میزگرد

چالشهای مدیریت هزینه در بخش عمومی؛ راهکارهای بهبود گزارشگری مالی در حوزه بخش عمومی

بنگاههای بخش خصوصی که از منابع مالی سرمایه‌گذاران بازار سرمایه استفاده می‌کنند، به‌خاطر منافع عمومی ملزمند که صورتهای مالی حسابرسی‌شده برمبنای تعهدی ارائه کنند اما بسیاری از دولتها- حتی آنها که قرضه دولتی در بازار سرمایه منتشر کرده‌اند- از اصول مشابهی پیروی نمی‌کنند. درحقیقت، بسیاری از آنان حتی از حسابداری تعهدی استفاده نمی‌کنند.

بحران وامهای دولتی اخیر در کشورهای اروپایی، مراجع متعهد به منافع عمومی، از جمله مراجع جهانی حسابداری را برای تقویت شفافیت و پاسخگویی و گزارشگری مالی بخش عمومی مصمم‌تر ساخته است. ارتقای شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی، استفاده از مبنای تعهدی، و به‌کارگیری استانداردهای پذیرفته‌شده جهانی مانند **استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی** (IPSASs) به یک خواسته جهانی تبدیل شده است.

در ایران، در دهه اخیر، تحولات چشمگیر و بی‌سابقه‌ای در زمینه بهبود و ارتقای گزارشگری مالی بخش دولتی و عمومی رخ داده است: راه‌اندازی بودجه عملیاتی در بخش دولتی، به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی به‌ویژه شهرداریها و تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. گرچه اطلاعات و پژوهشهای زیادی درباره نتایج و آثار کوششهای یادشده، پیشرفتها و چالشها، منتشر نشده است، اما شواهد کلی نشان می‌دهد که راه درازی در پیش است.

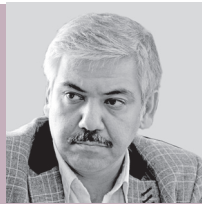
مجله حسابرس «چالشهای مدیریت هزینه در بخش عمومی؛ راهکارهای بهبود گزارشگری مالی در حوزه بخش عمومی» را موضوع بحث میزگردی با حضور صاحبنظران حرفه قرار داد. پرسشهایی که در این میزگرد مورد بحث و تبادل‌نظر قرار گرفت از این‌قرار بودند:

- مدیریت هزینه چیست؟
- مسئولیت بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی با چه مرجعی است؟ حرفه حسابداری و حسابرسی چه نقشی و سهمی در تحولات بودجه عملیاتی در ایران داشته و دارد؟
- مدیریت هزینه دربرگیرنده مجموعه‌ای از تکنیکهای مجزا و در عین حال مرتبط با یکدیگر می‌باشد. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت از جمله این تکنیکها می‌باشد. تا چه حد می‌توان این مفاهیم و تکنیکها را در بخش عمومی مطرح کرد و به‌کار گرفت؟
- در قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه، بخش عمومی ملزم به تهیه و ارائه بودجه سالیانه در قالب بودجه عملیاتی شده است. مفهوم بودجه عملیاتی چیست؟
- رویکرد بودجه عملیاتی در ایران چه ویژگیهایی دارد؟ چه پیشرفتها و موفقیتهایی داشته است؟ چه راهی درپیش دارد؟
- آیا بدون اجرایی کردن مفاهیم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، امکان تهیه بودجه عملیاتی وجود دارد؟
- نقش استانداردهای حسابداری بخش عمومی در گزارشگری مالی به‌موقع در بخش عمومی چیست؟
- چه الگویی برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دولتی وجود دارد؟ در ایران چه الگویی به‌کار رفته است؟ مهمترین چالشهای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دولتی در ایران کدام است؟ چه برنامه‌ای برای به‌کارگیری استانداردهای تدوین‌شده در نظر است؟
- تفاوت گزارشگری مالی در بخش عمومی و بخش خصوصی چیست؟
- چگونه می‌توان ویژگی به‌موقع بودن را در گزارشگری مالی بخش عمومی رعایت کرد؟
- آیا زیرساختها و امکانات لازم از قبیل نیروی انسانی کارامد، سیستمهای اطلاعاتی روزامد برای بهبود گزارشگری مالی و گزارشگری به‌موقع در بخش عمومی وجود دارد؟
- در بخشهای عمومی تا چه حد بر کارایی و اثربخشی توجه می‌شود؟ به‌نظر می‌رسد بخش عمومی بر مصرف بودجه در محلهای تعیین‌شده و قانونی تمرکز دارد. ضرورت توجه به این مفاهیم (کارایی و اثربخشی) چیست؟
- پیشنهادهای مهم شما برای بهبود گزارشگری مالی و برون‌رفت از مشکلات مدیریت هزینه در بخش عمومی و دولتی ایران چیست؟

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

دکتر مسعود ابوالحلاج
رئیس مرکز بودجه و پایش عملکرد
وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

عزیز عالی‌ور
پژوهشگر و استاد دانشگاه



دکترعلی اله‌یار ترکمن
معاون رئیس امور آموزشی و فرهنگی
معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور

دکتر سیدمصطفی موسوی
قائم‌مقام کمیته مالی و سرمایه‌گذاری
شهرداری تهران

دکتر موسی بزرگ‌اصل
عضو هیئت‌عامل سازمان حسابرسی

دکتر رضا نظری
عضو شورای مدیریت مجله حسابرس

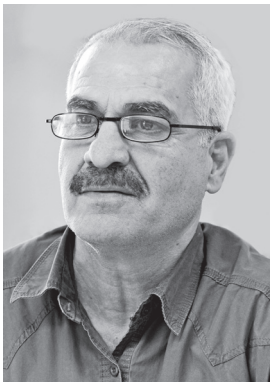
✓ **نظری**

به میزگرد مجله حسابرس خوش آمدید. امید است بتوانیم اطلاعات سودمندی را در ارتباط با مدیریت هزینه در بخش عمومی و راهکارهای گزارشگری اثربخش در بخش عمومی به جامعه حرفه حسابداری و حسابرسی ایران ارائه کنیم. در سالهای اخیر درخصوص مدیریت و بودجه عملیاتی مطالبی مطرح شده است به‌گونه‌ای که در قانون برنامه چهارم و پنجم در مورد بودجه‌ریزی عملیاتی تکالیفی تعیین شده است. معنای مدیریت هزینه و بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی و دولتی چیست و چگونه می‌توان این مفاهیم را به‌کار گرفت؟

✓ **عالی‌ور**

قبل از ورود به بحث مدیریت هزینه و بودجه‌ریزی عملیاتی لازم می‌دانم ابتدا نکاتی را به‌عنوان مقدمه و اینکه چرا توجه به این شیوه مدیریت، یعنی مدیریت هزینه، ضرورت پیدا کرد، توضیح دهم. اگرچه کنترل هزینه‌ها همواره یک ضرورت بوده، هست و خواهد بود اما در اوضاع و احوال کنونی، دو عامل یا دو نیروی عمده بر سازمانها اثرگذاشته و می‌گذارد و باعث شده و می‌شود که این کنترل هرروز شدیدتر و حساستر از گذشته شود. یکی از این نیروها، رقابت جهانی در کسب‌وکار و دومی، پیشرفتهای شگفت‌انگیز در فناوری ساخت محصولات و ارائه خدمات است.

سازمانهایی که نتوانند اوضاع و احوال خود را با این دو نیرو هماهنگ‌کنند و تطبیق دهند، با مشکلاتی مواجه می‌شوند و به‌خصوص سازمانهای انتفاعی، قطعاً تداوم عملیات و فعالیتهایشان در درازمدت با خطر روبه‌رو خواهد شد. این تغییرات، یعنی تغییرات شگرف در فناوری ساخت محصولات و ارائه خدمات همراه با رقابت شدید در تجارت جهانی، مدیران سازمانها را، اعم از بخش عمومی و بخش خصوصی، وادار کرده و می‌کند که به سه موضوع فکر کنند. نخست اینکه، کالا و خدماتی را با کیفیت بالا تولید کنند. دوم اینکه، نیازهای مردم و مصرف‌کنندگان را به سرعت تأمین کنند، و از این دو مهمتر، کوششها و فعالیتهایی را که صرف تولید محصولات و ارائه خدمات می‌کنند با حداقل هزینه ممکن انجام دهند. در شرایط کنونی حداقل کردن هزینه‌ها از طریق کنترل، صرفه‌جویی و دقت در مصرف منابع، به یک نیاز بی‌پایان برای کلیه سازمانها، اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و بخش عمومی و



عالی‌ور:

سازمانها ناگزیرند خود را با محیطهای متغیر و پویا که در آن فعالیت می‌کنند هماهنگ و همسو کنند و سیستمهای حسابداری به‌ویژه سیستمهای هزینه‌یابی نیز باید با سازمانهای متغیر هماهنگ و همسو شوند

بخش خصوصی تبدیل شده است.

این تغییرات همراه با تغییرات شگفت‌انگیز در فناوری اطلاعات، موجب شده است که نقش اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها که بخشی از اطلاعات مستخرج از سیستم حسابداری است در ابعاد راهبردی و عملیاتی، اهمیت روزافزونی پیدا کند. سیستم حسابداری مدیریت و صنعتی به‌عنوان یک خرده سیستم یا زیرسیستم از سیستم اطلاعات حسابداری، اساساً با تولید اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها برای مقاصد گوناگون سروکار دارد. دامنه این مقاصد بسیار گسترده است و از تعیین بهای تمام‌شده یا هزینه‌یابی محصولات و خدمات به‌منظور تهیه صورتهای مالی اساسی و سایر گزارشهای برون‌سازمانی آغاز و به فراهم کردن اطلاعات برای ارزیابی عملکرد مدیریتها و قسمتهای مختلف سازمان کشیده می‌شود و تا پیش‌بینی و براورد هزینه‌ها برای پشتیبانی از تصمیم‌گیریها و برنامه‌ریزیها توسط مدیریتها ادامه می‌یابد. واقعیت این است که تعیین هزینه محصولات و خدمات اگرچه به‌طور مشخص یکی از وظایف دایره حسابداری صنعتی است اما یکی از دغدغه‌های همه مدیران سازمانها و شرکتها نیز می‌باشد. زیرا هزینه محصولات و خدمات بر تصمیمات مرتبط با راهبردهای شرکت در زمینه‌های گوناگون اثر می‌گذارد.

سازمانهای مختلف اساساً به سیستمهای اطلاعاتی‌شان، از جمله سیستم حسابداری خود، به‌خاطر توانمندی که این سیستمها می‌توانند در فراهم کردن اطلاعات لازم در محیط پویای امروزی داشته باشند، اتکا می‌کنند. اما سازمانها ناگزیرند خود را با محیطهای متغیر و پویا که در آن فعالیت می‌کنند هماهنگ و همسو کنند و سیستمهای حسابداری، به‌ویژه سیستمهای هزینه‌یابی نیز باید با سازمانهای متغیر، هماهنگ و همسو شوند. اگر سیستمهای هزینه‌یابی و حسابداری صنعتی با تحولات سازمانها متحول نشوند و بهبود پیدا نکنند، عملاً نقض غرض شده و لنگری خواهند شد که سازمان را از داشتن رابطه موفقیت‌آمیز با محیط متغیر امروزی بازمی‌دارد. عملکرد مطلوب به معنای دستیابی به اهداف، انجام کارها به‌نحوی بهتر از گذشته و همچنین بهتر از رقبا است. انجام این مهم بدون بهره‌برداری از اطلاعات مالیِ متکی بر به‌کارگیری مفاهیم و تکنیکهای نوین حسابداری و مدیریت، امکان‌پذیر نیست.

اما مدیریت بسیاری از سازمانها و شرکتها دریافته‌اند که گزارشهای مبتنی بر سیستمهای کنونی حسابداری صنعتی، دیگر نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز را به‌منظور تصمیم‌گیریهای مطلوب اقتصادی در اوضاع و احوال کنونی فراهم کند. زیرا، گزارشهای مستخرج از این سیستمها، فاقد اطلاعات و جزئیات لازم برای تصمیم‌گیری‌های گوناگون توسط مدیریت شرکتهاو سازمانهاست. بخشی از این نارسایی و ناتوانی ناشی از به‌کارگیری تکنیکهای مرسوم و سنتی تخصیص هزینه‌ها به تولید محصولات و ارائه خدمات است.

سیستمهای سنتی و مرسوم هزینه‌یابی و تخصیص هزینه‌ها اساساً با تأمین نیازهای اطلاعاتی مرتبط با گزارشگری مالی برون‌سازمانی و تهیه و ارائه صورتهای مالی اساسی هماهنگی دارند و اغلب نمی‌توانند در تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت برای مقاصد درون‌سازمانی، به‌ویژه در تصمیم‌گیریها، کارساز و سودمند واقع شوند. مدیریت این شرکتها نیز خود به این نتیجه رسیده‌اند که در اوضاع و احوال کنونی استفاده از سیستمهای هزینه‌یابی مرسوم و متداول که در آنها تخصیص هزینه‌های سربار ساخت با به‌کارگیری تعداد اندکی نرخ و محرک یا مبنای تخصیص هزینه، صورت می‌گیرد، نمی‌تواند اطلاعات واقع‌بینانه‌ای برای کارکردها و تصمیم‌گیریهای مدیریت فراهم آورد.

در گذشته هنگامی که حسابداران، سیستمهای اولیه هزینه‌یابی را تدوین می‌کردند، فرایندهای ساخت محصولات، کاربَر و مبلغ هزینه‌های سربار یا غیرمستقیم ساخت، نسبتاً اندک و به‌شدت با کارکرد نیروی انسانی همبسته بود. یعنی، محصولی که مقدار زیادی دستمزد و کار نیروی انسانی را مصرف می‌کرد، طبعاً مبلغ زیادی هزینه سربار ساخت نیز می‌بایست به آن تخصیص می‌یافت و در آن جذب می‌شد. این همبستگی باعث شده بود که کار مستقیم کارکنان، مبنا و محرک هزینه مناسبی برای انتساب و جذب هزینه‌های سربار ساخت به محصولات و خدمات، قلمداد شود.

اتوماسیون یا خودکار کردن، ماهیت فرایندهای ساخت را تغییر داده و باعث شده است که ماشینها جایگزین بسیاری از کارکنان شوند. در چنین شرایطی، تعداد ساعات کار مستقیم یا مبلغ هزینه دستمزد مستقیم کارکنان، دیگر نمی‌تواند مبنای مناسبی برای تخصیص و انتساب هزینه‌های سربار ساخت در واحدهای تولیدی جدید باشد. زیرا، اغلب هزینه‌های سربار ساخت هیچ رابطه علت و معلولی با کار مستقیم کارکنان ندارند. با این اوصاف، تغییر در حجم تولید، بیش از آنچه که تابعی از هزینه دستمزد کارکنان یا ساعات کار آنان باشد، به تعداد دفعات روشن یا خاموش کردن ماشین‌آلات بستگی دارد. مؤسسات تولیدی که قبلاً کاربَر بوده‌اند و راه‌کار اتوماسیون و تولید خودکار را در پیش گرفته‌اند، برای تخصیص هزینه‌های سربار خود با استفاده از رویکردهای مرسوم و سنتی هزینه‌یابی، با دشواریها و پیچیدگی‌های گوناگونی روبه‌رو هستند.

از سوی دیگر، هنگامی که در کارخانجات، آدم ماشینی جایگزین کارکنان می‌شود، هزینه‌های سربار ساخت به دلیل افزایش هزینه‌های استهلاک، تعمیر و نگهداشت تجهیزات و ماشین‌آلات و برق مصرفی، بخش بیشتری از هزینه کوششهای ساخت را تشکیل می‌دهد. در کارخانجاتی که برای ساخت محصولات خود از فناوری پیشرفته ساخت استفاده می‌کنند، هزینه‌های سربار ساخت حتی ممکن است بر جمع مبلغ هزینه‌های دستمزد مستقیم و مواد مستقیم نیز فزونی پیدا کند. از این‌رو، اگر در گذشته تخصیص نادرست مبالغِ جزئی هزینه‌های سربار ساخت، آسیب اندکی به اطلاعات مرتبط با بهای تمام‌شده تولیدات وارد می‌کرد، بدون شک، تخصیص نادرست هزینه‌های عمده سربار ساخت در اوضاع و احوال کنونی، به سودمندی اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها، لطمه شدید وارد خواهد کرد و به تصمیم‌گیریهای ضعیف و نادرست منجر خواهد شد. بدون شک، اطلاعات مبتنی بر تکنیکها و شیوه‌های دیروز هیچ‌گاه نمی‌تواند تکیه‌گاه مناسبی برای تصمیم‌گیریهای امروز و فردا باشد.

این الزامات، بازنگری و تغییر و تحول در رویکردها و سیستمهای گرداوری، پردازش و ارائه اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها را به‌منظور فراهم کردن اطلاعات سودمند در تصمیم‌گیریها، ضروری ساخته است. از دیدگاه مدیریت هرچیزی که قابل اندازه‌گیری باشد، قابل مدیریت نیز هست، ازجمله هزینه‌ها. بر همین اساس نگرشی نو نسبت به هزینه‌ها موسوم به مدیریت هزینه مطرح شده است. مدیریت هزینه اساساً بر فعالیتها تمرکز دارد و به همین دلیل، سیستم مدیریت بر مبنای فعالیت طرح‌ریزی شده است. عصای دست و ابزار اعمال مدیریت بر مبنای فعالیت نیز تکنیک یا رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است که شالوده و بنیان آن را تشکیل می‌دهد.

اما مدیریت هزینه چیست؟ مدیریت هزینه را می‌توان فرایند برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های سازمان تعریف کرد. این فرایند شامل فعالیتهای گوناگونی نظیر گرداوری، تحلیل، ارزیابی و گزارش اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها برای مقاصد گوناگون است.

✓ **نظری**

مدیریت هزینه در بخش عمومی با چه قصد و هدفی می‌تواند صورت گیرد؟

✓ **عالی‌ور**

مدیریت هزینه تنها با این مسئله که هزینه انواع محصولات و خدمات چقدر است، سروکار ندارد بلکه عواملی که باعث، موجد و بانی هزینه‌ها می‌شوند نظیر زمان چرخه ساخت، کیفیت محصولات و خدمات، بهره‌وری فرایندها و مجموعه فعالیتهای لازم برای طراحی، ساخت و عرضه محصولات و خدمات را نیز مدنظر قرار می‌دهد. در مدیریت هزینه، علل

وقوع هزینه‌ها به‌دقت مورد بررسی و مطالعه قرار می‌گیرد، نه محل وقوع هزینه‌ها.

بنابراین، مدیریت هزینه فارغ از اینکه سازمان مورد نظر به بخش خصوصی تعلق دارد یا بخش عمومی، مستلزم درک عمیقی از ساختار هزینه‌های آن سازمان است. هزینه فرایندها و فعالیتها در صورتهای مالی انعکاس نمی‌یابد، این در حالی است که آگاهی از این هزینه‌ها و علل اصلی رخداد آنها برای شرکتها و سازمانهایی که به دنبال اجرای وظایفی چون بهبود مستمر، مدیریت کیفیت جامع، هزینه‌یابی فعالیتها و امثالهم هستند، فوق‌العاده حیاتی است. مدیریت هزینه رویکردی است در جهت بهبود مستمر.

نهایت اینکه سیستم مدیریت هزینه اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که مدیران برای اداره کارامد واحدهای تحت مدیریت خود، به آن اطلاعات نیاز دارند. این سیستم شامل مجموعه‌ای از تکنیکهای مجزا و در عین حال مرتبط با یکدیگر است که به‌منظور ایجاد ارزش بیشتر با هزینه کمتر به‌کار گرفته می‌شوند.

✓ ابوالحلاج

در بخش عمومی نگاهی که به هزینه و هزینه‌یابی وجود دارد و مباحثی که شما فرمودید از تفکر اقتصادی و مدیریتی بهره می‌گیرد، و نه تفکر حسابداری. نگاه مدیریتی و نگاه اقتصادی این هست که با در نظر گرفتن محدودیت منابع هزینه‌ها را آنالیز کند و بتواند هزینه‌ها را مهار کند. در سازمانهای دولتی ایران، آنچه که دارد اتفاق می‌افتد رویکرد قانون است و محدودیتهایی که در چندسال گذشته روی منابع دولتی اتفاق افتاد این بحث را دامن زد و قانونگذار هم در مباحث مختلف، در تبصره‌های مختلف، قانون برنامه چهارم و قانون برنامه پنجم، مبحثی را تحت عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح کرد که بتواند هزینه‌ها را مهار کند.

ولی هیچکدام از این بزرگواران چه اقتصاددانان و چه طرفدارانِ رویکرد مدیریتی در بدنه دولت، طبقه‌بندی خاصی برای نحوه گزارشگری هزینه مطرح نکرده‌اند و نگاه در همین حد ساده است. سازمانها از سال ۸۶ به این طرف مهمترین کاری که کردند هزینه‌ها را طبقه‌بندی کردند؛ هزینه حقوق چقدر است، سایر هزینه‌ها چه میزان است.

این تمامِ طبقه‌بندی هزینه‌ها در بخش عمومی است. نکته جالب و مهم چرایی این موضوع است. چرا طبقه‌بندی بیشتر از این صورت نگرفته؟ ما دو سازمان کلان در بخش عمومی داریم که قرار است منابع را کنترل و مصرف منابع را مهار کنند. یکی معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی است که درواقع بودجه‌بندی سازمانها را در قالب طبقه‌بندی هزینه‌ای برمبنای **جی‌اف‌اس** (GFS) انجام می‌دهد و دیگری وزارت امور اقتصادی و دارایی با دستورالعملهایی که از قبل تهیه شده است، کنترل هزینه‌ها را در قالب طبقه‌بندی هزینه‌ها انجام می‌دهد.

در معاونت نظارت راهبردی، تفکر، تفکر اقتصادی و مدیریتی است. در ساختار سازمان معاونت نظارت راهبردی، اصلاً نگاه حسابداری در این مورد وجود ندارد. در وزارت اقتصاد و دارایی هم در حوزه خزانه‌داری یک بدنه حسابداری وجود دارد که سیستمش قدیمی است و در آن سیستم گزارشگری مالی یک دستکاری با منطق جی‌اف‌اس و رویکرد حسابداری نقدی صورت گرفته است.

در بدنه دولت، نهادها و بنگاههای دولتی، برای مثال در حوزه معاونت بهداشت، بیمارستانها و دانشگاهها، آنچه که نادیده گرفته شده، مدیران میانی هستند. مشخص نیست مدیران میانی اطلاعاتشان را از کجا و چگونه باید تهیه کنند. برای مثال یک مدیر بیمارستان در شرایط گذشته، اطلاعاتی در مورد اقلام و ارزش ریالی کالاها در انبارها نداشته و نمی‌دانسته است هزینه بخشها چه میزان است و مصرف آب و برق بخشها چه مبلغ است و همین‌طور سایر هزینه‌ها چه میزان است. چرا؟ چون بیمارستان به‌عنوان یک بنگاه اقتصادی محسوب نمی‌شد و طراحی مناسب صورت نگرفته بود.

این دو نگاه، یعنی معاونت نظارت راهبردی و وزارت اقتصاد و دارایی را داشته باشید. یک طیفی می‌آید در لایه وسط حرکت می‌کند. من اسم آن را می‌گذارم دانشمندان حسابداری، دانش حسابداری، که می‌خواهد این اطلاعات را با یک رویکرد جدید، بین‌المللی، علمی، از پایینترین سطح به بالا انتقال دهد. اطلاعات هزینه‌ها را طبقه‌بندی و به مدیریت واحدها، گزارش کند. نگاهی که این دانشمندان دارند در بدنه

دولت اصلاً کاربردی ندارد، چرا؟ خیلی ساده است. در بدنه دولت تقاضایی برای اطلاعات هزینه وجود ندارد. در بدنه دولت، اداره‌کننده، کارپرداز است. منابع را دریافت می‌کند و هزینه می‌کند، اسناد را پاس می‌کند. به همین سادگی.

خوب این اداره‌کننده اصلاً آن نگاه دقیق دانشمند حسابداری را ندارد. طبیعی است وقتی از جملات یا کلماتی با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و غیره استفاده می‌کنیم سالها باید کار کرد. چون نه معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی به پایه‌های آنها توجه دارد نه وزارت اقتصاد و دارایی. برخلاف اصول حسابداری، اساساً در بدنه دولت چیزی به اسم صورتهای مالی تولید نمی‌شود، صورتهای مالی استاندارد تهیه نمی‌کنیم، چیزی به‌عنوان طبقه‌بندی هزینه‌ها رعایت نمی‌شود. قانونگذار فقط یک طبقه‌بندی ساده را از سال ۸۶ خواسته است؛ حقوق چقدر است و سایر موارد، چه مبلغ است؟ قانونگذار همین حد را کافی می‌داند. این مشکل اصلی ماست.

نگاهها در بخش عمومی به هزینه‌یابی، بودجه‌ریزی عملیاتی، سیستم هزینه‌یابی به مفهوم عام، نگاه‌های فوق‌العاده ضعیفی است.

در بخش عمومی بهترین مدیران، مدیرانی هستند که منابع را مصرف می‌کنند، و سندهای آن را طبق قوانین و مقررات پاس می‌کنند.

در بدنه دولت، اطلاعات و داده‌های مالی را در یک سبد می‌ریزیم و عبور می‌دهیم. طبقه‌بندی هزینه‌ها در بخش عمومی هیچ ارزش فنی از نظر حسابداری و گزارشگری مالی ندارد.

✓ نظری

به این ترتیب، در بخش عمومی مفهومی را که برای مدیریت هزینه قائل هستیم معنا پیدا نمی‌کند؟ آیا بخش دولتی دنبال این هدف نیست که پاسخگویی به وجود بیاید؟

✓ ابوالحلاج

شکل پاسخگویی هم مسئله است. دو دستگاه وجود دارد که از مدیران دولتی پاسخ‌خواهی می‌کند. یکی دیوان محاسبات

اله‌یار ترکمن:

هنر کارشناس و کسی که به‌ویژه در دستگاه اجرایی صاحب تجربه و دانش فنی خیلی خوب است این است که بتواند به‌نوعی بحث مدیریت هزینه را که در بخش غیردولتی وجود دارد وارد مجموعه دولتی کند

است که به مجلس گزارش می‌کند و دیگری دستگاه نظارت دولتی است که قبلاً سازمان برنامه بود و در حال حاضر وجود ندارد. ظرف ۴۰ سال گذشته چند مدیر ارشد یا مدیر میانی در سیستم دولتی به‌دلیل عملکرد نادرست در کنترل هزینه‌ها مجازات شده‌اند. همه چیز مهر دارد، همه چیز امضا شده، همه مدارک سالم است. همه پروژه‌ها به‌موقع انجام شده، همه کامل است. تعهداتمان نسبت به مردم پاسخ داده شده است.

در بخش خصوصی یک مدیر بعد از ۳ الی ۴ سال کارکرد به این تجربه می‌رسد که باید موجودیهای کالا را کنترل کرد. مفهوم هزینه سربار را درک می‌کند. اما در بدنه دولت، این مفاهیم معنی‌دار نیست. جامعه حسابداری هم کار ویژه‌ای را در این خصوص نکرده است. در بخش عمومی به‌صورت موردی کارهایی صورت گرفته است ولی اینکه بگوییم نهادینه شده و تداوم داشته باشد، خیر. در بخش عمومی به مفهوم عام تقریباً مدلی نداریم.

✓ اله‌یار ترکمن

هنر کارشناس و کسی که به‌ویژه در دستگاه اجرایی صاحب تجربه و دانش فنی خیلی خوب است، این است که بتواند به‌نوعی بحث مدیریت هزینه را که در بخش غیردولتی وجود دارد وارد مجموعه دولتی کند. ما از نبودِ یک رویکرد جامع و منسجم که بتواند ویژگیهای خاص همه دستگاههای اجرایی را کنار همدیگر قرار دهد و شاکله کلی مدیریت هزینه را در

بخش عمومی و بخش دولتی شکل بدهد سختیهای بسیار کشیده‌ایم و منابع بیشماری را هم از دست داده‌ایم.

یکی از عمده‌ترین و مسئله‌دارترین موضوعاتی که با آن روبه‌رو هستیم این موضوع است که مفاهیم حسابداری و مفاهیم مدیریتی برای دست‌اندرکاران بخش عمومی و اجتماعی کشور خیلی ملموس نیست و اینکه خودشان را با این شرایط و مفاهیم تطبیق دهند، کار سخت و بزرگی به‌نظرشان می‌آید و به‌همین خاطر همیشه یک مرزبندی بین خودشان و این مفاهیم را رعایت می‌کنند.

در بخش عمومی معنای صرفه‌جویی و موضوعاتی از این قبیل خیلی زمینه بروز پیدا نمی‌کند. چون بالأخره سر ماه باید حقوق افراد را پرداخت کنند و تعهدات پرسنلی را به‌نوعی انجام دهند. برای مثال در وزارت آموزش و پرورش ۹۶درصد از اعتبارات آن مربوط به بخش پرسنل و حقوق افراد است.

برای اینکه بتوان مدیریت هزینه را در بخش دولتی و عمومی شکل داد باید چارچوبی دقیق با حدود کار مشخص و یک برنامه زمانی برای آن تعریف کرد. در این حوزه من اصالت را به دستگاه اجرایی می‌دهم. خیلی از جاها این دستگاهها هستند که باید این مجموعه دولتی را هدایت کنند.

مهمترین عاملی که فکر می‌کنم هنگام ورود به مدیریت هزینه باید مورد توجه قرار گیرد، تعریف مدیریت هزینه با کاربردهای بخش دولتی است. یعنی اگر موفق شویم این تعریف را انجام دهیم قطعاً دستگاههای اجرایی خود را با آن تطبیق می‌دهند و برای اجرای آن کمک می‌کنند. اگر نتوانیم ابزار مدیریت هزینه را برای دستگاههای دولتی به‌طور ملموس مشخص کنیم، قطعاً یک مقاومت در برابر این تغییر، از درون این دستگاهها، شکل می‌گیرد و نمی‌گذارد مفهوم مدیریت هزینه اجرایی شود.

✓ **نظری**

یکی از اهدافی که در بحث مدیریت هزینه مطرح می‌شود، موضوع صرفه اقتصادی و اثربخشی است. آیا اساساً این مفاهیم در بخش دولتی و عمومی مطرح نیست و معنا ندارد؟

✓ **اله‌یار ترکمن**

در شرایط فعلی این مفاهیم زمینه بروز ندارند اما اگر برای اجرای مدیریت هزینه در بخش دولتی عزم ملی وجود داشته باشد و برای آن چارچوب و ابزار کار تعریف شود و کار مستمر و مداوم صورت گیرد، مطمئناً موفق می‌شویم. تا زمانی که چارچوب را نداشته باشیم، در این شرایط به‌هم‌ریخته، نمی‌توان کاری کرد. باید اول شرایط را متعادل و چارچوبها را تعریف کرد تا بتوان موضوع را مطرح و اجرایی کرد.

✓ **نظری**

فکر می‌کنید بستر لازم برای طرح این مفاهیم در بخش عمومی و دولتی وجود دارد؟

✓ **اله‌یار ترکمن**

بستر وجود دارد. اما سراغ آن نرفته‌ایم. دستگاهها با توجه به تجربه‌ای که دارند قطعاً می‌توانند پیشنهاداتی برای به‌کارگیری این مفاهیم ارائه دهند. کارهایی که می‌خواهیم انجام دهیم باید با سیاستگذاریهای بخش عمومی مرتبط و هماهنگ باشد. چون بالأخره دولت می‌گوید که می‌خواهد مثلاً اهداف آموزشی به‌شکل و طریق خاصی تحقق یابد. چنین سیاستگذاریهای بخش دولتی می‌تواند یکی از عوامل حاکم و مؤثر بر چارچوب اجرای مدیریت هزینه باشد.

✓ **بزرگ‌اصل**

مدیریت هزینه یک مفهوم معین است و برای همه بخشها یکسان است، بخش خصوصی یا بخش دولتی هر دو.

اما مدیریت هزینه در بخش دولتی به‌نظرم مهمتر است و حساسیت آن بیشتر خواهد بود. چون منبع تأمین هزینه در بخش دولتی محدودتر است. در مجموع، عمده منابع تأمین هزینه‌ها در بخش دولتی مالیات هست که به هرحال افزایش و کاهش مالیاتها تبعات سیاسی و اقتصادی گسترده دارد و به‌راحتی نمی‌توان آن را تغییر داد. دولتها، به‌خصوص در کشور خود ما، با کسری بودجه مواجه هستند، یعنی هزینه‌ها بیشتر از درامدهاست و باید هزینه‌ها را مدیریت کرد تا کسری بودجه‌ها کمتر شود.

به‌هر حال هزینه‌های دولت در سه بخش رشد خواهد داشت که باید مدیریت شوند؛ بهداشت، آموزش و امنیت ملی که وظایف حاکمیتی دولتها هستند.

آن چیزی که در مدیریت هزینه باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد همان بحث کارایی، اثربخشی، و صرفه اقتصادی است. الان آمارهای مختلفی ارائه می‌شود که هر نفر در بخش دولتی ۳۰ دقیقه یا یک ساعت کار مفید انجام می‌دهد. یعنی در واقع کار یک نفر را هشت نفر انجام می‌دهند. این نشان می‌دهد که ما فعلاً در این زمینه مشکل جدی و اساسی داریم. هم کارمندان دولت از دریافتیهایشان ناراضی هستند، مردم هم از خدماتی که می‌گیرند و دولت هم با کسری بودجه مواجه است.

آن چیزی که به‌عنوان بخش عمومی مدنظر هست، بخشی است تحت عنوان دولت، به‌عنوان حاکمیت، به اضافه سازمانهای غیرانتفاعی عمومی. حتی شرکتهای دولتی هم در همین قالب قرار می‌گیرند. علاوه بر وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی، بنیادها و شهرداریها هم مدنظر است، بخش عمومی دربرگیرنده تمامی این سازمانها و واحدهاست. استانداردهای بخش عمومی همه اینها را دربرمی‌گیرد اما تأکید بیشتر روی وزارتخانه‌هاست. دلیل اصلی آن هم این است که شرکتهای دولتی چون عمدتاً ماهیت کارشان انتفاعی هست همان استانداردهای بخش خصوصی برایشان قابل اعمال و اجرا هست و براساس شاخصهای بخش خصوصی می‌توان آنها را ارزیابی کرد. اما در مواردی که معیار سوداوری نیست، استانداردهای حسابداری بخش عمومی کاربرد دارد.

✓ **نظری**

آیا می‌توان از طریق مدیریت هزینه موضوع مسئولیت پاسخگویی را در وزارتخانه‌ها مطرح کرد؟

✓ **بزرگ‌اصل**

اساساً گزارشگری در وزارتخانه‌ها از پاسخگویی شروع می‌شود. قاعدتاً پاسخگویی هم این است که یک سری منابعی را مدیران دولتی در اختیار دارند که باید بگویند چگونه خرج کرده‌اند و در مقابل آن باید پاسخگو باشند؛ ضمن اینکه جایی ریخت پاش هست، جایی فساد هست و منابع اتلاف می‌شود. پاسخگویی هم زمانی امکان‌پذیر است که حساب و کتاب وجود داشته باشد. حساب هزینه‌ها را باید داشته باشیم تا بتوانیم توجیه کنیم که چرا این هزینه را انجام داده‌ایم.

بزرگ‌اصل:

آن چیزی که در مدیریت هزینه باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد همان بحث کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی است

✓ **نظری**

در شرایط فعلی، بودجه‌ای گرفته می‌شود، مدیر آن را خرج می‌کند و اسناد و مدارک آن ارائه می‌دهد. این‌گونه رفتار را می‌توان پاسخگویی نامید؟

✓ **بزرگ‌اصل**

خیر! پاسخگویی در حال حاضر در کشور ما به‌صورت ناقص انجام می‌شود. مثلاً تفریغ بودجه طبق قانون اساسی باید به‌صورت عمومی منتشر شود اما این اصل صریح قانون اساسی رعایت نمی‌شود. این‌ها اشکالات اجرای این قضیه است. متأسفانه در مدیریت کشور ما خیلی از تصمیمگیریها، تصمیمگیریهای کلان، بیشتر جنبه سیاسی پیدا می‌کند و جنبه‌های مدیریت هزینه‌اش نادیده گرفته می‌شود. اما این موضوع نمی‌تواند دوام بیاورد. به هرحال با توجه به مخارج عظیم دولت و کارایی پایین به‌طور قطع به مشکل خواهیم خورد و مجبور می‌شویم که از مفاهیم مدیریت هزینه استفاده کنیم؛ اگرچه مطمئناً دیر استفاده خواهیم کرد و خیلی از منابع را تا به آنجا برسیم تلف می‌کنیم.

✓ **نظری**

وقتی که از کسی پاسخگویی می‌خواهیم باید از قبل معیارهایی را تعریف کرده باشیم. اساساً می‌توان معیارهایی را برای پاسخ‌خواهی در بخش عمومی تعریف کرد؟ اگر تعریف و به‌کارگیری چنین معیارهایی امکان‌پذیر باشد، می‌توان انتظار داشت مدیریت هزینه را اعمال کرد.

✓ **بزرگ‌اصل**

الان معیار اصلی همین قانون بودجه است. پاسخگویی براساس قانون بودجه می‌باشد. دیوان محاسبات اساساً مرجع پاسخ گرفتن از مدیران است و در بخش بودجه عمومی معیار اصلی خود قانون بودجه می‌باشد. معیارهای ارزیابی عملکرد تا آنجاکه ممکن است باید به‌صورت کمّی تعریف شود تا براساس آن بتوان بهتر حساب‌کشی کرد. تعیین معیار امکان‌پذیر است و یکی از اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی هم تعریف بهتر عملکرد مورد انتظار و ارزیابی عملکرد دولتی است.

✓ **نظری**

مفهوم مدیریت هزینه، در شهرداریها به‌عنوان قسمتی از بخش عمومی تا چه حد قابل اعمال است؟

✓ **موسوی**

مدیریت هزینه را از منظر استراتژیک بیان می‌کنم تا با موضوع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مرتبط شود. در محیط متلاطم و رقابتی کسب‌وکار امروز، دو مؤلفه برای بقای شرکتها و سازمانها دارای اهمیت است. انتخاب مناسب استراتژی بر مبنای طیف گسترده‌ای از اطلاعات و با توجه به ظرفیتهای داخلی و وضعیت محیط خود و همچنین گام برداشتن هوشمندانه و با تکیه بر ابزار مدیریتی نوین در راستای اهداف تعیین‌شده است.

سازمانها با پذیرش یک استراتژی، برای مثال «استراتژی پیشگامی هزینه»، «استراتژی تمایز محصول» و یا «استراتژی تمرکز» می‌توانند از مزایای رقابتی برخوردار شده و به موفقیت قابل‌قبولی دست یابند؛ اما به‌دلیل تغییرات شدید محیطی امروزه، هریک از این استراتژی‌ها به تنهایی جوابگو نیست، لذا سازمانها از «استراتژی تقابل» بهره می‌گیرند.

در این نوع استراتژی، سازمانها براساس قاعده مثلث **بتا** (ß) که دارای سه محور (بهای تمام‌شده-کیفیت-کارکرد) است، فعالیت می‌کنند. در واقع آنها تلاش می‌کنند تا محصول خود را با کیفیت و کارکرد بالا و قیمت پایین به مشتریان عرضه نمایند. براساس این مدل، سازمانها می‌بایست در محدوده این مثلث فعالیت داشته باشند و محصولات و خدماتی را ارائه دهند که دارای سهم مناسبی از هریک از این ۳ مؤلفه باشند. حال برای دستیابی به این موضوع ضروری است مدیریت کیفیت، مدیریت کارکرد، مدیریت قیمت (هزینه) در سازمان مستقر شود.

اولین گام مهم در حوزه مدیریت هزینه، شناخت مفهوم هزینه است. در یک تعریف جامع می‌توان هزینه را این‌گونه تعریف کرد:

هزینه عبارت است از میزان مبالغ، مواد، منابع، زمان و سایر امکانات صرف‌شده، تلاش‌های صورت‌گرفته، ریسک به‌وجودآمده و فرصت‌های ازدست‌رفته جهت انجام امور کسب‌وکار برای ارائه کالا یا خدمت. لذا شناخت مشخصه‌های مختلف هزینه‌ها و نحوه عملکرد و ارتباط آنها با محصولات وخدمات سازمان در تمام زنجیره فعالیت سازمان و سطوح وقوع آن دارای اهمیت است.

مدیریت هزینه، یک فلسفه، نگرش و همچنین مجموعه‌ای از فنون برای ایجاد ارزش برای ذینفعان در کمترین قیمت است. مدیریت هزینه، یک فلسفه بهبود است. زیرا به دنبال توسعه و رشد این ایده است که همواره می‌بایست راه‌هایی را کشف کرد که به سازمان جهت اتخاذ تصمیمات صحیح برای ایجاد ارزش برای مشتری در پایین‌ترین قیمت، کمک کند. مدیریت هزینه، بیانگر یک نگرش فعال است و بیانگر این موضوع است که تمامی هزینه‌های کالاها و خدمات، نتیجه تصمیمات مدیریتی است. مدیریت هزینه، مجموعه‌ای از فنون علمی است که این فنون برای پشتیبانی از یک تصمیم خاص و مدیریت کلان سازمان استفاده می‌شوند.

به‌تازگی مفهوم مدیریت استراتژیک هزینه جایگزین مفهوم قبلی شده است که عبارت است از مدیریت هزینه‌ای که در یک زمان هم باعث کاهش هزینه‌ها و هم باعث بهبود موقعیت استراتژیک یک سازمان می‌شود. مدیریت

استراتژیک هزینه نتیجه آمیختن ۳ مفهوم تجزیه و تحلیل محرک‌های هزینه و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و مدیریت بر فرایندها و تجزیه و تحلیل موقعیت استراتژیک است.

لذا با توجه به مطالب فوق، در ارتباط با جایگاه این مفهوم در شهرداریها باید عرض کنم که همزمان با حرکت به سمت دموکراسی جوامع، واگذاری مسئولیت اداره شهرها از دولت‌های مرکزی به دولت‌های محلی، مهاجرت و رشد شهرنشینی، افزایش تقاضای ارائه خدمات شهروندان، پاسخگویی به جهانی شدن و شکستن مرزهای تجاری و اقتصادی و افزایش رقابت اقتصادی، توسعه شهری و پاسخگویی به شهروندان به‌عنوان ضرورتی اجتناب‌ناپذیر در دستور کار مدیریت شهری در اکثر کشورها قرار گرفته است. بنابراین در این شرایط شهرداریها باید به سازمانهای حرفه‌ای تبدیل گردند تا بتوانند پاسخگوی عملیاتی و مالی خود نسبت به شهروندان باشند. شهرداریها یک سری فعالیتهای حاکمیتی انجام می‌دهند که عمدتاً رابطه مبادله‌ای حاکم نیست. در این شق از فعالیتها، شهرداری‌ها نسبت به اخذ منابع و صرف آن از منظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید پاسخگو باشند. در راستای این فعالیتها یک‌سری فعالیتهای بازرگانی نیز انجام می‌دهند که رابطه مبادله‌ای بر آن حاکم است. لذا شهرداری‌ها در قبال فعالیتهای خود پاسخگویی عملیاتی و مالی دارند. از این‌رو مدیریت استراتژیک هزینه می‌تواند نقش بسزایی در عملکرد شهرداریها ایفا کند.

✓ عالی‌ور

برای پاسخ به پرسشهای مطرح‌شده در خصوص مدیریت هزینه، شاید لازم بود ابتدا تعریفی از هزینه ارائه می‌شد. در حسابداری مدیریت و صنعتی، هزینه را به‌عنوان قربانی کردن منابع برای رسیدن به مقصد یا مقاصدی معین تعریف کرده‌اند، به بیان دیگر، هزینه را می‌توان به‌کارگیری و مصرف آگاهانه منابع، شامل مواد، امکانات، تجهیزات و نیروی انسانی تعریف کرد. بنابراین موضوع مدیریت هزینه به دلیل اینکه اساساً بر کنترل هزینه‌ها، یعنی بر مصرف منابع، تمرکز دارد، در هر سازمانی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی، بخش عمومی دولتی و غیردولتی و بخش خصوصی می‌تواند کاربرد داشته باشد. مفاهیم و تکنیکهای مدیریت هزینه اگرچه زاییده رقابت جهانی هستند اما به‌کارگیری آنها توسط سازمانها و مؤسساتی که اساساً با رقابت سروکار ندارند نیز می‌تواند سودمند واقع شود.

✓ نظری

مفهوم بودجه عملیاتی چیست؟ آیا هدف از بودجه‌ریزی عملیاتی همان بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت است؟

✓ ابوالحلاج

اول این را بگویم که من اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به‌عنوان یک راهکار اساسی می‌دانم و در ۶ دوره کنفرانس هم پای ثابت بوده‌ام و اقدامات اجرایی ما در وزارت بهداشت گواه این است، اما در آیین‌نامه اجرایی قانون به این موضوع اشاره شده ولی هیچکس به مفهوم آن فکر نمی‌کند. گیرنده و فرستنده با هم ارتباطی ندارند. در متن آیین‌نامه یک چیز نوشته شده و آن چیزی که اجرا می‌شود چیز دیگری است. به همین دلیل می‌گویم که در اجرا به مشکل می‌خوریم چون گیرنده چنین موضوعی را دریافت نمی‌کند. اما آیا در بحث بودجه‌بندی عملیاتی نگاه دستگاهها این است که بخواهند به فعالیتها توجه کنند، در حرف پاسخ بله است ولی در عمل پاسخ نه می‌باشد.

من یک سئوال دارم. شما می‌فرمایید برای بودجه‌بندی عملیاتی باید برویم سراغ هزینه‌یابی و از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده کنیم. داده‌ها را از کجا می‌خواهیم فراهم کنیم؟ مدیران وقتی صحبت از هزینه یک پروژه می‌کنند داده‌ها را از چه کسی می‌خواهند دریافت کنند؟ معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی به‌عنوان بخش اختصاصی دولت وقتی صحبت از هزینه‌ها می‌کند، اطلاعات هزینه‌ها را از کجا مطالبه می‌کند؟ آیا غیر از سیستم دفترداری به طریق دیگری می‌توان این داده‌ها را تولید کرد؟ متأسفانه اگرچه معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی نیز به این موضوع معتقد است اما بخشنامه می‌کند و دیگران مکلفند اجرا کنند. تا زمانی‌که تفکرات چنین است، نتیجه همین است که هست.

ما اصولاً برای چه باید به سمت بودجه عملیاتی برویم؟

ما در خیلی امور ساده‌تر مانده‌ایم. فرض کنید من در وزارت بهداشت هزینه یک واکسیناسیون را خیلی گران یا خیلی ارزان محاسبه کنم. چه مداخله مدیریتی می‌تواند اتفاق بیافتد؟ ۸۰ درصد هزینه‌ها در بدنه دولت هزینه ثابت است و نمی‌توان آن را تغییر داد. چون هزینه کارمندان است و باید پرداخت شود. حتی اضافه‌کاری هم جزو هزینه‌های ثابت شده است. در بدنه دولت، مدیر چه مداخله‌ای می‌تواند داشته باشد؟

اشاره شد هزینه مصرف آگاهانه منابع هست. کلمه مصرف آگاهانه در دولت چه معنایی می‌تواند داشته باشد؟ چه کسی آگاهانه منابع را مصرف و هزینه می‌کند؟ پس کاری که ما در بخش دولتی انجام می‌دهیم اسمش چیست؟ فرض کنید در بهترین شرایط، همه دستگاههای ما بودجه عملیاتی تهیه کنند، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت خیلی خوب اجرا شود، حسابداری هم به‌شکل رویایی و ایده‌آل در بدنه دولت انجام شود. مدیر می‌خواهد چه کار کند؟ حالا می‌خواهد مداخله کند؟ می‌خواهد دستکاری کند؟ مدیر حداکثر می‌تواند در مصرف مواد یا مصرف آب و برق دخالت کند.

✓ نظری

با توجه به مطالبی که بیان کردید این سئوال مطرح می‌شود که اصولاً چرا بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح شده است؟ اگر حدود ۸۰ درصد هزینه‌های سازمانهای دولتی ثابت است، چه تفکراتی باعث شد که بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح شود؟

✓ ابوالحلاج

هدف قانونگذار شناسایی عملیات و فعالیتها در بخش دولتی و تشخیص درست هزینه‌ها، شفافیت در آمار و اطلاعات است به‌طوری که بتوان فعالیتهای اضافه را حذف کرد.

نگاه این است که اگر بودجه‌ریزی عملیاتی اجرا شود چیز بدی که نیست. خیلی هم خوب است. ولی آیا می‌توانیم آن را اجرا کنیم؟ این بیان بدان معنی نیست که بخواهم منکر آن شوم. می‌خواهم بگویم در بدنه سازمانهای دولتی و مقررات اجرایی اصلاحات اساسی جدی باید انجام شود و مدیران ارشد و قانونگذاران باید به هزینه اجتماعی آن توجه داشته باشند. به‌نظر من، کسانی که مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی را در قانون مطرح کرده‌اند، به الزامات اجرا کمتر توجه داشته‌اند و یا مجریان به الزامات آن کمتر توجه می‌کنند. بودجه عملیاتی خیلی خوب است اما در اجرا باید الزاماتی را تعریف کرد. چقدر وزارت اقتصاد و دارایی و ساختار گزارشگری در دولت و تدوین استانداردها برای بخش عمومی به این الزامات توجه دارد؟

✓ موسوی

در دهه ۱۹۹۰ خیزشی برای ارائه اطلاعات عملکردی در فرایند بودجه‌ریزی در دولتها، به‌خصوص دولتهای عضو **سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه‌ای** (OECD) به‌وجود آمد. هدف اصلی این خیزش، بهبود در تصمیم‌گیری از طریق تهیه اطلاعات محکم‌تر، قوی‌تر و باکیفیت‌تر از عملکرد و برنامه‌های سازمان بوده است. این موضع به‌عنوان قسمتی از فرایند توسعه که با تمرکز بر تصمیم‌گیری در بودجه از طریق ورودی‌ها (چقدر منابع می‌توان در اختیار قرار داد) به سمت نتایج قابل اندازه‌گیری (چه باید به‌دست آورد از منابع) مدنظر قرار گرفت.

تعریف بودجه نیز براساس نقش آن در زمان‌های مختلف تغییر یافته است. آخرین نقشی که بر این اساس به‌عهده گرفته است، به‌عنوان مبنا و معیاری جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، راهبری، کنترل و برنامه‌ریزی است، لذا تعریف آن نیز تحت‌تأثیر این مفاهیم تغییر یافته است. بنابراین بودجه صرفاً یک سند پیش‌بینی دخل و خرج نیست، بلکه بودجه سندی حاوی برنامه‌ها و فعالیت‌ها اعم از مالی وعملیاتی جهت نیل به هدفهای تعیین‌شده و مبنای ارزیابی پاسخگویی مالی و عملیاتی است.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارتباط بین منابع تخصیصی را به نتایج قابل اندازه‌گیری تعریف می‌نماید و راهی برای ادغام عملکرد با فرایند تصمیم‌گیری بودجه‌ای است. بنابراین تخصیص منابع به عملکرد آتی پیشنهادی در فرایند تصمیم‌گیری بودجه‌ای مهم هستند. لذا فرایند بودجه‌ای به‌عنوان قسمتی از یک بسته گسترده برای کنترل مخارج عمومی یا تغییر مدیریت بخش عمومی است و به‌عنوان بخشی از مدیریت عملکرد معرفی می‌شود. بودجه‌ریزی

به‌عنـوان یکـی از فاکتورهای مهم برنامه توسـعه از جنبه‌های کنتـرل مخـارج، کارایی واثربخشـی عملکرد بخـش عمومی مدنظر قرار گرفـت. این برنامه می‌تواند با کاهش در کنترلهای ورودی و افزایـش انعطـاف بـرای مدیران از طریـق افزایش مسـئولیت پاسـخگویی در نتایج در جهـت توانمندکردن آنان برای تصمیم‌گیری در چگونگـی ارائه خدمات عمومی صورت پذیـرد. بنابرایـن، بودجه‌ریـزی بر مبنای عملکرد دارای سـه مؤلفه است: اسـتراتژی و برنامه‌ریزی (شامل بودجه بلندمدت و بودجه سال جاری)، سیستم حسابداری و بهای تمام‌شده (بر مبنای فعالیت) و مدیریت عملکرد.

امـا مفهـوم بودجه‌ریزی بـر مبنـای عملکرد (یا بـر مبنای عملیات) توسـط کسانی وارد ایران شـده که نگرش جامعی به سـه مؤلفه مربوط به آن نداشته‌اند لذا این مفهوم توسط کسانی که حسـابداری و قیمت تمام‌شده را نمی‌دانستند، استحاله شده اسـت. به‌خاطـر همیـن باید بر سـردر بودجه‌ریزی بـر مبنای عملکـرد یا عملیات نوشـت کسـانی کـه حسـابداری و قیمت تمام‌شده بلد نیستند ورود ممنوع. اما عکس آن صادق نیست.

اگـر بـه تعریف بودجـه در قانـون شـهرداریها مراجعه کنیم درمی‌یابیـم تا حدی با نگرش مبتنی بر عملکرد نوشـته شـده است و قانونگذار هم به مسـئولیت پاسخگویی عملیاتی توجه داشته و هم به مسئولیت پاسخگویی مالی.

یک نکته حائز اهمیت در این ارتباط این اسـت که حسابداری و بودجه‌ریـزی دوقلوی به‌هم چسـبیده هسـتند، مخصوصاً در بخـش عمومـی و دولتی. در اسـتانداردهای بخـش عمومی و دولتی ارائه‌شده توسط سازمان حسابرسی، حسابداری بر مبنای تعهدی و رویکرد اقتصادی دیده شـده و بودجه بر مبنای نقدی و رویکرد جریان منابع مالی اسـت و قرار اسـت این استانداردها در سـال آتی در دسـتگاههای دولتی و بخش عمومی اجرا شود و از طرفـی جنـاب آقای دکتـر **نوبخت** در ششـمین کنفرانس بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تأکید نمودند که بودجه سال ۹۴ بر مبنای عملکرد خواهد بود. حال با فرض اینکه بتوان با تعدیلات گسترده تفریغ بودجه تهیه نمود، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (عملیات) و قیمت تمام‌شده با کدام مبنا و رویکرد قرار است تهیه و ارائه شـود. با این اسـتانداردها ابهامات اساسـی در هر کدام از مؤلفه‌های بودجه‌ریزی به‌وجـود خواهد آمد. برای مثال با کدام

موسوی:

مدیریت هزینه بیانگر یک نگرش فعال است و بیانگر این موضوع است که تمامی هزینه‌های کالاها و خدمات نتیجه تصمیمات مدیریتی است

مبنا قیمت تمام‌شـده محاسـبه می‌شـود و به‌عنوان خروجی در سیستم مدیریت عملکرد لحاظ خواهد شد.

✓ بزرگ‌اصل

بودجه‌ریـزی عملیاتی نتیجه تغییر دیـدگاه از کنترل نهاده‌ها و هزینه‌ها به سـمت کنتـرل نتیجه و هدف می‌باشـد. محققین دریافتنـد صرف کنترل ورودیها بدون توجـه به نتیجه و هدف معنیـدار نیسـت. بنابراین، بـر خروجیها تأکید شـد. بعضی از مسائلی که در قوانین ما مطرح شده بیشتر ناشی از یک مفهوم جدید و کارشناسـی ناقص اسـت که مصادیق آن در قوانین ما دیده می‌شـود. بودجه‌ریـزی عملیاتی و حسابرسـی عملیاتی نمونه‌هایی از این مصادیق است.

بودجه‌ریـزی عملیاتی هـم به‌نظرم یک قانـون غلط بود. اصلاً نه اینکه بودجه‌ریزی عملیاتی بد باشـد. ولی بودجه‌ریزی عملیاتی سـه پایه می‌خواهد: اول سیسـتم حسابداری، یعنی حتماً باید تعهدی باشـد، دوم سیسـتم بودجه که تعهدی باشد و سـوم اینکه با توجـه به هدف موردنظر باید بـه مدیر اختیار داده شود. برای دادن اختیار به مدیران هم قطعاً باید بسیاری از قوانین ما به‌خصوص قوانین مربوط به نیروی انسـانی تغییر کنـد

حداقل آن چیزی که به کار ما مربوط می‌شود، یعنی سیستم حسابداری، باید سیستم حسـابداری از نقدی به تعهدی تغییر می‌یافت تا پایه اطلاعاتی آماده می‌شد.

بنابراین، تا زمانی که سیسـتم حسـابداری تعهدی نشـود،

ابوالحلاج:

هدف قانونگذار شناسایی عملیات و فعالیتها در بخش دولتی و تشخیص درست هزینه‌ها شفافیت در آمار و اطلاعات است به‌طوری که بتوان فعالیتهای اضافه را حذف کرد

بودجه‌ریزی عملیاتی بی‌معنی است و اگر اصرار بر انجام آن باشد باید تخمین زده شود. زیرا وقتی هزینه واقعی را نداریم مجبوریم که تخمین بزنیم. به همین دلیل من بحث بودجه‌ریزی عملیاتی را خیلی جدی نمی‌دانستم چون پایه‌ها و مبانی آن وجود نداشته و باید ایجاد شود.

می‌دانیم که بودجه تعهدی بهتر از بودجه نقدی است. ولی الان کجا هستیم؟ باید ابتدا مشکلات ساده را حل کرد و سپس برویم به سمت مفاهیم مدرنتر مانند بودجه‌ریزی عملیاتی و تکنیکهای آن یعنی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت. ما هنوز حسابداری تعهدی را نداریم و تا زمانی که حسابداری تعهدی وجود ندارد بحث در مورد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و جزئیات آن به‌نظرم جایگاهی ندارد.

✓ **نظری**

آیا بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌بندی برمبنای فعالیت یکی هستند؟

✓ **بزرگ‌اصل**

بحث هزینه‌یابی برمبنای فعالیت و بودجه‌بندی برمبنای فعالیت، بحث بالا بردن دقت هزینه‌یابی است. اساس اینست که اهدافی را تعریف کنیم و هزینه دستیابی به آن اهداف را تعیین کنیم. می‌توانیم از تخصیصهای کلی استفاده کنیم یا اینکه فعالیتها را تعریف کنیم و هزینه‌های آنها را مشخص کنیم. این کار، دقت هزینه‌یابی را بالا می‌برد.

✓ **ابوالحلاج**

دو دید در دولت مطرح بود؛ یکی پاسخگو کردن دستگاههای اجرایی درخصوص نحوه مصرف منابعشان و یکی هم پاسخگو کردن درخصوص درستی مصرف منابعشان. یک حرکت شتابزده‌ای در بدنه دولت وجود داشت که به‌گونه‌ای دستگاهها را پاسخگو کنند که هم دقیقاً در راستای درستی مصرف منابع حرکت کنند و هم در راستای نحوه مصرف منابع.

چون وزارت دارایی به هیچ وجه از قوانین و اهداف خود پایین نمی‌آمد و دیوان محاسبات هم قانون محاسبات را دارد و سایر قوانین موجود مجلس و قوانین موضوع را و به‌خاطر این حرکت شتابزده بود که بروند به آن سمت. در سالهای اولیه بیشتر دنبال این موضوع بودند که بین عامل هزینه و واحدهای اجرایی ارتباط برقرار کنند چون تصور می‌شد واحدها هستند که هزینه تولید می‌کنند نه فرایندهای واحدها.

در سالهای اخیر خصوصاً الزامی که به‌موجب ماده ۲۱۷ قانون برنامه پنجم، دستگاه را موظف کرده که بسته‌های اجرایی خود را تدوین کنند و این بسته‌ها مبنای تخصیص منابع به آنها باشد، بیشتر به فعالیتها توجه شده است. اکنون هم یک فعالیت شتابزده در حال اتفاق افتادن است و آن اینکه فعالیتها را استاندارد کنند، هزینه واحد فعالیتها را تعیین کنند و بودجه را برمبنای واحدهای فعالیت به دستگاه اختصاص دهند، با این انتظار که دستگاه هم در آخر به آنها پاسخگو باشند.

من مجدداً تأکید می‌کنم ما باید تفاوتهای موجود بین دستگاههای مختلف در بخش دولتی را حتماً مدنظر قرار دهیم.

✓ **عالی‌ور**

بنابر الزامات قانونی، سیستم بودجه‌بندی دستگاههای اجرایی بخش عمومی باید به‌گونه‌ای اصلاح شود که به بودجه‌ریزی سالانه براساس فعالیتها و خدمات منجر

گردد. مفاد این الزامات قانونی حاکی از لزوم شناسایی، احصا و هزینه‌یابی تمام فعالیتها و عملیات سازمانهای بخش عمومی است. در قانون به این شیوه بودجه‌بندی، بودجه‌ریزی عملیاتی اطلاق شده است. اما تنها سازوکار شناخته‌شده و در دسترس برای شناسایی و هزینه‌یابی فعالیتها، تکنیک و سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر این تکنیک نیز اصطلاحاً بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت نامیده می‌شود. بنابراین، زیربنا و شالوده بودجه‌ریزی عملیاتی و یا بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. اما از آنجا که سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی با شناسایی و هزینه‌یابی تمام فعالیتها و عملیات سازمان سروکار دارد، هزینه‌یابی مطلوب و کامل فعالیتها بدون استفاده از مبنای حسابداری تعهدی همراه با به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، امکان‌پذیر نخواهد بود.

✓ موسوی

با عرض پوزش من بر خلاف نظر استاد گرام جناب آقای عالی‌ور استنباطم از بند «ج» قانون مورداشاره، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است نه بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات؛ چرا که در آن به تخصیص اعتبار بر حسب عملکرد و نتیجه فعالیت اشاره دارد، یعنی به سومین مؤلفه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (مدیریت عملکرد). اگرچه دستیابی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ضرورتاً استقرار قیمت تمام‌شده و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت است، اما اینکه دستیابی به این هدف چگونه امکان‌پذیر است موضوع دیگری است.

✓ نظری

برای بهبود در گزارشگری مالی در بخش عمومی نقش حرفه حسابداری چیست و چقدر به‌موقع بودن گزارشهای مالی در بخش عمومی اهمیت دارد و پیشنهاد شما برای بهبود گزارشگری مالی چه خواهد بود؟

✓ بزرگ‌اصل

جایگاه حرفه برای بهبود گزارشگری مالی مشخص است و ابزار این کار نیز فراهم می‌باشد. سایر تمهیدات از جمله قوانین و مقررات باید وجود داشته باشد هرچند که برخی قوانین و مقررات فعلی لازم است تغییر کنند. گزارشگری مالی مشخصاً کار و تخصص حرفه حسابداری است.

آنچه که به‌عنوان پیش‌نیاز اول باید وجود داشته باشد، استاندارد است. معیار سنجش گزارشگری مالی، استانداردها می‌باشد. در این مقطع مهمترین بخش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را که لازم بود تدوین شود با تشکیل کمیته‌ای از سازمان حسابرسی، وزارت اقتصاد و دیوان محاسبات و همچنین معاونت برنامه‌ریزی ریاست جمهوری تدوین کرده‌ایم. این در واقع قدم اول است.

در قدم دوم، وقتی استانداردها می‌خواهد به‌کار گرفته شود، به یک‌سری دستورالعملها نیاز دارد چون انتقال از سیستم نقدی به تعهدی در بخش دولتی کار خیلی زمانبر و مشکلی می‌باشد. بنابراین، دستورالعملهای دقیقی در این زمینه در مورد همه سرفصلهای لازم باید تدوین شود تا بتوان تغییر به سیستم تعهدی را انجام داد.

برای انجام این کار نیاز به نیروهایی است که با حسابداری نوین آشنا باشند. خوشبختانه خدمتی که دانشکده امور اقتصادی در این خصوص انجام داده کار ما را در بخش دولتی راحتتر کرده است. ما الان با قشر جوانتری که بسیارشان فارغ‌التحصیل دانشکده امور اقتصادی می‌باشند کار می‌کنیم. دیگر نیازی به توجیه آنها نداریم. خودشان موضوع را می‌فهمند و حرکت می‌کنند، اما باید آموزش را گسترش بدهیم و آنهایی را که در این زمینه ضعف دارند پوشش دهیم.

برای گزارشگری مالی باید حمایت مدیران ارشد اجرایی وجود داشته باشد. حرفه حسابرسی آمادگی لازم را دارد و نیازی به کار زیادی در بخش حسابرسی نیست؛ خصوصاً اینکه استانداردهای آن تدوین شده و معیارها و ضوابط آن مشخص می‌باشد. تفاوت بنیادی بین گزارشگری مالی در بخش دولتی و بخش خصوصی نداریم. مفاهیم یکی است. تفاوت بیشتر در شکلهای گزارشگری و اطلاعاتیست که باید گزارش شود. به هرحال بیشتر مفاهیم پایه‌ای به هم بسیار نزدیک است.

فعالیتهای بخش دولتی گسترده است و ماهیت آن خدماتی می‌باشد. حسابداری فعالیتهای خدماتی خیلی پیچیده نیست اما گسترده است.

✓ **نظری**

آیا برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از الگوی خاصی پیروی شده است؟

✓ **بزرگ‌اصل**

الگوی اصلی، استانداردهای بین‌المللی می‌باشد. استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی (آیفک) حاصل رایزنی و تلاش بین‌المللی بین کشورهاست. در زمینه استانداردهای بخش عمومی تنوع وجود ندارد. استانداردهای بخش عمومی امریکا و استرالیا نیز وجود دارد. الگوی بین‌المللی، بیشتر با شرایط ما مطابقت دارد ضمن اینکه فعلاً بحث انطباق را نداریم. با توجه به اینکه افرادی که در کمیته هستند عمدتاً زمینه اجرایی دارند و کارشناسان ما زمینه تئوریک، سعی شده است با توجه به محیط بخش عمومی، استانداردهای مناسب تدوین شود.

در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نگرش، اصلاح قوانین بوده است. چون قانون اصلی حاکم بر حسابداری بخش عمومی، قانون محاسبات عمومی است که رویکرد آن، رویکرد نقدیست. ما نمی‌توانستیم این رویکرد را در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در نظر بگیریم. فرض کردیم در کنار تدوین استانداردها باید حرکتی جهت اصلاح قانون محاسبات عمومی انجام شود.

البته قوانین ما در این زمینه تضاد دارند. در قانون تنظیم، بدهیها و خالص ارزش براساس سیستم تعهدی تعریف شده است ولی قانون محاسبات که هزینه را تعریف کرده، رویکرد نقدی دارد. به هرحال مفاهیمی که در تدوین استانداردهای بخش عمومی استفاده شد با قانون تنظیم همخوانی دارد ولی با قانون محاسبات مغایرت دارد. نگرش این بوده است که قانون محاسبات باید اصلاح شود.

✓ **موسوی**

به‌نظر من همانطور که عرض کردم، حسابداری و گزارشگری مالی و بودجه در بخش عمومی و دولت دوقلوی به‌هم چسبیده هستند، یا لااقل این است که باید همگن و در یک راستا باشند. نمی‌شود بودجه بر مبنای نقدی باشد و حسابداری بر مبنای تعهدی کامل. از طرفی براساس مفاد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و سایر قوانین بالادستی امکان به‌کارگیری مبنای تعهدی کامل برای دستگاههای دولتی و بخش عمومی وجود ندارد. برای مثال تقدم وصول درامد به مخارج و یا قابلیت خرج کرد منابع تا مدتی بعد از سال مالی و یا اینکه منابع خاص باید در جای خود صرف شود، موضوعاتی است که با این استاندارد در تضاد است. همچنین به‌علت متفاوت بودن اهداف در بخش انتفاعی با دولتی وعمومی، که در اولی موضوع ارزیابی سرمایه و محاسبه تفاوت سرمایه آخر دوره و اول دوره، سود و تصمیم‌گیری در ارتباط با سرمایه‌گذاری است مطرح است و این موضوع بخش بازرگانی را به به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی رهنمون می‌سازد که شناسایی درامد و هزینه را در موقعی که رخ می‌دهد شناسایی کند. هدف نهایی، شناسایی سود است نه منابع در دسترس و نقدینگی. در این راستا، مبنای تعهدی برای ارزیابی وضعیت مالی سازمان توسعه یافته است و حسابداری بخش بازرگانی برمبنای تطابق درامد و هزینه و اندازه‌گیری سود بنا شده است. اما در بخش دولتی هدف اولیه منابع در دسترس در دوره بودجه است. بخش عمومی بر روی پاسخگویی نسبت به منابع در اختیار تمرکز دارد. علت اینکه بخش عمومی بر روی مبنای غیرتعهدی اصرار دارد آن است که برای فهم و همچنین نسبت به بودجه حساس‌تر است. تفاوت اساسی در اهداف، محیط، استفاده‌کنندگان و نیازهای آنان در بخش عمومی و انتفاعی وجود دارد. لذا تفاوت ماهوی در دو نظام وجود دارد. از این‌رو برای بخش عمومی و دولتی رفتن صرف به نظام شبه بازرگانی در ایران منطقی نیست بلکه نظام باید دوسطحی باشد که هم نشان‌دهنده تصویری از منابع در دسترس در طی سال و خرج کرد آن با رویکرد جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل‌شده است و هم یک تصویر کلان و کلی از طریق به‌کارگیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل باشد. اگر استانداردها بر این مبنا تدوین شود هم قابلیت استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یا عملیات در هر کدام از سطوح وجود خواهد داشت و هم مغایرتی با قوانین

به‌وجود نمی‌آید. پیشنهاد بنده استقرار نظام بودجه‌ریزی در سطح اول یعنی با رویکرد جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل‌شده است که هم با قوانین بالادستی مطابقت دارد و هم جوابگوی نیازهای سازمان برنامه و دستگاهها می‌باشد و هم در سطح دوم قابلیت ارائه تصویری با رویکرد اقتصادی از وضعیت و عملکرد سازمان وجود خواهد داشت.

✓ **ابوالحلاج**

بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی عملکرد، هرکدام را بپذیرید، به حسابداری نیاز دارد و تمامی داده‌های آن از زیرشاخه دفترداری باید تهیه شود. در وزارت بهداشت، در آغاز کار نگاهمان این بود که واحدها را کوچک و بنگاه، بنگاه کنیم و یک ساختار هلدینگی درست شود و برای هر واحد بنگاه صورتهای مالی تهیه شود. در حالی که در آن زمان استاندارد حسابداری نبود. برای بخش عمومی نباید منتظر هیچ‌کدام از این چیزها شد. چون همه اکنون پاسخگویی را می‌خواهند و ما یک روزی باید به مردم پاسخ بدهیم و این یک روز را با راه‌اندازی سیستم حسابداری که من می‌گویم «حسابداری تعهدی»، زودرس کنیم. ما باید این بحث را جدی بگیریم. فکر می‌کنم که جامعه حسابداری، به بیان صحیح‌تر، متولی اصلی آن یعنی وزارت امور اقتصاد و دارایی، در این خصوص کم‌کاری کرده است.

✓ **نظری**

اشاره شد که رویکرد برای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، استانداردهای حسابداری بین‌المللی (آیفک) می‌باشد. آیا این رویکرد می‌تواند در شفافیت گزارشگری مالی برای بخش عمومی ایران مناسب باشد؟

✓ **ابوالحلاج**

قطعاً می‌تواند. قبل از این چیزی وجود نداشته است. هر چیزی که استاندارد شود، موجب شفافیت می‌شود. من تعصبی نسبت به استاندارد **هیئت استانداردهای حسابداری دولتی** (GASB) و یا استانداردهای آیفک ندارم. هرکدام که اجرا شود خوب است. من اینقدر می‌دانم که مسئولین مالی گرفتار هستند، مسئولین دولتی گرفتار هستند. وزارت بهداشت ۶۰۰ بیمارستان دارد. ۴۰۰ هزار نفر نیرو دارد ولی نمی‌دانسته است چند ریال دارایی و یا چند ریال بدهی دارد. نمی‌دانسته است ارزش موجودیها چه مبلغ بوده و جریان وجوه نقد چگونه است. نقدینگی را نمی‌دانست و قادر به برنامه‌ریزی نیازهای آتی نبوده است. تصور کنید مدیر چنین دستگاهی چه کار می‌کرده است. این منحصر به وزارت بهداشت نیست همه دستگاههای دولتی همین‌گونه‌اند چون از یک مقررات همه تبعیت می‌کنند.

بررسی ما در وزارتخانه بهداشت و درمان، نشان داد که زمین‌ها و ساختمانها و امکانات و داراییهای بسیاری وجود دارد که اصلاً مولد نیستند و نمی‌توان آنها را مولد کرد. وقتی توانستیم در بحث درامدها مداخله کنیم، کلاً کنترلهای داخلی دگرگون شد به‌نحوی که درامدها شفاف گزارش می‌شود. تعرفه‌ها در بخش دولتی در سال ۸۷، ۸۸ و ۸۹ هرسال حدود ۱۰ تا ۱۴ درصد تغییر کرده است ولی درامدهای بخش درمان سال ۸۹ نسبت به ۸۷ دوبرابر شده است. چه اتفاقی افتاد. مداخله‌ای که در کنترلهای داخلی صورت گرفت و دعوت از حسابرس و تهیه و ارائه گزارش حسابرسی موجب شد خیلی چیزها جمع‌وجور شود.

من نمی‌خواهم بحث را باز کنم ولی این اتفاقات رخ داده است. سطح حداقلی کارایی ما را دستکاری کرد. ما از یک فضای خالی صحبت می‌کنیم. کاملاً تاریک و کور. از مدیریت سازمان حرفه‌ای انتفاعی که دنبال هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و دنبال توسعه است صحبت نمی‌کنیم. از یک دستگاه دولتی صحبت می‌کنیم که نگاهش خدمت‌رسانی است. منابع را می‌گیرد و مصرف می‌کند. شما در بدنه دولت نمی‌توانید بین مصرف منابع و کارکرد هیچ رابطه‌ای برقرار کنید. سیستمهای حسابداری، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ممکن است کمک زیادی به اصلاح این فرایند نماید مشروط به اینکه کارشناس کافی و مدیری که کارش را بلد باشد به‌عنوان ابزار لازم هم در اختیار باشد.

✓ **نظری**

استانداردهای بین‌المللی معمولاً از نظر پی بردن به مفاهیم و اجرا، پیچیدگیها و مشکلات خاص دارد. با توجه به شناختی که از مجموعه بخشهای مختلف دولت دارید تا چه حد این استانداردها اجرایی است و حاصل

اجرای استانداردها می‌تواند گزارشگری شفاف باشد؟

✓ **اله‌یار ترکمن**

ما بیشتر به‌خاطر جایگاه سازمانی که داریم عمدتاً مصرف‌کننده این گزارشها هستیم و تأثیری که این گزارشها بر بهبود کار می‌گذارد خیلی مهم است. الان در بخش دولتی، ما با دانشگاههایی که مشمول بند «ب» ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم هستند هیچ موافقتنامه‌ای مبادله نمی‌کنیم و آنجا حتی ذیحساب هم ندارند، مدیرمالی دارند. مدیرمالی نظارت می‌کند و حسابرس نحوه مصرف بودجه را با اهدافشان بررسی می‌کند.

گزارشها باید به‌نوعی جهتدهی تصمیمگیران دولتی را فراهم کنند. یعنی تصمیم مسئولین دولتی را جهت بدهند و قابلیت اصلاح داشته باشند. در فواصل مختلف و به طرق مختلف بتوان اصلاحات لازم را، چه پیشنهاد برای قوانین و مقررات و چه پیشنهاد برای اصلاح روندهای اجرایی و نحوه انجام کارها، حتماً باید مدنظر قرار گیرد.

هر توان کارشناسی متصل و منفصلی که در کشور باشد با یک سازماندهی خیلی خوب می‌تواند به این کار کمک کند و آن را هدایت کند. من این را برای یک دستگاه خاص یا یک نهاد خاص نمی‌دانم. یک دستگاه خاص می‌تواند زمینه لازم را فراهم کند.

در همه جنبه‌های علمی و اجرایی، قسمتی از پایه‌های کارشناسی و پتانسیلهای علمی که ایجاد شده، وارداتی است. یعنی بیشتر سعی شده است که یک چیزی را بگیریم ترجمه کنیم و به‌نوعی با خودمان هماهنگ کنیم. به‌نظر من تنها گزینه موجود، استانداردها می‌باشد. درست است که استانداردها در شرایط خاص قوانین و مقررات و زمینه‌های اجرایی کشورهای خاصی تهیه شده ولی می‌توان همانندسازی کرد. من معتقدم که اگر بتوانیم استانداردها را تعمیم و گسترش دهیم، خیلی بهتر می‌توانیم به نتیجه مثبت برسیم.

✓ **عالی‌ور**

استانداردهای حسابداری به‌منظور گزارشگری مالی توسط سازمانهای بخش عمومی باید با استانداردهای حسابداری مربوط به بخش خصوصی متفاوت باشد، زیرا هدفها و مقاصد آنها یکی نیست. بین استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی این دو بخش و نوع نگاه آنان به گزارشهای ارائه‌شده، تفاوت اساسی وجود دارد. حتی سازوکارها، معیارها و شاخصهای ارزیابی، قضاوت و تصمیم‌گیری راجع به عملکرد مدیریت در سازمانهای بخش عمومی با بخش خصوصی متفاوت است. با این اوصاف چگونه شکل و محتوای صورتهای مالی سازمانهای فعال در این دو بخش، می‌تواند یکسان باشد؟

علاوه بر این، به عقیده من حتی بین صورتهای مالی سازمانهای انتفاعی بخش عمومی که به فعالیتهای بازرگانی و انتفاعی می‌پردازند و سازمانهای انتفاعی بخش خصوصی نیز باید تفاوت وجود داشته باشد. اگرچه این دو گروه سازمان هردو انتفاعی هستند اما هدفها و مقاصدشان با یکدیگر متفاوت است. در سازمانها و مؤسسات انتفاعی اعم از بخش عمومی و بخش خصوصی، عامل سود و سودآوری بااهمیت است، اما این عامل در سازمانهای انتفاعی بخش عمومی عاملی مسلط نیست. این در حالی است سود و سودآوری در سازمانهای انتفاعی بخش خصوصی، فاکتور مسلط و تعیین‌کننده است. در عوض، در سازمانهای انتفاعی بخش عمومی، قبل از سودآوری، به فاکتورهای اجتماعی و اقتصادی چون رفاه، اشتغال، توسعه منطقه‌ای و نظایر آن اهمیت و بها داده می‌شود.

نهایت اینکه در تدوین استانداردهای حسابداری برای بخش عمومی نیز بهره‌گیری از دستاوردهای علمی و تجارب جهانی که در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورهای پیشرفته و استانداردهای بین‌المللی حسابداری تبلور یافته است، اجتناب‌ناپذیر است. اما نکته مهم توجه به تفاوتهای موجود بین شرایط و اوضاع و احوال حاکم بر فعالیتها و عملیات سازمانهای بخش عمومی و الزامات قانونی و مقرراتی حاکم بر محیط عملکرد این‌گونه سازمانها در داخل کشور با دیگر کشورها می‌باشد.

✓ **نظری**

از مشارکت شما در این میزگرد سپاسگزارم. امیدوارم نظرات مطرح‌شده به بهبود مدیریت هزینه و بهبود گزارشگری مالی در بخش عمومی کمک کند.