



توسعه حسابداری بخش عمومی؛ کاهش فاصله با تضارب آرا

دکتر جعفر باباجانی

استاد و مدیر گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

حسابداری

برای مجله حسابرس افتخار بزرگی است که اجازه می‌دهید نظرات خوانندگان مجله را با شما در میان بگذاریم و دیدگاه شما را در اختیار آنان قرار دهیم. مجله حسابرس این توفیق را داشته است که ناشر دیدگاه‌ها و اندیشه‌های شما در حوزه حسابداری بخش عمومی باشد و امیدواریم این فرصت یگانه تا آینده دور پایدار بماند. سلامتی شما و موفقیتتان در حوزه پژوهش و آموزش حسابداری را از خداوند منان طلب می‌کنیم. ابتدا تحلیلی کلی از وضعیت بخش عمومی در ایران و تحولات حسابداری بخش عمومی ارائه بفرمایید.

دکتر باباجانی

این نکته مهم است که بخش عمومی در ایران را چگونه تعریف کنیم و تا آن جا که اطلاع داریم بخش عمومی در قوانین و مقررات ایران تعریف نشده است. این در حالی است که وزارتخانه، موسسه دولتی، شرکت دولتی و موسسه یا نهاد عمومی غیردولتی در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و قانون خدمات کشوری مصوب سال ۱۳۸۶ تعریف شده‌اند.

با نگاهی اجمالی به این نهادها که همه آنها خدمات عمومی ارائه می‌دهند و اغلب آنها دولتی و بخش درخور ملاحظه‌ای از آنها غیردولتی است اما خدمات عمومی ارائه می‌دهند، می‌توان آنها را در مجموعه

یکی از ابزارهای اساسی ایفای مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی در قبال مصرف و به‌کارگیری منابع مالی عمومی است. از این رو، حسابداری زمانی رشد و تحول را تجربه خواهد کرد که نهادهای عمومی ملزم به پاسخگویی به صاحبان حق، یعنی تامین‌کنندگان منابع عمومی باشند.

درباره سابقه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و بعضاً نهادهای بخش عمومی مقالاتی نوشته‌ام و سیر تطور آن را بیان کرده‌ام و علاقه‌مندان را به برخی از این **مقاله‌ها** ارجاع می‌دهم. اما برای این که خلاصه‌ای از این موضوع را ارائه دهم می‌توان به دهه ۳۰ شمسی اشاره کرد که در آن زمان به کمک امریکاییها در ارتش آن زمان، سیستم حسابداری خاصی مرسوم به حسابهای مستقل در ارتش ایران مستقر شد و به تدریج و به شیوه حسابداری یک‌طرفه در سازمانهای دولتی مرسوم گردید. در سال ۱۳۴۵ به ابتکار مرحوم علی اصغر طباطبایی، حسابداری دستگاههای دولتی اجرایی مرکزی به شیوه دوطرفه تغییر پیدا کرد. از آن زمان تاکنون حسابداری و گزارشگری مالی در ایران بدون آن که از مبانی نظری کافی برخوردار باشد تنها به عملیات دفتری به شیوه دوطرفه پرداخته است؛ هرچند که با تحولاتی نیز همراه بوده، یعنی هم از نظر استفاده از حسابهای مستقل و هم از نظر عملیات حسابداری پیشرفتهایی داشته است.

این درحالی است که در سال ۱۳۹۴ وزارت امور اقتصادی و دارایی اقدام به تهیه دستورالعمل حسابداری جدیدی کرد که در واقع نوع تکامل یافته‌تر همان دستورالعملهای قبل از سال ۱۳۶۴ است که نظرم را درباره این دستورالعمل قبلاً ارائه داده‌ام. افزون بر این، سازمان حسابرسی هم گامهایی در مورد ترجمه و اقتباس استانداردهای مصوب **فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)** به عمل آورده که هنوز کامل نشده است. با این ترتیب، به نظر می‌رسد اگر چه این قبیل گامها در زمینه دستیابی به نظام حسابداری و گزارشگری شایسته تقدیر است، اما دستیابی به یک نظام مطلوب و مبتنی بر ویژگیهای محیطی کشورمان مستلزم یک کار پژوهشی مناسب است.

سازش

آموزش رشته حسابداری دولتی در دانشگاه‌ها چه وضعی دارد؟ آیا حرکتی در این زمینه آغاز شده است؟

نهادهای عمومی جای داد. از این رو، هنگامی که از حسابداری بخش عمومی یاد می‌کنیم باید به این مسئله توجه شود که منظور کدام نهاد بخش عمومی است. دلیل این امر این است که نهادهای بخش عمومی اعم از این که دولتی باشند یا غیردولتی ممکن است در دو حوزه گوناگون فعالیت کنند. برای مثال برخی از این نهادها نظیر وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی تنها به فعالیت حاکمیتی می‌پردازند و برخی دیگر از نهادهای دولتی نظیر شرکتهای دولتی به فعالیت بازرگانی اشتغال دارند. افزون بر این، نهادهای عمومی غیردولتی نیز ممکن است تنها به فعالیتهای غیربازرگانی بپردازند، یا هر دو فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی را در دستور کار قرار دهند.

به نظر می‌رسد سؤال شما در مورد حسابداری بخش عمومی عمدتاً درباره حسابداری فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت، شهرداریها و نهادهای عمومی غیردولتی باشد. از این رو، مطالبی که اشاره می‌کنم حول محور حسابداری فعالیتهای حاکمیتی این بخش است. دلیل این امر این است که فعالیتهایی که شرکتهای دولتی و شرکتهای وابسته به نهادهای غیردولتی انجام می‌دهند، تابع استانداردهای حسابداری مرسوم در بخش خصوصی است و در چارچوب این مصاحبه قرار نمی‌گیرد.

با این توضیح، در پاسخ به سؤال شما باید گفت تا چند سال قبل تحولی اساسی و بنیادی در زمینه حسابداری فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی رخ نداده بود. این درحالی است که از اوایل دهه ۹۰ شمسی تلاشهایی توسط سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت گرفته است که اگر چه قابل تقدیر است اما به نظر کافی نیست. بنابراین، حسابداری و گزارشگری مالی در فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی ایران به ویژه دولت و شهرداریها، از تحولی بنیادی و متناسب با پیشرفتهایی که در دیگر کشورها روی داده است، برخوردار نیست.

از منظر سیر تحول تاریخی اگر به موضوع حسابداری فعالیتهای بخش عمومی بپردازیم باز هم پیشرفت درخور ملاحظه‌ای نداشته‌ایم. دلیل این امر بسیار روشن است، چرا که حسابداری و گزارشگری مالی یکی از خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی است و تحول در این خرده‌نظام مستلزم تحول در نظام پاسخگویی است. به بیان دیگر، حسابداری و گزارشگری مالی

دکتر باباجانی

همان‌طور که بارها اشاره کرده‌ام تحول در هر پدیده‌ای به‌خودی‌خود رخ نمی‌دهد بلکه پیش‌شرطهایی دارد که حسابداری بخش عمومی در ایران هم از این قاعده مستثنی نیست. یکی از این پیش‌شرطهای مهم این است که تحول در حسابداری بخش عمومی در درجه اول مستلزم آن است که مسئولیت پاسخ‌گویی حاکم، درباره تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع مالی به‌باور عمومی تبدیل شود. این بدان معنی است که مقامات اجرایی که منابع مالی را برای تحقق هدفهای معین در اختیار می‌گیرند باید بدانند که نسبت به آن پاسخگو بوده و مورد پرسش قرار می‌گیرند.

از سوی دیگر، مردم در جایگاه صاحبان حق باید درباره موارد یادشده از طریق نمایندگان قانونی خود حق پاسخ‌خواهی خود را مطالبه کنند. درچنین شرایطی است که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به‌عنوان یکی از خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی مورد توجه پاسخگویان و پاسخ‌خواهان قرار می‌گیرد. دلیل این امر این است که حسابداری و گزارشگری مالی ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی است که مقامات اجرایی از طریق آن درباره چگونگی و چرایی تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی به مردم توضیح می‌دهند. در مقابل نمایندگان قانونی مردم نیز در جایگاه پاسخ‌خواهان، این مسئولیت را از همین طریق مورد ارزیابی قرار می‌دهند.

نگاهی اجمالی به فراز و فرود حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران در چندین دهه گذشته بیانگر این واقعیت است که تحول در خورملاحظه‌ای در زیرساختهای فکری و نظری مورد نیاز این ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی رخ نداده است؛ هرچند که در زمینه‌های فنی حسابداری یعنی انتقال از حسابداری یک‌طرفه و به‌کارگیری حسابداری دوطرفه و تهیه صورتهای مالی، از سوی دولت به‌ویژه پس از انقلاب اسلامی پیشرفتهایی داشته‌ایم.

کاستیهای حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بزرگ بخش عمومی ایران بارها در مقالات و سخنرانیهایی که در همایشهای حسابداری انجام داده‌ام مطرح شده است و حاصل این تلاشها خوشبختانه نتیجه داد و چند سال قبل با طرح

ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی موافقت و در وزارت علوم تصویب شد. این طرح نویدبخش تحولی اساسی در آموزش و پژوهش در حوزه حسابداری بخش عمومی خواهد بود. در حال حاضر رشته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه علامه طباطبایی از سال ۱۳۹۶ تدریس می‌شود و در این رشته سه دوره متوالی دانشجوی پذیرفته شده است و این رشته در برخی دانشگاهها هم ایجادشده و در برخی دیگر در حال ایجاد است. یادآور می‌شود که سازمان حسابرسی هم با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی از اواسط سال ۱۳۸۹ گامهای خوبی در جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تهیه دستورالعمل حسابداری برای این بخش به‌عمل آورده‌اند که امیدبخش است. با این ترتیب، امیدوارم با کمک نهادهای یادشده و دانشگاههای کشور در آینده نزدیک فارغ‌التحصیلان این رشته با جذب در نهادهای بزرگ بخش عمومی تحولی بنیادی در زمینه حسابداری و گزارشگری بخش عمومی به‌وجود آورند.

یادآوری این نکته مهم نیز ضروری است در بازنگری رشته حسابداری در سطح کارشناسی تغییراتی داده شده و درس حسابداری و حسابرسی دولتی چهار واحدی به دو درس سه واحدی و جمعا به میزان شش واحد ارتقا پیدا کرده است. در رشته جدید حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی ارشد نیز دروس گوناگونی در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی پیش‌بینی شده است که به‌نظر می‌رسد نیازهای نهادهای بخش عمومی را تامین کند. برای مثال، افزون بر درس تئوری حسابداری و حسابداری بخش عمومی، دروس دیگری نظیر مبانی نظری حسابداری بخش عمومی، مبانی قانونی نظارت مالی و عملیاتی، مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، حسابداری مدیریت در بخش عمومی و حسابرسی جامع در بخش عمومی در این رشته پیش‌بینی شده است.

سپاس

گزارشگری مالی بخش عمومی با گزارشگری مالی شرکتها در بخش خصوصی چه تفاوتی دارد و این موضوع چه ابعاد و پیامدهایی دارد؟

دکتر باباجانی

در پاسخ به این سؤال باید بگویم که این دو تفاوتها و

دنبال می‌کنند با فعالیتهای بازرگانی چه در بخش عمومی یا بخش خصوصی متفاوت است. از این رو متناسب با این تفاوتها، حسابداری و گزارشگری مالی آنها نیز متفاوت خواهد بود.

حسابداری و گزارشگری مالی

یکی از خرده‌نظامهای

مسئولیت پاسخگویی است

تحول در این خرده‌نظام

مستلزم تحول

در نظام پاسخگویی است

ب- به‌رغم تفاوتهایی که در فعالیتهای حاکمیتی و بازرگانی بخش عمومی و خصوصی وجود دارد این دو از شباهتهای درخور ملاحظه‌ای نیز از منظر گزارشگری مالی برخوردارند. برای مثال، ضمن این‌که اغلب کشورهای عضو سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای حاکمیتی نهادهای عمومی خود را به پیروی از مدیریت عمومی نوین به‌شیوه بازرگانی یا مشابه بازرگانی عمل می‌کنند، برخی کشورها از این شیوه پیروی نمی‌کنند. با وجود این، تدابیری اندیشیده‌اند که ضمن پیروی نکردن از مدل شبه‌بازرگانی مورد نظر سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه و فدراسیون بین‌المللی حسابداران و تامین نیازهای اطلاعاتی مبتنی بر ویژگیهای محیطی و قوانین و مقررات خود، گزارشهای مالی مورد نیاز نهادهای بین‌المللی را نیز فراهم کنند. نمونه بارز این موضوع نظام حسابداری و گزارشگری مالی موضوع بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری

مشابهت‌های درخور ملاحظه‌ای دارند. ابتدا به تفاوتها و سپس به‌وجوه تشابه آنها می‌پردازم:

الف- وجوه تفاوت در حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی و خصوصی در درجه اول به نوع کشورها و سیاستهای حاکم و نهادهای اثرگذار بستگی دارد. در برخی کشورها به‌ویژه در کشورهای پیشرفته اروپایی از اوایل دهه ۸۰ میلادی ابتدا با تفکر تاجرپس و پس از آن با مدیریت‌گرایی و سپس با مدیریت عمومی نوین به تدریج راه خصوصی‌سازی را هموار ساختند و تا آنجا که توانستند امور عمومی را به بخش خصوصی واگذار کردند. در چنین فرایندی، حسابداری هم در این کشورها به تدریج به سمت حسابداری و گزارشگری نهادهای بخش خصوصی حرکت کرده است؛ بدین معنی که گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی با تاثیرپذیری از پدیده‌ای موسوم به **ایزومورفیسم**^۲ (هم‌شکلی) تا حدود زیادی از شیوه حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی پیروی کرد. این در حالی است که در کشور آمریکا به‌رغم استفاده از قابلیت‌های مدیریت عمومی نوین، کماکان حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای حاکمیتی دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی منطبق با ویژگیهای محیطی این فعالیت نوسازی شد. در این کشور و در اجرای بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و بیانیه مفهومی شماره یک هیئت مشورتی حسابداری دولت فدرال (FASAB) طرحی نو در انداختند و ضمن ایجاد تحولی اساسی در گزارشگری مالی خود از شیوه گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی پیروی نکردند. افزون بر این، استانداردهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) از طریق سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه (OECD) بر کشورهای در حال توسعه‌ای که نیازمند استفاده از منابع و کمکهای مالی خارجی بودند، تحمیل گردید.

دگر این نکته مهم ضروری است که اساساً فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با فعالیتهای بازرگانی این بخش و بخش خصوصی تفاوت‌هایی بنیادی دارد که نمی‌توان آنها را نادیده گرفت. به بیان دیگر فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی از نظر نحوه تامین منابع مالی مورد نیاز و مصرف و به‌کارگیری این منابع و همچنین هدفهایی که

دولتی امریکا (GASB) است.

در این نظام حسابداری، با استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل، عملیات حسابداری هر منبع مالی که برای تحقق هدفهای معینی اختصاص یافته، براساس رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی

امور اقتصادی و دارایی و با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی موردنظر اصل ۵۵ قانون اساسی، اطلاعات حسابداری هر یک از منابع مالی به صورت جداگانه ثبت می‌شود اما همزمان باید صورتهای مالی یکپارچه ابلاغی سازمان حسابرسی نیز تهیه شود. قطع نظر از ایراداتی که به نظام حسابداری ابلاغی وارد است و طرح آن از حوصله این مصاحبه خارج است، هر دو نهاد نامبرده تلاشهایی برای ارتقای نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی ایران به عمل آورده‌اند که به نوبه خود درخور تقدیر است؛ هرچند که تا رسیدن به یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و تامین‌کننده نیازهای اطلاعاتی ملی و بین‌المللی فاصله زیادی وجود دارد.

سازمان

حسابداران شاغل در بخش عمومی از چه دانش و مهارتی باید برخوردار باشند؟ فاصله انتظار کنونی را چگونه می‌بینید؟ چگونه فاصله احتمالی باید پوشش داده شود؟

دکتر باباجانی

در حال حاضر اغلب حسابداران شاغل در نهادهای بخش عمومی اعم از این که در سطح ادارات دولتی یا نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداریها مشغولند یا این که در رده مدیران امور مالی این نهادها انجام وظیفه می‌کنند، دارای تحصیلات دانشگاهی در حوزه‌های حسابداری، مدیریت مالی، مدیریت بازرگانی یا مدیریت دولتی هستند. از این رو، از نظر سطح تحصیلات دانشگاهی وضعیت نسبتاً خوبی نسبت به گذشته فراهم شده است.

از سوی دیگر، مدیران کل امور مالی و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و در دستگاه‌های اجرائی منصوب می‌شوند. این در حالی است که تعداد درخور ملاحظه‌ای از این مدیران در رشته‌های حسابداری، حسابداری دولتی و حسابرسی دانشکده امور اقتصادی و دارایی سابق فارغ‌التحصیل شده و تجربه کافی در امور ذیحسابی و امور مالی کسب کرده‌اند. بنابراین مدیران امور مالی دستگاه‌های اجرایی منصوب وزارت یادشده اگر چه در حوزه‌های نظارت مالی و قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع تسلط کافی دارند اما مبانی نظری حسابداری بخش عمومی و تحولات

امیدوارم تحولات

حسابداری بخش عمومی

در ایران

با استفاده از

مطالعات تطبیقی

و حمایت‌های نهادهای عمومی

به‌ویژه دولت

به‌درستی به‌سرانجام برسد

تعدیل شده، جداگانه گزارش می‌شود. همزمان با این عملیات حسابداری، ترتیبی اتخاذ شده است که با تغییر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی به جریان منابع اقتصادی، و تغییر مبنای تعهدی تعدیل شده به تعهدی کامل، و تلفیق حسابهای مستقل، گزارشهای مالی یکپارچه و مشابه با آن چه که در حسابداری بازرگانی رایج است، تنظیم و ارائه می‌شود. در این تحولی که از سال ۲۰۰۰ تاکنون در امریکا روی داده است هم نیازهای اطلاعاتی مبتنی بر ویژگیهای محیطی دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی امریکا تامین شده و هم به نیازهای اطلاعاتی بین‌المللی پاسخ داده شده است. در ایران بر طبق دستورالعمل حسابداری ابلاغی وزارت

این ترتیب، نمایندگان قانونی مردم که در اجرای اصول قانون اساسی وظیفه نظارت بر تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی را برعهده دارند، می‌توانند در استقرار نظام نظارت‌های مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی نقشی اساسی ایفا کنند. در چنین شرایطی مقامات اجرایی مصرف‌کننده منابع عمومی که مسئولیت مهمی درباره پاسخگویی دارند ناچارند خود را برای ایفای این مسئولیت آماده کنند.

با توجه به مطالب یادشده هم نمایندگان پاسخ‌خواهان از طریق دیوان محاسبات کشور و هم قوه مجریه از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه‌های اجرائی باید برای تحقق این امر از آمادگی کافی برخوردار باشند. در چنین فرایندی نقش نیروی انسانی ماهر و آگاه به امور مالی، محاسباتی و نظارتی برجسته خواهد شد. از این رو، دیوان محاسبات کشور به‌نمایندگی از قوه مقننه برای ایفای نقش نظارتی خود باید از نیروی انسانی کارآمد و متخصص در زمینه‌های مالی، محاسباتی و مقرراتی بهره‌مند شود. از سوی دیگر، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر دستگاه‌های اجرایی کشور به‌نمایندگی از طرف قوه مجریه نیازمند استخدام و به‌کارگیری نیروهای متخصص در زمینه‌های یادشده هستند.

اگر چه در سال‌های اخیر هریک از نهادهای یادشده تلاش در خورملاحظه‌ای برای جذب نیروی متخصص در رشته‌های حسابداری و حسابرسی به‌عمل آورده‌اند اما به‌دلیل ضعف نهادینه‌شده‌ای که در امر آموزش صحیح حسابداری مورد نیاز نهادهای بخش عمومی ایجاد شده، توفیق چندانی در زمینه جذب این نیروها نداشته‌ایم. از این منظر اگر به این موضوع نگاه کنیم با تهدیدهایی مواجه بوده و هستیم. این در حالی است که با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در سطح کارشناسی‌ارشد در دانشگاه‌ها فرصت خوبی برای تربیت نیروی انسانی متخصص و مورد نیاز نهادهای نظارتی و دستگاه‌های اجرایی فراهم شده است که انشالله در آینده به‌بار خواهد نشست. ناگفته نماند که در سال‌های گذشته با ایجاد رشته حسابرسی در دانشگاه‌ها و پیش‌بینی درسی در زمینه حسابرسی بخش عمومی این قسمت از حسابرسی هم تا حدود زیادی متحول شده است. به‌هر حال، امیدوارم تهدیدهای روبه‌روی بخش عمومی به فرصت‌های ایجادشده تبدیل شود

پیشرفت‌های امروزی این رشته را دنبال نمی‌کنند و با این که زحمات فراوانی در امر نظارت مالی و عملیات دفترداری مبتنی بر دستورالعمل‌های حسابداری مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌دوش آنها واگذار شده، از مبانی نظری و زیرساخت‌های مورد نیاز غافل مانده‌اند.

به‌رغم مطالب بالا، در چند سال اخیر که هم در دانشگاه‌ها و هم در وزارت امور اقتصادی و دارایی تلاش‌هایی برای ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی به‌عمل آمده است، این امید به‌وجود آمده که حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به‌ویژه در نهادهای دولتی متحول شود. تحقق این امر مستلزم استفاده از نیروهای انسانی شایسته و آگاه به حسابداری و گزارشگری بخش عمومی از یک سو و ارتقای سطح مبانی نظری حاکم بر آن و فهم و درک مبانی قانونی و نظارت مالی و عملیاتی مرتبط با حوزه بخش عمومی است. این در حالی است که تا رسیدن به این سطح از دانش نظری فاصله درخورملاحظه‌ای وجود دارد که امید است با تامین نیازهای استخدامی دستگاه‌ها از بین فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری بخش عمومی این فاصله تا حدود زیادی برداشته شود.

سازمان

برنامه‌ریزی برای توسعه موفق حسابداری بخش عمومی در کشور به چه عواملی مربوط است؟ با توجه به مجموعه توان نیروی انسانی کشور در زمینه حسابداری بخش عمومی، توسعه حسابداری بخش عمومی با چه فرصت‌ها یا تهدیدهایی روبه‌روست؟

دکتر باباجانی

برنامه‌ریزی برای توسعه موفق حسابداری بخش عمومی در کشور نیازمند فراهم شدن زیرساخت‌هایی است که به برخی از آنها اشاره می‌کنم. ابتدا باید مقامات اجرایی کشور از یک سو و مقامات نظارتی از سوی دیگر، به این نتیجه برسند که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی نه تنها حق پاسخ‌خواهی مردم به‌عنوان صاحبان حق را تامین می‌کند بلکه شرایط لازم را برای مقامات اجرایی برای ایفای این مسئولیت در جایگاه پاسخ‌گویان فراهم می‌کند. طبیعی است که ایفا و ارزیابی این مسئولیت نیز نیازمند به‌کارگیری نیروهای ماهر و شایسته در امور مالی، محاسباتی و مقرراتی است. با

و نهادهای اجرایی و نظارتی هم به قدر کافی از مزایای آن بهره‌مند شوند.

حسابداری

واحدهایی که نیازمند حسابداران بخش عمومی هستند، چه راهبردی را برای جذب، نگهداری، و توسعه نیروی انسانی حسابدار باید دنبال کنند تا بیشترین موفقیت را در دستیابی به هدفهای واحد به دست آورند؟

دکتر باباجانی

دولت و دستگاه‌های اجرایی وابسته و نهادهای عمومی غیردولتی مجری فعالیتهای حاکمیتی بخش عمومی از یک سو و نهادهای نظارتی به‌ویژه دیوان محاسبات کشور و تا حدودی سازمان بازرسی کشور باید در جذب نیروی انسانی خود تجدیدنظر کنند؛ به این معنی که در تامین نیازهای جدید نیروی انسانی اولویت را به استخدام فارغ‌التحصیلان کارشناسی ارشد رشته حسابداری بخش عمومی بدهند. از سوی دیگر، شرایطی هم برای ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی کارکنان موجود که دارای مدرک کارشناسی حسابداری هستند، فراهم کنند.

یادآوری این نکته مهم ضروری است که منظور از ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی تنها دروس حسابداری بخش عمومی نیست که در حال حاضر در سطح کارشناسی و کارشناسی ارشد و بعضاً در سطح دکتری تدریس می‌شود. این دروس سالهاست که در دانشگاه‌ها و در رشته حسابداری و حسابرسی تدریس می‌شود. منظور دروسی است که در کارشناسی ارشد حسابداری بخش عمومی پیش‌بینی شده و تقریباً اغلب حوزه‌های بخش عمومی اعم از مبانی نظری این نوع حسابداری، حسابرسی جامع، حسابرسی عملکرد، حسابداری مدیریت در بخش عمومی و فناوری اطلاعات در این بخش را پوشش می‌دهد.

با توجه به مطالب یادشده، به نظر می‌رسد در صورتی که دروس پیش‌بینی شده در رشته حسابداری بخش عمومی در سطح کارشناسی ارشد به‌درستی در دانشگاه‌های کشور تدریس شود و منابع درسی مناسب برای آنها تهیه شود، سطح دانش حسابداری و حسابرسی بخش عمومی ارتقا می‌یابد. در صورت تحقق این امر، دستیابی به هدفهای تعیین‌شده برای بالا بردن سطح

دانش کارکنان حسابداری در بخش عمومی اعم از مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان شاغل در این بخش محقق خواهد شد. نکته قابل ذکر دیگر این‌که منابع درسی مناسب برای تدریس دروس جدید در رشته نوپای بخش عمومی هم در دست تهیه است. برای مثال، دو جلد کتاب جدید با عنوان «بررسی تطبیقی مبانی قانونی نظارت مالی مستقل در بخش عمومی، در زمینه حسابرسی بخش عمومی» و «نظارت و کنترل‌های مالی داخلی در بخش عمومی ایران - یک بررسی تطبیقی» توسط اینجانب تألیف شده است. این دو کتاب بخشی از منابع درسی مورد نیاز برای این رشته را تامین می‌کند. انشالله با تألیف کتاب دیگری در زمینه مطالعات تطبیقی بین‌المللی در حسابداری بخش عمومی، منبع لازم برای این درس خاص پیش‌بینی شده در رشته حسابداری بخش عمومی نیز تامین خواهد شد. امیدوارم که مدرسان حال حاضر این رشته هم، کتابهای متنوع و مورد نیاز این رشته را تألیف کنند تا از طریق گفت‌وگوهای جدید و تضارب آرای مدرسان و اشخاص حرفه‌ای سطح این رشته ارتقا یابد.

حسابداری

جامعه حسابداری کشور برای توسعه حسابداری بخش عمومی چه رسالتی دارد و چه کاری انجام داده است یا می‌تواند انجام دهد؟

دکتر باباجانی

اگر منظور شما از جامعه حسابداری کشور، نهادهای حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمنهای حسابداری باشد باید بگویم که این نهادها تقریباً هیچ تلاشی برای توسعه و ارتقای سطح دانش حسابداری نهادهای بخش عمومی نکرده‌اند. این در حالی است که نهادهای مشابه آنها در کشورهای توسعه‌یافته و بعضاً در حال توسعه در زمینه توسعه حسابداری بخش عمومی سهم درخور ملاحظه‌ای داشته‌اند. برای مثال از سه نهاد حرفه‌ای کشور آمریکا شامل هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و هیئت رایزنی حسابداری دولت فدرال (FASAB)، دو نهاد آن مسئولیت تدوین اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح دولتهای ایالتی و فدرال را برعهده

بین تفکر برخی از دانشگاهیان و

اهالی حرفه در

وزارت امور اقتصادی و دارایی

فاصله ایجاد شده است

این فاصله تنها در تضارب آرا

از بین می‌رود

سازمان

به نظر شما در آزمونهای جذب و استخدام حسابداران حرفه‌ای برای بخش عمومی بر چه زمینه‌ها و مباحثی باید تاکید بیشتر شود.

دکتر باباجانی

درباره آزمونهای جذب و استخدام حسابداران حرفه‌ای سؤال خوبی مطرح کرده‌اید. پاسخ به این سؤال را باید به دو بخش تقسیم کرد. استخدام اگر در سطح کارشناسی باشد باید آزمون استخدام برای جذب نیرو در حسابداری دستگاه‌های اجرایی و سایر نهادهای بخش عمومی بیشتر در زمینه حسابداری بخش عمومی باشد که در حال حاضر دو درس حسابداری سه واحدی به بخش عمومی اختصاص یافته است. اگر استخدام نیرو در سطح کارشناسی ارشد باشد موضوع متفاوت است و باید آزمونهای استخدامی به سمت دروس اختصاصی جهت یابد که در سطح کارشناسی ارشد پیش‌بینی شده است.

درسهای تخصصی که در پرسش پیشین از آنها نام برده‌ام زمینه لازم را برای جذب نیروی متخصص و کارآمد فراهم می‌کند. نیروهای یادشده چون از دانش نظری کافی در زمینه حسابداری بخش عمومی برخوردارند، پس از استخدام و کسب تجارب عملی در دستگاه‌های اجرایی به نیروهای ماهر و

دارند. از سوی دیگر، برخی نهادهای بین‌المللی نظیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، انجمن حسابداران رسمی کانادا (CICA) و کمیته حسابداری بخش عمومی هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا (PSCASBA) نقش درخور ملاحظه‌ای در ارتقای سطح دانش حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای حسابداری برای این بخش ایفا کرده‌اند. در چنین شرایطی جامعه حسابداران رسمی و سایر انجمنهای حسابداری در ایران فعالیت درخور ملاحظه‌ای نداشته‌اند.

با این ترتیب، جامعه حرفه‌ای حسابداری در ایران کارنامه قابل قبولی در این حوزه ندارد و تمام کوشش خود را برای حسابداری نهادهای بخش خصوصی صرف کرده است. شاید یکی از دلایل این کم‌فعالیتی در حوزه حسابداری بخش عمومی اتکای آنها به سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات است و این جوامع درباره حسابداری این بخش نقشی برای خود تعریف نکرده‌اند. خلاصه همان‌طور که قبلاً بیان کرده‌ام در مورد حسابداری بخش عمومی تا حدود زیادی کم‌توجهی شده است مگر این سالهای اخیر که فعالیتهای درخور ملاحظه‌ای برای ارتقای سطح دانش این رشته به عمل آمده است. از این رو امیدوارم که با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی ارشد که هم اکنون در دانشگاه علامه طباطبایی در حال اجراست و برخی دانشگاه‌های دیگر هم ایجاد این رشته را در دستور کار قرار داده‌اند، زمینه لازم برای تحول در این رشته جدید فراهم گردد. ناگفته نماند که تلاشهای وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی هم قطعاً در ایجاد تحول مورد نظر تاثیرگذار خواهد بود. مجموعه این گامها امیدوارکننده است و تا چند سال دیگر پیشرفت‌ها و تحولات آن به ثمر خواهد نشست. این امیدواری زمانی تحقق می‌یابد که در درجه اول دانشگاه‌هایی که این رشته را تاسیس می‌کنند، دروس پیش‌بینی شده در این رشته را به درستی ارائه دهند و دانشجویان را برای تحقیق در زمینه‌های گوناگون حسابداری و حسابرسی بخش عمومی تشویق کنند و افزون بر این، وزارتخانه و سازمان یادشده هم به تلاشهای خود برای ارتقای این رشته ادامه دهند.

حرفه‌ای مبدل خواهند شد.

با توجه به مطالب بالا، اینک که رشته تخصصی مناسبی برای حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها ایجاد شده و فارغ‌التحصیلان آن به تدریج آماده کار خواهند شد، دستگاه‌های اجرایی در دولت و نهادهای بخش عمومی نظیر شهرداریها باید استخدام این نیروها را در اولویت قرار دهند. در صورتی که نهادهای یادشده از استخدام چنین نیروهای متخصص و کارآمد استقبال کنند، نتیجه آن قطعاً در کیفیت دانش حسابداری بخش عمومی تاثیرگذار خواهد بود.

نکته مهم دیگری که در این باره باید بگویم این است که استخدام نیروهای متخصص در رشته حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی و شهرداریها و سایر نهادها اگر چه شرط لازم است اما شرط کافی نیست. این مهم زمانی به نتیجه مطلوب خواهد رسید که نهادهای متولی حسابداری و گزارشگری بخش عمومی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور در ارتقای سطح این حوزه تخصصی سرمایه‌گذاری کنند. کشورهایی که در این زمینه توفیق داشته‌اند منابع مالی درخور ملاحظه‌ای برای ارتقای سطح نظام حسابداری و گزارشگری مالی صرف کرده‌اند. برای مثال، در سال ۲۰۰۰ میلادی، دولتهای ایالتی و محلی و فدرال امریکا برای ایجاد تحول اساسی در حسابداری نهادهای یادشده منابع مالی کافی تخصیص دادند و نتیجه قابل قبولی به دست آوردند که در مقالات دیگری به آن پرداخته‌ام. کشورهای توسعه یافته دیگری نظیر کانادا و استرالیا و بریتانیا نیز برای دستیابی به یک نظام حسابداری گزارشگری مالی مناسب در بخش عمومی وقت و منابع مالی کافی صرف کرده‌اند. در ایران نیز باید برای ارتقای حسابداری بخش عمومی بهای لازم پرداخته شود تا جامعه از منافع آن بهره‌مند شود.

سپاس

اشاره کردید که رشته تخصصی به‌عنوان حسابداری بخش عمومی در دانشگاه علامه طباطبایی راه‌اندازی کرده‌اید. چه برنامه دیگری تدارک دیده‌اید؟

دکتر باباجانی

در مورد آموزش حسابداران شایسته در بخش عمومی قبلاً

به‌اختصار توضیح دادم. در حال حاضر در دانشگاه علامه طباطبایی رشته تخصصی خاصی به‌عنوان حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است. دانشجویانی که در این رشته و در مقطع کارشناسی ارشد فارغ‌التحصیل می‌شوند و اساساً برای حوزه‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی تربیت شده‌اند با استخدام در نهادهای دولتی و عمومی تجربه کافی به‌دست می‌آورند و به نیروهایی کارآمد تبدیل می‌شوند.

این نیروهای آموزش دیده در حوزه بخش عمومی ضمن آن‌که تحولی اساسی در آینده در حوزه نظامهای مسئولیت پاسخگویی نظیر حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد ایجاد می‌کنند، برخی از آنها با پذیرش در مقطع دکتری حسابداری و تکمیل تحصیلات دانشگاهی خود به تدریس دروس حسابداری در همین حوزه می‌پردازند. این همان برنامه‌ای است که برای آموزش تخصصی در این رشته تدارک دیده‌ایم که امیدوارم در آینده که خیلی هم دور نیست تحقق یابد و من به آرزوی دیرینه‌ام که با عشق به آن پرداخته‌ام خواهم رسید. البته این رویا نیست، حقیقتی دست‌یافتنی است و من به جوانانی که در این زمینه گام بر می‌دارند، اطمینان دارم. بنابراین آموزش خاص این رشته آغاز شده است و به تدریج جایگاه واقعی خود را به‌دست خواهد آورد.

سپاس

در حوزه حسابداری بخش عمومی چه تحولاتی را پیش‌بینی می‌کنید؟ حسابداری بخش عمومی در آینده با چه تحولاتی روبه‌رو است؟

دکتر باباجانی

در مورد پیش‌بینی تحولات آینده در حوزه حسابداری بخش عمومی باید بگویم که این تحول در حوزه‌های گوناگون حسابداری، حسابرسی، بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد به‌عنوان خرده‌نظامهای مسئولیت پاسخگویی چندسالی است که روی داده و ادامه خواهد یافت. در چهل سال گذشته پیشرفتهای درخور ملاحظه‌ای در زمینه‌های یادشده در اروپا، امریکا و برخی کشورهای آسیایی و آفریقایی به‌عمل آمده است. اگرچه این تحولات و پیشرفتهای در هر یک از قاره‌های یادشده متفاوت بوده، اما همه آنها نشان‌دهنده حرکت‌های روبه‌جلو در حوزه بخش عمومی بوده است.

تحولاتی که در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته به ویژه در کشور آمریکا رخ داده است و امداد همکاری بین نهادهای متولی این امر و دانشگاهیان بوده است. این در حالی است که متاسفانه این همکاری نزدیک بین این دو نهاد در ایران مشهود نیست و هر کدام به کار خود مشغولند. به همین دلیل، بین تفکر برخی از دانشگاهیان از جمله خود من که سالهای عمر خود را در این زمینه سپری کرده‌ام و اهالی حرفه مورد نظر در وزارت امور اقتصادی و دارایی، فاصله ایجاد شده است. فاصله مورد نظر تنها در تضارب آرا از بین می‌رود و اگر این مهم روی دهد می‌توان به آینده حسابداری بخش عمومی در ایران نیز امیدوار بود.

همه نیک می‌دانند که صاحب نظران دانشگاهی از جمله خود من برای ارتقای سطح دانش نظری و عملی حوزه‌های گوناگون حسابداری و حسابرسی بخش عمومی از هیچ کوششی دریغ نکرده‌ایم. تالیف بیش از ۱۰ جلد کتاب توسط خود من در حوزه‌های یاد شده و انتشار حدود ۱۰۰ مقاله که اغلب آنها در ارتباط با حسابداری و حسابرسی بخش عمومی است بیانگر این حقیقت آشکار است. امیدوارم با تلاشهایی که سالهای اخیر در این زمینه به عمل آمده و با فارغ‌التحصیل شدن دانشجویان شاغل به تحصیل در رشته‌های یاد شده و کسب تجربه کافی در این زمینه‌ها، این تلاشها به نتیجه مطلوب برسد.



پانوشتها:

- ۱- آقای دکتر باباجانی تالیفات زیادی در حوزه حسابداری بخش عمومی دارند که به وسیله ناشران مختلف منتشر شده است. مقاله‌های زیر در نشریه حسابرس منتشر شده است:
 - نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، شماره ۷، تابستان ۱۳۷۹
 - تحلیلی پیرامون قانون اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور، شماره ۱۲، پائیز ۱۳۸۰
 - چالشهای گزارشگری مالی بخش عمومی، شماره ۴۸، بهار ۱۳۸۹
 - چالشهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، شماره ۵۵، مهر و آبان ۱۳۹۰
 - استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیازمند مطالعه تطبیقی، شماره ۷۷، خرداد و تیر ۱۳۹۴
 - تحول در نظام حسابداری بخش عمومی؛ فهم متفاوت از یک پدیده، شماره ۹۵، خرداد و تیر ۱۳۹۷

2- Isomorphism

تفاوتهایی که در زمینه این تغییرات روی داده، متناسب با ویژگیهای محیطی بوده است؛ هر چند که در برخی کشورهای در حال توسعه به لحاظ کمکیهای دریافتی از برخی نهادهای بین‌المللی نظیر سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه، تحول در حسابداری و حسابرسی و بودجه‌بندی به آنها تحمیل شده است. در ایران هم تحولاتی در این زمینه‌ها روی داده است که اگر چه تحمیلی نیست اما کم‌وبیش تقلیدی و متأثر از پدیده ایزومورفیسیم است. امیدوارم که این تحولات در ایران با استفاده از مطالعات تطبیقی و حمایت‌های نهادهای عمومی به ویژه دولت، به درستی به سرانجام برسد.

سپاس

آقای دکتر، با محدودیت وقتی که دارید انتظار نداشتیم که با این گستردگی و جامعیت به گفتگو با نشریه حسابرس بپردازید. از مشارکت شما بسیار سپاسگزاریم. اگر نکته جاقفاده‌ای به نظر تان می‌رسد، اضافه بفرمایید.

دکتر باباجانی

بارها اشاره کرده‌ام، درباره حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و حسابرسی این بخش و ارتقای سطح مبانی نظری حاکم بر آنها در سالهای متمادی کوتاهی شده است. به بیان دیگر، هم متولیان این دو حوزه یعنی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات و هم دانشگاه‌های کشور توجه درخور ملاحظه‌ای به این موضوع نداشته‌اند. از این رو، حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی از منظر نظری و عملی آسیب دیده و نسبت به پیشرفتهای و تحولات جهانی عقب افتاده است. از آغاز دهه نود شمسی تاکنون تلاشهایی برای جبران این عقب‌افتادگی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات به عمل آمده است که اگر چه هنوز راه درازی برای تحقق این امر در پیش است اما امیدوار کننده است. من هم به نوبه خود و در حد توان و علاقه‌ای که به ارتقای سطح دانش نظری و عملی حسابداری بخش عمومی از همه جنبه‌های آن دارم، در این زمینه به کوششهایم ادامه خواهم داد. خوشبختانه با اهتمام دانشگاه علامه طباطبائی، توانستیم برای اولین بار رشته حسابداری بخش عمومی را در سطح کارشناسی‌ارشد ایجاد کنیم که آثار آن در آینده پدیدار خواهد شد.