



## استانداردهای حسابداری بخش عمومی ابزار مدیریت منابع عمومی

گفتگو با

**آقای محمد صابری**

رئیس هیئت چهارم مستشاری  
دیوان محاسبات کشور

سازمان

گفتگو با شما فرصت خوبی است که خوانندگان حسابرس ازین طریق با دیدگاه مدیران دیوان محاسبات درباره اهمیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی آشنا شوند. از دیدگاه دیوان، حسابداری بخش عمومی چه هدفی را دنبال می‌کند و وظیفه آن چیست؟

صابری

حسابداری بخش عمومی، ابزار ایجاد و تدوین نظام جامع و معتبر اطلاعات مالی کشور است که از جمله استفاده‌های مهم و مؤثر آن در نظام تصمیم‌گیری اقتصادی، گزارشگری مالی جامع و مطلوب است. حسابداری بخش عمومی، یکی از مهم‌ترین و راهبردی‌ترین ابزار مدیریت منابع عمومی به‌شمار می‌آید که با اثربخشی نظام مذکور می‌توان به برنامه‌ریزی و کنترل مناسب منابع عمومی به‌عنوان یکی از هدفهای مهم اقتصادی، دست یافت. یکی از مؤلفه‌های مهم مدیریت بهینه منابع عمومی کشور، نظام حسابداری و گزارشگری مالی جامع است که بتواند برای تصمیم‌گیری‌ها، اطلاعات صحیح، به‌موقع و مناسب را در خصوص وضعیت و نتایج عملکرد دستگاههای اجرایی بخش عمومی، ارائه کند.

برنامه؛ لزوم تهیه و اجرای استانداردهای ملی حسابداری؛ لزوم تهیه و ارائه گزارشهای توجیهی طرحهایی که از منابع عمومی تأمین مالی می‌شوند؛ لزوم نظارت بر اجرای بودجه؛ لزوم تهیه بسته‌های اجرایی برنامه‌های مصوب دستگاهها؛ لزوم حسابرسی عملیاتی شرکتهای دولتی؛ الزام به تهیه چارچوب و استاندارد حسابرسی عملیاتی؛ الزام به استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی؛ الزام به پیش‌بینی سازوکار نظارتی کنترل کمیت و کیفیت خدمات ارائه‌شده از سوی دستگاههای اجرایی؛ واگذاری طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای به بخش غیردولتی؛ الزام به کارآمدی و ارتقای بهره‌وری و تقویت مدیریت کشور. همانطور که ملاحظه می‌شود، برنامه‌ریزی برای نیل به هر یک از هدفها و برآورد نیازهای مطلوب، بالاچاره مدیریت مالی بهینه و اثربخشی را مطالبه می‌کند که نظام حسابداری مناسب و گزارشگری مطلوب برای سنجش میزان توفیق در هر کدام، جزو اجتناب‌ناپذیر هر یک از پروژه‌ها خواهد بود.

### سازمان

**در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مفهوم پاسخگویی تأکید می‌شود. به نظر شما گزارشهای مالی باید بر ایفای کدامیک از مسئولیتهای پاسخگویی تأکید بیشتری داشته باشد؟**

### صابری

پاسخگویی از اساسی‌ترین وظایف دولت، نسبت به شفاف‌سازی نحوه تأمین منابع عمومی و تخصیص بهینه آن منابع به‌منظور ارائه خدمات و رفع نیازهای عمومی است. انضباط مالی به مفهوم پیروی کامل از مقررات و تبعیت از نظام و سامانه مالی برای

### سازمان

**حسابداری دولتی ایران چه رابطه‌ای با نظام بودجه دارد؟**

### صابری

بودجه کل کشور به‌عنوان مهم‌ترین ابزار مدیریت منابع و مصارف در بخش عمومی بالاخص در دستگاههای اجرایی بخش دولتی است و به تبع آن نظام حسابداری هم رابطه تنگاتنگ و ناگسستنی با نظام بودجه‌ریزی دارد. به عبارت دیگر نظام حسابداری در خزانه کل کشور و در دستگاههای اجرایی تابع نظام مدیریت منابع و مصارف بودجه عمومی دولت و در نهایت بودجه کل کشور بوده و تغییرات در هر یک در نظام دیگر تأثیر دارد. احکام قانون محاسبات عمومی کشور، قوانین بودجه سنواتی، قانون برنامه و بودجه، قانون پنج‌ساله توسعه از مهم‌ترین قوانین مؤثر در شاکله نظام موجود حسابداری دولتی است.

### سازمان

**گزارش عملکرد و وضعیت مالی چه اهمیتی برای اقتصاد کشور و جامعه دارد؟**

### صابری

توجه به نیازهای نظام مدیریت مالی بخش عمومی که در قالب احکام مختلف قوانین برنامه‌های پنج‌ساله و بودجه‌های سنواتی نمایان است، نشانگر این نکته مهم می‌باشد که نظام گزارشگری مالی به ناچار باید خود را با این نیازها همگام سازد. بدیهی است که سازگاری و هماهنگی مذکور، ناگزیر با ایجاد تغییرات متناسب در قوانین متناظر و نظام حسابداری موجود محقق خواهد شد. از مهم‌ترین نیازهای مطرح‌شده می‌توان به این موارد اشاره کرد: لزوم ارزیابی پیشرفت کشور در چارچوب سیاستهای کلی

## حسابداری بخش عمومی

### ابزار ایجاد و تدوین

### نظام جامع و معتبر

### اطلاعات مالی کشور

است

## ابزار مطمئن برای راستی‌آزمایی درجه پیش‌بینی اعتبار برآوردی به‌عنوان بهای تمام‌شده خدمات نظام حسابداری بر مبنای تعهدی است

اطمینان‌یافتن از مقبولیت و درستی کارها است که نظام حسابداری و حسابرسی از ارکان مهم آن تلقی می‌شوند. در اصل ۵۵ قانون اساسی، نظام پاسخگویی و نظام کنترلی به‌وضوح بیان شده و نظام مدیریت منابع عمومی کشور باید نسبت به مصرف هر وجه در محل خود پاسخگو باشد و بدیهی است نظام کنترلی هم نسبت به کیفیت مدیریت مذکور در گزارش‌های خود با عنوان تفریغ بودجه، اظهار نظر لازم را ارائه خواهد کرد. نیازهای مدون در قوانین به‌نحوی که ذکر شد، لزوم پاسخگویی مجریان نسبت به اقدام با مناسب‌ترین و اثربخش‌ترین شیوه‌های اجرایی، و اثبات مصرف منابع با رعایت صرفه اقتصادی در اجرای برنامه‌های مصوب، نیازمند نظام جامع اطلاعات مالی و نظام حسابداری و گزارشگری مالی مناسب است که با اتکا بر آن بتوان به جای توجه محض به دریافت و پرداخت، نگاه را به وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه‌های اجرایی معطوف و متوجه ساخت و در این مورد، لزوم توجه به تغییر مبنای حسابداری به تعهدی برای برطرف کردن کاستی‌های نظام حسابداری نقدی، می‌تواند مسیر دستیابی به هدفهای پیش‌گفته را هموار کند.

### ساز

با به‌کارگیری روش حسابداری تعهدی می‌توان هزینه واقعی خدمات را محاسبه کرد. محاسبه هزینه واقعی خدمات در بخش دولتی تا چه حد ضرورت دارد و چه استفاده‌ای از اطلاعات آن می‌توان کرد؟

### صابری

در موضوع محاسبه هزینه واقعی خدمات و احتمال افزایش بهای خدمات دولت نسبت

به روش نقدی لازم است تا دوباره نگاهی به نظر قانون‌گذار در این خصوص داشته باشیم. در نظام نوین مدیریت خدمات کشوری، در ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، کنترل خدمات و مراحل ارائه خدمات لازمه افزایش بهره‌وری شناخته شده و از جمله لوازم دستیابی به این بهره‌وری، تعیین قیمت تمام‌شده فعالیتها و خدمات و محصولات واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری، متناسب با کیفیت و در چارچوب متوسط قیمت تمام‌شده فعالیتها و خدمات مذکور است که در بودجه سالانه تعیین گردیده و در نهایت اجرای نظام قیمت تمام‌شده و نحوه قراردادادن اعتبار مربوط در اختیار واحدها و مسئولیت مدیریت نسبت به تحقق هدفها و نتایج پیش‌بینی شده و پاسخگویی نسبت به نهادهای نظارتی مورد تبیین و پیش‌بینی قرار گرفته است.

تنها ابزار مطمئن برای راستی‌آزمایی درجه پیش‌بینی اعتبار برآوردی به‌عنوان بهای تمام‌شده خدمات، نظام حسابداری بر مبنای تعهدی است که هزینه‌ها را در زمان وقوع و تحمل آنها شناسایی می‌کند نه در زمان پرداخت وجوه. البته بدیهی است که برای این کار روشها و دستور عملهای حسابداری خاص خود باید تدوین و پس از طی مسیر ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور اجرایی شود. در هر حال آنچه مهم است، قصد و اراده تغییر مسیر مدیریت مالی منابع عمومی کشور به سمت و سوی الزام به تخصیص منابع براساس بهای تمام‌شده مناسب و متعادل خدمات و کالاها است که در نهایت هم نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را ضروری خواهد کرد و هم نظام حسابداری تعهدی را. در صورت استقرار چنین نظام بودجه‌ریزی و حسابداری، نتیجه معقول

### صابری

استانداردهای حسابداری بخش عمومی که بر مبنای اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تدوین شده، مفاهیم جدیدی را در عرصه حسابداری دولتی مطرح می‌کند که تسلط به آنها و ارتقای توانایی در به‌کارگیری، الزام به آموزش را به‌طور جدی مطالبه می‌کند. از منظر دیگر، استفاده از افرادی که تحصیلات دانشگاهی در رشته حسابداری دارند ضروری خواهد بود. بنابراین تدوین پروژه‌های اثربخش آموزشی و برنامه‌ریزی برای جذب و به‌کارگیری افراد با حداقل مدارج و مدارک دانشگاهی مورد نیاز حرفه، دو موضوع بسیار مهم هستند که موفقیت در دستیابی به هدفهای تغییر نظام حسابداری، بدون اغراق در گروهی ارائه موفق آنهاست. البته نباید فراموش کرد که دو پروژه مذکور برای دستگاههای نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور هم، برای هماهنگی با این تغییرات ضرورت خواهد داشت.

بدیهی است با توجه به الزام رعایت قوانین و مقررات و اولویت قانون نسبت به استانداردها، اقدام به اصلاح میانی قانونی مغایر با استانداردهای مورد نظر ضروری است. قانون محاسبات عمومی کشور به‌عنوان قانون ارگانیک برای نظام مالی و محاسباتی، نباید با استانداردها مغایرت داشته باشد؛ زیرا در این صورت، دستورعمل‌های حسابداری تدوین شده برای اجرای نظام حسابداری جدید، تأییدیه دیوان محاسبات را به‌دلیل مغایرت قانونی، با چالش روبه‌رو خواهد ساخت.

### ساز

از صرف وقت و حضور شما در این گفتگو بسیار سپاسگزاریم.



مورد انتظار دستیابی به نظام کارآمد و بهینه مدیریت تخصیص و مصرف منابع عمومی کشور است که به مصرف هر چه خردمندانه‌تر منابع و در نتیجه متعادل و بهینه شدن بهای تمام‌شده ستانده‌ها منجر می‌شود؛ زیرا مبنای صحیح برای مقایسه و اقدام به رفع مغایرات نامعقول مصارف فراهم و میسر خواهد گردید.

با وجود تمام محسّنات گفته‌شده، محاسبه بهای تمام‌شده در بخش دولتی در مواردی که خدماتی که تنها به‌وسیله بخش عمومی ارائه می‌شود، به‌دلیل مشکلات خاص قیمت‌گذاری مواد و خدمات مورد استفاده و گاهی انتقالی از دیگر بخشها و دشواری ارزش‌گذاری قسمتی یا تمام آنها، با پیچیدگی خاصی روبه‌روست که شاید در بعضی موارد محاسبه را ناممکن سازد. در هر حال در شروع کار باید به روشهای موجود و معتبر اکتفا کرد و سپس حسب مورد، براساس موارد خاص نسبت به رفع موانع، تدابیر عملی و ممکن اتخاذ شود و با رعایت هزینه و فایده، اقدام گردد.

در هر حال منصرف از هزینه استقرار نظام کارآمد ارزیابی بهای تمام‌شده خدمات بخش عمومی، همانطور که اشاره شد و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی در بخش هدفهای گزارشگری مالی و در مبحث نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی با مقاصد عمومی مطرح‌شده، این اطلاعات ابزار لازم برای سیاست‌گذاری‌های مطلوب و تخصیص بهینه منابع است.

### ساز

به‌نظر شما استقرار و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با چه چالش‌هایی روبه‌روست؟

در شروع کار

باید به روشهای

موجود و معتبر

اکتفا کرد و

سپس برای

رفع موانع

تدابیر عملی و

ممکن

اتخاذ شود