



استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛

ضرورت نقشه جامع

گفتگو
با

آقای دکتر مسعود ابوالحلاج

رئیس مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی
عضو هیئت علمی وزارت بهداشت

سازش

اطلاع از دیدگاههای شما که تجربه زیادی در حسابداری بخش دولتی دارید و از پیشگامان تحول و بهبود نظام گزارشگری مالی بخش عمومی بوده‌اید به درک صحیح‌تر این فرایند پیچیده کمک می‌کند. در مقدمه گفتگو درباره ضرورت و اهمیت پاسخگویی در بخش عمومی و نقش حسابداری در آن توضیح دهید.

دکتر ابوالحلاج

در حکومت‌های مردم‌سالار که دولتها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، مصرف منابع مالی عمومی، متضمن مسئولیت پاسخگویی مالی است. ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، مستلزم اعمال سیستم حسابداری با نظارت مالی و گزارشگری است. این در حالی است که مجامع حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی بر این باورند که ادای مسئولیت پاسخگویی دولت بسیار وسیع و گسترده است، و گزارشگری مالی حداقلی است در راستای افشای اطلاعاتی که مردم حق دارند بدانند. بنابراین، بااهمیت‌ترین هدف نظام حسابداری بخش عمومی فراهم آوردن اطلاعاتی است که بتواند استفاده‌کنندگان را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی

دکتر ابوالحلاج

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران در بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را شهروندان، رهبر، شوراها، مجلس شورای اسلامی و مقامهای اجرایی معرفی کرده است که در پرسش اول توضیح مفصلی در این باره دادم. اما فراموش نکنیم همواره نگاه شهروندان به اطلاعات مالی است که به‌وسیله مدیران ارشد کشور ارائه می‌شود. طبیعی است هر انحرافی در ارائه این اطلاعات، کاهش اعتماد عمومی را دامن می‌زند.

سازمان

محیط حسابداری دولتی ایران چه ویژگیهایی دارد و برای تحول آن چه باید کرد؟

دکتر ابوالحلاج

از سالیانی دور با رویکرد نظام حسابداری نقدی در سازمانهای دولتی، شرایط به‌گونه‌ای رقم زده شده که حاکمیت قوانین نقش فنی حسابداری را کاهش داده است؛ از اینرو حسابداری بخش عمومی در کشور به ناچار اتکای خود را بر اجرای قانون گذارده است. این امر منجر به این شده که کنترل‌های داخلی در نظام حسابداری به مرور زمان کمرنگ شده است؛ زیرا گزارشگری مالی کاملاً غیرحرفه‌ای بوده و کسی هم انتظار آن را نداشته است که گزارشگری منطبق با کنترل‌های داخلی باشد. در نهایت می‌بینیم که اسناد همگی امضا دارد، مهر دارد، سریال دارد، صورتحسابها هم کامل است ولی ماهیت آنها جای بحث دارد. بدین ترتیب بخش حسابداری عمومی کشور باید به فکر یک طرح کلان (Master Plan) یا یک نقشه جامع پولی (Money Map) باشد به‌نحوی که این همه قوانین و آیین‌نامه‌های متناقض و درهم‌بازینی شود. همچنین باید به فکر الگوبرداری باشیم. ذکر این نکته ضروری است که نباید تنها به مفاهیم تئوریک تکیه کنیم. باید الگوهای بین‌المللی مانند مالزی، سنگاپور، تایلند، ترکیه و برزیل را که ترکیبی از ساختار فنی حسابداری بخش عمومی و نظام مکانیزه دارند بررسی و شکل مناسب نحوه اجرای گزارشگری را از بین آنها انتخاب کرد؛ تنها داشتن استاندارد کافی نیست.

سازمان

اشکال اساسی سیستم کنونی حسابداری بخش دولتی چیست؟

و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد. برای مثال، در امریکا به‌منظور اجرای بیانیه شماره ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، بر عوامل اصلی و ویژگیهای بارز رویکرد مدیریت عمومی نوین دایر بر کارایی و اثربخشی و نتایج فعالیتها و مسئولیت پاسخگویی عملیات ناشی از آنها، رعایت قوانین و مقررات، محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه و مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین‌شده تأکید شده است.

طبق اصل ۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران: "... امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود..." بنابراین، شهروندان به‌منظور ارزیابی عملکرد مسئولین - که به اتکای این آراء اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند - نیازمند آگاهی از اطلاعات هستند. آنها می‌خواهند اطمینان پیدا کنند که دولت وظایف خود را با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی به‌خوبی انجام داده است. از طرفی طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاستهای کلی نظام است. از اینرو رهبر در نقش ناظر اجرای سیاستهای کلی نظام یکی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی است و دولت نیز موظف به پاسخگویی به رهبری می‌باشد؛ مجلس شورای اسلامی نیز به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد. بنابراین، مجلس شورای اسلامی هم با توجه به وظایف مهمی که به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای مالی بخش عمومی به‌شمار می‌آید. قوانین برنامه پنج‌ساله، بودجه سالانه کل کشور و تفریغ بودجه از سوی مجلس تصویب می‌شود که به‌عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور است. همچنین مقامهای اجرایی، با هدفهای درازمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاستهای مربوط به تحقق این هدفها سروکار دارند؛ این مقامها، مسئول اجرای طرحها و فعالیتها در چارچوب قانون بودجه هستند و مدیریت برنامه‌ها را به‌عهده دارند، به‌گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام شود. مدیران اجرایی هم به‌منظور ایفای بهتر وظایف خود، از گزارشهای مالی بخش عمومی استفاده می‌کنند.

سازمان

اگر ممکن است به‌طور مشخص از گروههایی که از گزارشگری مالی بخش عمومی بهره می‌برند نام ببرید.

دکتر ابوالحلاج

معایب سیستم حسابداری فعلی را می‌توان در این خلاصه کرد که حسابداری فعلی اصولاً گزارش مالی در خور اتکایی ارائه نمی‌دهد و به جرأت می‌توان گفت مدیر دولتی وجود ندارد که تصمیم‌های خود را با گزارشگری امور مالی دستگاه خود تنظیم کند؛ یعنی مدیر چه در سطح خرد و چه در سطح کلان در اساس اتکایی به گزارش‌های مالی بخش عمومی ندارد. اگر دقت کرده باشیم مدیران دولتی همواره صحبت از بودجه می‌کنند و نه موجودی انبار، حسابهای بانکی، داراییهای بلوکه یا حبس شده؛ چرا که در قسمت دوم هیچ گزارشی وجود ندارد. بدیهی است در چنین شرایطی تنها اتکای مدیران بخش عمومی ارقام بودجه، تخصیص و یک گزارش چهار ستونی قابل ارائه به مدیران دستگاههای نظارتی با کلی امضا و صورتجلسه که مقامهای ارشد دستگاه آن را توشیح نموده‌اند، خواهد بود و هیچکس خروجی سازمان را اندازه‌گیری نمی‌کند. جالب آن است که همواره نیز تلاش شده قوانین و مقررات را محکم‌تر کنیم؛ در صورتی که دلیل آن مشخص نیست.

از سوی دیگر این امر خواسته یا ناخواسته سایه سنگینی بر رفتار کارگزاران دولتی از سطح پایین تا ارشد گذاشته است و همه ایشان مدعی هستند که کارشان سخت است و زیاد کار می‌کنند. این در حالی است که بیش از سه میلیون نفر هر روز صبح اداره می‌روند و عصر برمی‌گردند و هیچ سازمانی برای اینکه خروجی ایشان را اندازه‌گیری کند، وجود ندارد. چرا که گزارش مالی در خور اتکا وجود ندارد و چون طی سالهای متمادی این گزارش کمرنگ یا بی‌رنگ شده است کنترل‌های داخلی تضعیف شده که این موضوع منجر به ارزیابی ضعیف کارکنان و به تبع آن تربیت کارکنان منفعل در نظام دولتی به خصوص در حوزه‌های اداری و مالی شده است. به این معنی که بیش از سه میلیون نفر نیرو جذب کرده‌ایم که فقط حقوق داده باشیم.

سازش

اشاره کردید که حسابداری فعلی گزارش مالی در خور اتکایی ارائه نمی‌کند. به نظر شما گزارشهای مالی بخش عمومی چه نوع اطلاعاتی را باید فراهم کند تا پاسخگوی نیازها باشد؟

دکتر ابوالحلاج

با توجه به موارد پیشگفته اهمیت حسابداری بخش عمومی در آن است که مدیران ارشد بتوانند تولید اطلاعات مالی در خور اتکا و مطمئنی برای کارگزاران، شهروندان و نمایندگان داشته باشند. بدیهی است نمایندگان باید بدانند بودجه‌ای را که تصویب کردند چه محصولی را برای کشور داشته است؛ لذا محصول باید با واحد پولی قابلیت اندازه‌گیری داشته باشد. تا زمانی که چنین فرایندی وجود نداشته باشد شاهد کلنگ‌زنی‌های بی‌رویه از سوی مسئولین و مقامهای دولتی خواهیم بود؛ زیرا خود ایشان نیز نمی‌دانند با چه منابعی به مردم قول داده‌اند و همه نگاههای کارگزاران و حتی بخش خصوصی (با تأسف) به خزانه دولتی است که چقدر از خزانه خارج می‌شود که همان مبلغ را هزینه کنند.

نکته مهمتر اینکه مدیران دولتی به مرور زمان به مدیران هزینه‌ای تبدیل شده‌اند و کسی به ارزش افزوده‌ای که کارگزاران دولتی می‌توانند ایجاد کنند، توجه نمی‌کند چرا که رابطه گزارشگری مالی واحد پولی و عملکرد به مفهوم خدمت تولیدشده قطع شده است. در این میان شهروند در نهایت باورهای خود را به کارگزاران از دست می‌دهد و به تبع آن این

اجرای قانون بودجه سال ۱۳۵۱

قانون محاسبات سال ۱۳۶۶

قانون تجارت سال ۱۳۴۶

در سال ۱۳۹۴

بی‌مهری به

شهروندان

است

نداریم؟ آیا نباید فکر کنیم که در این موضوعها نظام حسابداری بخش عمومی ما قفل شده است و همه عاقبت‌اندیشی می‌کنند و نگران تصمیم‌گیریهای خود هستند؟

این همه نیروی فنی را وزارت امور اقتصاد و دارایی طی چند سال گذشته تربیت کرد. قاعدتاً باید می‌توانستیم در اجرای استانداردهای حسابداری خیلی فعالتر نقش ایفا کنیم؛ در حالی که این چنین نشده است. ما در آموزش و طرح کلان ملی در ساختار اجرایی حسابداری بخش عمومی احتیاج به بازبینی شدید داریم. اجرای قانون بودجه سال ۱۳۵۱، قانون محاسبات سال ۱۳۶۶، قانون تجارت سال ۱۳۴۶ در سال ۱۳۹۴ بی‌مهری به شهروندان است و اینها باید در این طرح کلان مورد توجه قرار گیرد تا استانداردها و گزارشگری حرفه‌ای حسابداری در بخش عمومی نقش خود را بازیابد و دستگاههای نظارتی مالی به‌جای استفاده از مخبرها، اتکا و پیگیری خود را بر گزارشهای مالی قرار دهند.

سازمان

به طرح کلان اشاره کردید. اگر ممکن است کمی درباره آن توضیح دهید.

دکتر ابوالحلاج

بدیهی است آنچه که کشورهای در حال توسعه را می‌تواند برای برنامه‌ریزی بهتر و کنترل عملیات جهت دهد، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد است و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی زیرساختی اساسی برای این امر است و مهمتر از آن یک طراحی کدینگ قابل اجرا جهت واحدهای عملیاتی است که مورد تفاهم بین خزانه‌داری کل کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی باشد. این ساختار کدینگ امکان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را میسر و شفاف می‌کند و از سوی دیگر جمع کردن حساب را در کشور با طراحی یک نظام مکانیزه، ساده خواهد کرد؛ به‌نحوی که برای کارگزاران دولتی امکان تشخیص تولید خدمت در واحدها به‌خصوص در اقصی نقاط کشور میسر می‌شود.

این طرح را یک نقشه جامع پولی می‌نامیم که امکان ردیابی وجوه را میسر ساخته و انحراف از عملکرد، حبس منابع و ضرورت تخصیص را متناسب با پیشرفت عملیات دگرگون می‌سازد که لازم است مقامهای پولی و مالی کشور به‌صورت جدی به چنین طرحی توجه داشته باشند. بدیهی است اجرای

سرمایه اجتماعی که همواره مورد توجه مقامهای تراز اول کشور بوده است نیز به مرور اعتماد خود را از دست می‌دهد.

سازمان

استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران و بهبود نظام گزارشگری مالی ایران با چه مشکلات و مسائلی روبه‌روست؟

دکتر ابوالحلاج

نباید فراموش کنیم که در روند پنجاه ساله گذشته از آنجا که حسابداری حرفه‌ای مورد توجه نبوده است، در استقرار ساختار حسابداری بخش عمومی، که به تفصیل به آن اشاره شد، به‌طور طبیعی نیروهای غیرتخصصی واحدهای مالی دستگاه‌های دولتی را اشغال کرده‌اند، به‌نحوی که رشته‌های تخصصی غیرمرتبط وارد سازمان مالی شده و به‌عنوان کارمند در این واحدها به کار گمارده شده‌اند. این امر حاکی از آن است که توقع حسابداری حرفه‌ای را با این کارکنان نمی‌توان انتظار داشت و نیازمند بازبینی نیروهای کارشناسی در سطوح مالی در دستگاههای دولتی هستیم تا بتوانیم امید به اجرای موفق استانداردها داشته باشیم.

از سوی دیگر مهمترین نیروی ارشد مالی دستگاههای اجرایی ذیحسابان هستند. به‌رغم اینکه نسل تحصیل‌کرده و بادانش در سالهای اخیر در بخش عمومی تربیت شد، لیکن از آنجا که فرایندها تغییر نکرد این نیروهای ارزشمند اسیر قوانین و مقررات درهم شدند، به‌گونه‌ای که ابتکار عمل مدیریت مالی از ایشان گرفته شد. شاید بهتر بود ذیحسابان از میان تحصیلکرده‌های رشته حقوق انتخاب می‌شدند تا رشته حسابداری؛ زیرا فرایند گزارشهای حسابداری و گزارشگری حرفه‌ای اصلاً بازار مصرفی در دولت ندارد. در نتیجه، نیروهای ارزشمند مالی در حوزه عمل کارایی لازم را نداشتند؛ در حالی که اگر به طرح کلان فکر می‌کردیم این نیروها می‌توانستند چندین برابر شرایط موجود کارایی داشته باشند.

فراموش نکنیم کشورهایی مانند برزیل، تایلند، تایوان، مالزی، سنگاپور و همین کشورهایی که طی چند سال اخیر نامشان را در بازارهای اقتصادی و دولتی می‌شنویم نیروهای مالی خود را از همین نیروهای روی زمین انتخاب کرده‌اند. چگونه است آنها سرعت بیشتری در همه عرصه‌ها دارند و ما

این امر ضرورت بازبینی در قوانین پولی و مالی را دوچندان می‌کند.

حسابداری

درباره سودمندی حسابداری تعهدی و تأثیر آن در بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی زیاد صحبت شده است. آیا گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای تعهدی نیازهای پاسخگویی را جواب می‌دهد؟

دکتر ابوالحلاج

به اعتقاد بیشتر محققان از جمله **مالامیری (۱۳۸۴)** چنانچه سیستم مالی نتواند اطلاعات لازم و ضروری را به استفاده‌کنندگان ارائه دهد، تصمیم‌های گرفته‌شده بر مبنای اطلاعات غیرضروری، نه تنها مؤثر نیست، بلکه بر مشکلات نیز اضافه خواهد کرد. بنابراین، اطلاعات باید از ویژگی‌های کیفی خاصی برخوردار باشد تا برای تصمیم‌گیری مفید و قابل استفاده باشد. از طرفی **مهدوی و ماهر (۱۳۹۲)** در تحقیق خود بر روی صورتهای مالی دانشگاه علوم پزشکی استان فارس (بر مبنای نقدی) نشان دادند اطلاعات ارائه‌شده بدون ویژگی کیفی مناسب به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی و قابلیت استفاده برای تصمیم‌گیری است. از اینرو با توجه به ویژگی کیفی اطلاعات بر مبنای حسابداری تعهدی تغییر رویکرد مالی مورد تأکید می‌باشد. با توجه به نگاه محققان یادشده باید به این نکته توجه داشت که با حسابداری نقدی موجود سیاستگذاران و مدیران ارشد کشور هیچ اطلاعی از منابع فیزیکی بالقوه به معنی داراییهای دولت با ارزش ریالی آن در اختیار ندارند و تعهدات همیشه مجهول است. در چنین وضعیتی بودجه‌بندی هم همیشه با خطای بالا همراه است، لذا مدیران دستگاهها را به این جهت سوق می‌دهد که در یک رقابت شدید برای چنگ‌زدن به درآمد ملی کشور باشند که دلیل آن نیز لزوماً مشخص نیست و همواره در هر دوره مدیریتی، هر مدیری از ناحیه گمان خود به سیاستگذاری و برنامه‌ریزی می‌پردازد و برنامه رنگ می‌بازد.

حسابداری

به‌طور مشخص مزایای حسابداری تعهدی برای سازمانهای بخش عمومی چیست؟

دکتر ابوالحلاج

در نظام حسابداری بر مبنای تعهدی، در قیاس با مبنای نقدی، اطلاعات برای استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی و اهمیت

کیفیت گزارشهای مالی بخش عمومی برای استفاده‌کنندگان به تبع، تأثیر آن بر جامعه، مفیدتر و مؤثرتر است؛ زیرا در این حالت کلیه تعهدات و داراییها شناسایی می‌شود و شرایط را برای تصمیم‌گیرندگان در سطوح خرد و کلان تقویت می‌کند. در این حالت برای دولت امکان تأمین مالی درونی فراهم می‌شود به نحوی که داراییهای راکد دولت قابلیت باز یافت خواهد داشت؛ مشروط به آنکه در حسابداری تعهدی این داراییها را با ارزش ریالی آن افشا کرده باشیم.

حسابداری

امکان محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و محصولات در بخش دولتی تا چه حد ضرورت دارد؟

دکتر ابوالحلاج

صرف‌نظر از الزامات قانونی و تأکید قانون بودجه به‌خصوص در سالهای اخیر بر محاسبه بهای تمام‌شده، به‌نظر می‌رسد اجرای این تحول حسابداری در کارایی، اثربخشی و همچنین تخصیص مناسب، کنترل بودجه و شفاف‌سازی استفاده از منابع، مؤثر باشد. به‌نظر می‌رسد در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی افزون بر محققان و متفکران حرفه باید از حسابداران بخش صنعت نیز بهره کافی برد. با توجه به چشم‌انداز آینده حرفه حسابداری به‌خصوص در بعد حسابداری مدیریت، نیاز آشنایی مدیران با تحلیلهای مالی در اخذ تصمیمهای مناسب، ضروری به‌نظر می‌رسد. متأسفانه همکاران اقتصادی رویکردی که نسبت به قیمت تمام‌شده دارند ناشی از چند تقسیم ساده ریالی است. در حالی که فرایند قیمت تمام‌شده بخشی از فرایند عملیات حسابداری بهای تمام‌شده است و بهای تمام‌شده باید تولید شود نه برآورد.

برای تولید بهای تمام‌شده به ناچار باید حسابداری بهای تمام‌شده را در ساختار مالی واحدهای دولتی استقرار داد؛ همانگونه که در صنعت وجود دارد (البته نه به آن پیچیدگی). ضروری است به فرایند تولید آن در حسابداری توجه شود و در این صورت است که می‌توانیم تخصیص بهینه منابع را با عنایت به بهای تمام‌شده خدمات داشته باشیم.

حسابداری

از شما برای فرصتی که در اختیارمان گذاردید تا نقطه‌نظرانتان را با خوانندگان مجله حسابرس در میان بگذاریم بسیار

سپاسگزاریم و برایتان آرزوی موفقیت داریم.