

حسابداری بخشی عمومی؛ نیازمند آموزش

گفتگو با: دکتر سیده سمانه شاهرخی

مدیر واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی و

عضو گروه کارشناسی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی



سپاس

سازمان حسابرسی سهم و نقش چشمگیری در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و توسعه حسابداری بخشی عمومی داشته است. واحد آموزش و تحقیقات سازمان نیز مشارکت مهمی در گسترش مفاهیم حسابداری بخش عمومی و انتشار مطالب پشتیبان داشته است. در مورد ویژگیهای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اثر آنها بر شفافیت گزارشگری مالی و بسترهای لازم برای اجرای آنها توضیح بفرمائید.

شاهرخی

با نام و یاد خدای بزرگ. سلام و عرض ادب دارم به خوانندگان محترم مجله حسابرسی و از خدای منان برای آنها و خانواده محترمشان آرزوی سلامتی و مصونیت از بلاها و از جمله ویروس کرونا دارم. استانداردهای حسابداری بخش عمومی به لطف خدا و همت سازمان حسابرسی تهیه و اولین گروه آنها در سال ۱۳۹۲ به تصویب مجمع سازمان حسابرسی رسید و روند تدوین آنها تاکنون ادامه دارد. البته تاریخ لازم الاجرا شدن اولین گروه استانداردهای بخش عمومی برای واحدهای گزارشگری بود که پایان دوره مالی آنها ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ است. این استانداردها که مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی است در راستای حرکت به سوی مبنای تعهدی به شفافیت و پاسخگویی کمک می کند. شناسایی همه اقلام صورتهای مالی از جمله داراییها و بدهیها به تفکیک جاری و غیر جاری و شناسایی کلیه درآمدها و هزینهها بر اساس تحقق و تحمل آنها نه صرفا ورود و خروج وجه نقد، اطلاعات بیشتر و مناسبتری را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد. مردم به عنوان مهم ترین استفاده کننده صورتهای مالی بخش عمومی، حق دانستن دارند و دستگاهها و اما از طرفی برای ارگانهای دولتی به عنوان پاسخگویان حریم اطلاعاتی وجود دارد. استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تعیین الزامات افشا به استفاده کنندگان (پاسخ خواهان) برای دانستن کمک می کند و در مقابل حریم پاسخگویان را نیز حفظ می کند و هدف، آن است که گزارشگری

بخش عمومی ۱ و ۲ صورتهای مالی نمونه ارائه شده است البته اصلاحاتی در خصوص صورتهای مالی نمونه صورت گرفته است که در مجمع سازمان حسابرسی سال ۱۳۹۹ تصویب شد. نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی توسط وزارت اقتصاد و دارایی تصویب شده و به تایید سازمان حسابرسی رسیده است. طبق آن، شناسایی و افشای اطلاعات لازم بدهیها حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ (البته ذخایر و بدهیهای احتمالی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰)، سرمایه‌گذاری در شرکتها حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰، سایر داراییهای مالی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹، داراییهای ثابت مشهود و موجودیها حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ به‌جز مباحث مربوط به کاهش ارزش که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ (داراییهای زیربنایی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۲)، داراییهای نامشهود حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ به‌جز مباحث مربوط به کاهش ارزش که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱، حسابها و اسناد دریافتی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱ به‌جز ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول که حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱، اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای به‌ترتیب حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰، مشارکتهای عمومی-خصوصی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ و صورتهای مالی تلفیقی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ باید صورت گیرد. امید است به‌یاری باری تعالی و همت ارگانهای مربوط این پیش‌بینی محقق گردد.

حسابداری

چه تفاوت‌های مهمی بین گزارشگری مالی در بخش عمومی

مالی مبتنی بر استانداردها، بتواند به این رابطه بین پاسخگو و پاسخ‌خواه کمک کند؛ اما زمانی این مهم محقق می‌شود که صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی حسابرسی شوند و سپس در اختیار عموم قرار گیرند.

حسابداری

کوششهای زیادی برای بهبود نظام حسابداری بخش عمومی انجام شده است و نقشه‌راه اجرای حسابداری تعهدی تصویب شده است. زمانبندی اجرای حسابداری تعهدی چگونه است و ارزیابی شما از تحقق به‌موقع آن چیست؟

شاهرخی

پس از لازم‌الاجرا شدن استانداردها از سال ۹۴، وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از جمله شهرداریها، و سایر دستگاه‌های اجرایی در مورد استفاده از بودجه دولت، مکلف شدند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چارچوب دستورالعملهای اجرایی تهیه و به وزارت اقتصاد و دارایی به‌عنوان متولی امر ارائه کنند. بدین منظور وزارت اقتصاد و دارایی دستورالعمل و شیوه‌نامه‌های متعددی منتشر کرد و برای راهنمایی در استفاده از استانداردها، نظام حسابداری بخش عمومی را تدوین کرد که هر سال تجدید ارزیابی می‌شود. اکنون ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی مصوب وجود دارد. همچنین در پیوست استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری بخش عمومی منتشرشده

شماره	عنوان	شماره	عنوان
۱	نحوه ارائه صورتهای مالی	۸	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
۲	نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورتهای مالی	۹	حسابداری مخارج تامین مالی
۳	درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	۱۰	رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
۴	درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۱	افشای اطلاعات اشخاص وابسته
۵	داراییهای ثابت مشهود	۱۲	مزایای بازنشستگی کارکنان
۶	موجودیها	۱۳	آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز
۷	داراییهای نامشهود	۱۴	رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری

در مقایسه با گزارشگری مالی شرکتها وجود دارد؟ در ایران چه تفاوت‌های مهمی وجود دارد که باید بیشتر مورد

با تصویب

استانداردهای حسابداری

بخش عمومی

حسابداران بخش عمومی

باید همواره به‌روز باشند

توجه قرار گیرد؟

شاهرخی

اولین تفاوت مهم در اولویت اهداف گزارشگری مالی است. هدف گزارشگری مالی شرکتها در درجه اول کمک به تصمیم‌گیری و سپس انعکاس وظیفه مباشرت مدیریت است اما در بخش عمومی هدف از گزارشگری مالی در وهله اول پاسخگویی است و تصمیم‌گیری در وهله دوم می‌باشد.

تفاوت دیگر در استفاده‌کنندگان این دو گزارشگری است. استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی بخش عمومی طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی می‌باشند.

تفاوت در صورتهای مالی مخصوصاً در صورت مالی عملکرد، تفاوت مهم دیگری است که وجود دارد. از آنجا که در بخش عمومی هدف کسب سود نیست، صورت سودوزیان به‌آن شکل که در بخش تجاری وجود دارد، مصداق ندارد و به‌جای آن صورت تغییر در وضعیت مالی ارائه می‌شود که نتیجه آن مازاد یا کسری (خالص تغییر در وضعیت مالی) می‌باشد. قابل ذکر است در بخش عمومی درآمدها به دو دسته درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای و درآمدهای حاصل

از عملیات غیرمبادله‌ای تقسیم می‌شوند در حالی که چنین تقسیم‌بندی در گزارشگری شرکتها وجود ندارد.

در تعریف دارایی نیز در بخش عمومی علاوه بر توجه به منافع اقتصادی، توان خدمت‌رسانی (service potential) نیز مدنظر قرار می‌گیرد. همچنین صورت مالی دیگری با عنوان «صورت مقایسه بودجه و عملکرد» در گزارشگری مالی بخش عمومی مبتنی بر استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲ وجود دارد. تفاوت‌های دیگری در جزئیات ارائه و افشا بین گزارشگری مالی بخش عمومی و گزارشگری شرکتها نیز وجود دارد که باعث اطاله کلام می‌شود و به‌همین موارد گفته‌شده بسنده می‌کنم.

سازمان

حسابداران شاغل در بخش عمومی از نظر مهارت و دانش، چه ویژگی‌هایی باید داشته باشند؟

شاهرخی

در بخش عمومی قوانین و مقررات نقش پررنگی دارند لذا انتظار می‌رود حسابداران در بخش عمومی علاوه بر استانداردها با قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به بخش عمومی آشنایی داشته باشند.

البته این مطلب در مورد فارغ‌التحصیلان حسابداری است اما در مورد حسابداران شاغل در دستگاه‌های دولتی عکس این وجود دارد یعنی آشنایی با قوانین و مقررات بیشتر از شناخت استانداردها می‌باشد. این حسابداران سالها گزارشهای مالی را بر مبنای نقدی تعدیل شده تهیه می‌کردند، اکنون با تغییر به مبنای تعهدی، تغییرات اساسی در روشهای حسابداری و گزارشگری آنها رخ داده است و از طرفی با تصویب استانداردهای حسابداری بخش عمومی جدید باید همواره به‌روز باشند. از جمله شایستگیهای مورد نیاز برای حسابداران فعلی مشغول به‌کار در بخش عمومی روحیه تغییرپذیری، دریافت آموزشهای مستمر، تمرین و ممارست و برای استخدام حسابداران جدید در این بخش، علاوه بر تعهد و تخصص عمومی، آشنایی با ساختار دولتی و اصطلاحات خاص آن، شناخت قوانین و مقررات مربوط به بخش عمومی، از جمله قانون بودجه و مصوبات اخیر هیئت دولت در مورد حسابداری بخش عمومی است.

سازمان

برنامه آموزش دانشگاهی تا چه اندازه به نیازهای

بخش عمومی، آشنایی با انواع دستگاه‌های دولتی، قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به گزارشگری مالی، شناخت فعالیت‌های دولتی، تفاوت ثبت‌های حسابداری و ثبت‌های بودجه‌ای و کاربرد هر یک در گزارشگری مالی.

سازمان

آیا آموزش مستمر برای حسابداران بخش عمومی هم مطرح است؟

شاهرخی

با توجه به نوپا بودن حسابداری بخش عمومی در کشور ما و این‌که مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حال تکمیل شدن است، نیاز به آموزش مستمر بسیار احساس می‌شود. آموزش‌های مستمر به آشنایی حسابداران از پیشرفت‌های اخیر کمک می‌کند و دوره‌های بازآموزی برای برطرف شدن مشکلات احتمالی مورد نیاز است. آموزش‌های خیلی کمی در این زمینه ارائه شده است و تا رسیدن به نقطه ایده‌آل فاصله زیادی وجود دارد.

سازمان

برای تقویت اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

چه پیشنهادی دارید؟

شاهرخی

در بسیاری از موارد، استانداردهای حسابداری بخش عمومی مشابه استانداردهای حسابداری بخش تجاری (بازرگانی) است. در شناسایی عناصر صورتهای مالی تفاوتی وجود ندارد. با توجه به این‌که در کتب دانشگاهی عمده دروس حسابداری مالی تمرکز بر بخش تجاری دارد و انتظار بر این است در این قسمت حداقل مشکل کمتری وجود داشته باشد، لذا باید بر بخش‌هایی تمرکز کرد که استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای حسابداری بخش تجاری تفاوت دارد؛ مخصوصاً در استانداردهای ۲ و ۴ که معادلی در بخش تجاری برای آنها وجود ندارد.

حسابداران بخش عمومی باید با مفهوم دریافتی از محل منابع عمومی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی (صورت مالی عملکرد) وجود دارد آشنا باشند. بر تفاوت بین فعالیت‌های خود واحد گزارشگر و فعالیت‌های به‌نمایندگی، اشراف داشته باشند زیرا در بخش عمومی فعالیت‌هایی که یک واحد گزارشگر

حسابداری بخش عمومی پاسخ می‌دهد؟ آیا برنامه آموزش حسابداری فعلی دانشگاه‌ها نیازمند اصلاح و بازنگری است؟

شاهرخی

در دانشگاه در رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ۳ واحد درسی با عنوان مبانی حسابداری بخش عمومی و ۳ واحد درسی با عنوان حسابرسی بخش عمومی و در مقطع کارشناسی ارشد ۳ واحد درسی با عنوان حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شده است. در این خصوص باید سرفصل‌های به‌روز و مبتنی بر مبنای تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی ارائه شود. متأسفانه شاهد آن هستیم که در برخی دانشگاه‌ها همچنان منابع قدیمی یا منابعی که در ایران کاربرد ندارد، تدریس می‌شود.

از کنکور کارشناسی ارشد ۹۷ گرایش حسابداری بخش عمومی به گرایش‌های حسابداری اضافه شده است. با این اتفاق امید است با جذب فارغ‌التحصیلان در ارگانهای دولتی شاهد پیشرفت حسابداری بخش عمومی باشیم.

سازمان

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

شاهرخی

مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری

جامعه حسابداری کشور

باید تمرکز بیشتری بر

بخش عمومی

داشته باشد

مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کنند و حسابرسی می‌شوند. عمده این واحدهای گزارشگر، طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای است که به‌عنوان یک واحد گزارشگر مجزا تلقی می‌شوند و حسابرسی آنها توسط سازمان حسابرسی انجام می‌شود.

خوشبختانه در اسفند ۱۳۹۸ دستورالعمل اجرایی نحوه حسابرسی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی نهایی شد و انتظار می‌رود در این زمینه جامعه حسابداران آمادگیهای لازم را کسب کند. در بند «الف» ماده ۵ این دستورالعمل آمده است: «کمیته انتخاب حسابرس نسبت به انتخاب حسابرس با توجه به معیارهایی نظیر تجربه و توانایی حرفه‌ای، امکانات نیروی انسانی و تشکیلاتی، دسترسی به فناوری، حجم کار و ظرفیت و توان پذیرش کار، نتایج کنترل کیفیت انجام‌شده و آرای انضباطی صادرشده توسط مراجع ذیربط با هدف شناسایی حسابرس اصلاح، برای حسابرسی واحدهای گزارشگر موضوع تبصره ۲ ماده ۲ این دستورالعمل اقدام می‌نماید».

این کمیته طبق ماده ۴ همان دستورالعمل "با حضور معاون نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، معاونین فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی و امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور، رئیس سازمان حسابرسی و دبیرکل جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌شود". گامی در این زمینه برداشته شده است اما زمانی رضایت‌مندی کسب می‌شود که بتوان گزارشگری مالی بخش عمومی حسابرسی شده را به‌صورت عمومی منتشر کرد.

سازش

دیدگاه شما این نوید را می‌دهد که واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی پشتیبان و یاری‌دهنده حسابداران بخش عمومی است. امیدواریم موفق باشید.

شاهرخی

من هم از همه خوانندگان محترم برای وقتی که صرف مطالعه این مطلب می‌کنند، تشکر می‌کنم. به امید روزی که با یاری باری تعالی شاهد رشد حسابداری در بخش عمومی در سطح ایده‌آل آن باشیم.



آموزشهای خیلی کمی

در زمینه

حسابداری بخش عمومی

ارائه شده است و

تا رسیدن به نقطه ایده‌آل

فاصله زیادی وجود دارد

به نمایندگی از دولت انجام می‌دهد، مثل مالیات، نیز باید توسط او به طور جداگانه در صورتهای مالی اش شناسایی شود زیرا دولت به‌عنوان یک مجموعه واحد این فعالیتها را شناسایی نمی‌کند؛ سپس در هنگام تلفیق صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی این فعالیتها به‌نمایندهای نیز تلفیق شده تا وضعیت مالی و عملکرد کلی بخش عمومی به‌عنوان یک مجموعه واحد نشان داده می‌شود.

شناخت تفاوت بین فعالیتهای حاکمیتی و فعالیتهای بازرگانی نیز کمک می‌کند تا ارگان دولتی تشخیص دهد کدام استانداردها (استانداردهای حسابداری بخش عمومی یا استانداردهای حسابداری بخش تجاری) برای او مناسب‌تر است.

سازش

جامعه حسابداری کشور چه خدمتی می‌تواند برای توسعه حسابداری بخش عمومی انجام دهد؟

شاهرخی

جامعه حسابداری کشور باید تمرکز بیشتری بر بخش عمومی داشته باشد. اولاً به اهمیت حسابداری بخش عمومی و اهداف آن واقف باشد، ثانیاً در اعتلای آن کوشا باشد. در حال حاضر واحدهای گزارشگری کمی وجود دارند که گزارشگری