقدام نمایند. ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی با ابتکار عمل مسئولان وزارت اقتصاد در زمینه اصلاح نظام حسابداری داخلی و انتقال نیروهای ذیحسابی آن هم با تحول در نظام خزانه‌داری کل می‌تواند در ارتقای همکاران ذیحساب و تقویت نظام کنترلی و حسابداری موثر باشند.

### پانوشتها:

- 1- Government Finance Statistics (GFS)
- 2- Classification of Functions of Government (COFOG)
- 3- Financial Management Information System (FMIS)
- 4- Factoring
- 5- Repo (Repurchase Agreement)



قرار دهد تا صورتهای مالی دارای کیفیت محتوای اطلاعاتی برای متولیان نظام مالیه عمومی گردد (تحول در نظام مالی عمومی مستلزم تصمیم‌گیری است).

دومین چالش در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نبود زیرساخت نرم‌افزار واحد است.

دیوان محاسبات کشور به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی با حسابرسی مستقل صورتهای مالی بخش عمومی و آسیب‌شناسی وضع موجود؛ با پیشنهاد قوانین نظارتی در جزء ۳ بند (ک) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، وزارت امور اقتصادی و دارایی را مکلف به یکپارچه‌سازی نرم‌افزار حسابداری واحد در سطح کشور موضوع جزء ۱ بند (ب) ماده ۸ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی نموده و این وزارتخانه باید چارچوب مالی ارائه گزارشگری مالی را تهیه و ابلاغ نماید. با ایجاد نرم‌افزارهای واحد ضمن رعایت کنترلهای مالی، سازوکار پرداخت مستقیم به ذینفع انجام خواهد شد. در پایان سال مالی نیز، مانده حساب دستگاههای اجرایی در موعد مقرر در سیستمهای مالی ایشان مورد رسیدگی قرار گرفته و وجوه مصرف نشده به سال آتی منتقل و انضباط مالی در دولت تحقق پیدا خواهد نمود.

اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی، طبق آسیب‌شناسی انجام‌شده صرفاً با اجرای جزء یک بند (ک) تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ راه‌اندازی پایگاه جامع مالی کشور (شکل ۵) برای گردآوری اطلاعات مالی و بودجه‌ای دستگاههای اجرایی در راستای تقویت نظام مالیه عمومی و