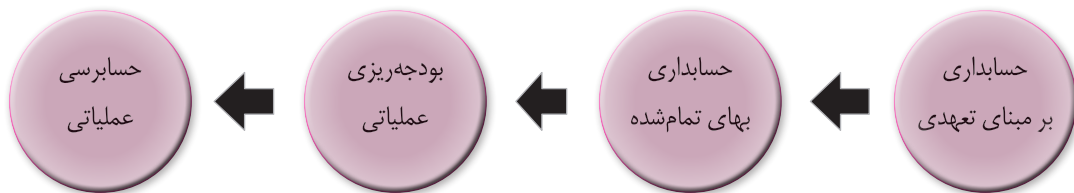


تحلیلی نظری پیرامون نظام مالی ایران:

استقرار حسابداری تعهدی و نقش آن در بودجه‌ریزی عملیاتی

کلمه محسن برزوزاده



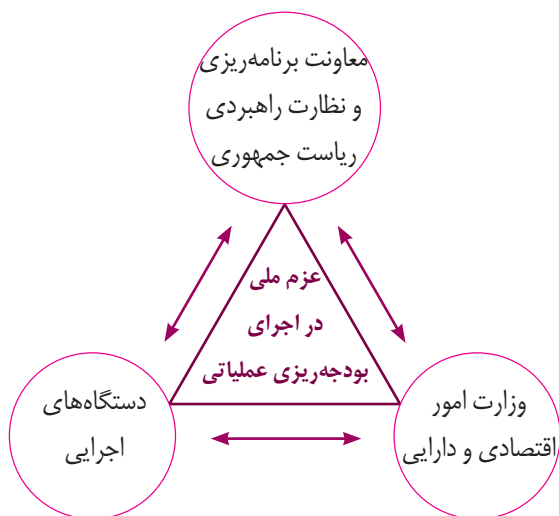
همچنین دولت نیز موظف است به استناد بند «ه» ماده ۲۱۴ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی طرحهای تملک دارایی سرمایه‌ای و قیمت تمام‌شده را که توسط سازمان حسابرسی تهیه و توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی تأیید و ابلاغ می‌گردد، از ابتدای سال دوم برنامه در طرحهای بزرگ و متوسط پیاده کند. همچنین، کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها از سوی دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس به استناد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه، مکلفند از سال دوم برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکتها و افزایش قابلیت اعتماد گزارشهای مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام کنند.

فرایند مرتبط ساختن هزینه‌ها و نتایج را بودجه‌ریزی عملیاتی می‌نامند. در حال حاضر این نوع بودجه‌ریزی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته استقرار یافته است؛ در کشور ما نیز لزوم برقراری این سیستم بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته و دولت موظف شده است تا پایان سال دوم برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی به‌نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. همچنین، در اجرای بند ۳۲ سیاستهای کلی برنامه پنجم و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که براساس قیمت تمام‌شده موضوع ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد، پس از پرداخت به واحدهای مربوط بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط براساس آیین‌نامه‌های مالی و معاملات، اداری و استخدامی هزینه می‌شود.



پایان دوره دستگاه‌های اجرایی باید مطابق چارچوبی که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ می‌شود، تهیه و پس از تأیید مدیر واحد مجری و انجام حسابرسی ارائه شود. لذا این سؤال مطرح خواهد شد که چگونه دستگاه‌های اجرایی می‌توانند بدون استقرار حسابداری تعهدی نسبت به پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و در گام بعدی حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند؟

چطور قبل از اجرایی شدن نظام حسابداری تعهدی که قرار است در سال ۱۳۹۴ در بخش عمومی استقرار یابد، می‌توان به تهیه صورتهای مالی با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام کرد؟ با این توصیف می‌توان نتیجه گرفت که اصلاح نظام بودجه‌ای و احصای فعالیتها و خدمات در قالب فصلهای هزینه و سرمایه‌گذاری توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی با همکاری و مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل) و تأیید دیوان محاسبات کشور در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات کشور و ماده ۱۵ دستورالعمل بودجه موضوع ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی بایستی در تعیین شاخصهای هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم به صورت زیر فصل و اجزای تفصیلی و لایه‌های حسابهای کل در نظام دفترداری استقرار یافته تا بتوان قبل از استقرار کامل نظام حسابداری بودجه و گزارشگری مالی به‌طور کامل بر مبنای تعهدی راهگشای مؤثر در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری بهای تمام‌شده باشد.



آیا این تکلیف توسط سازمان حسابرسی در جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام پذیرفته است؟

با بررسی عملکرد کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی می‌توان نتیجه گرفت که این تکلیف قانون در قالب مفاهیم نظری گزارشگری مالی و برخی از استانداردهای پایه جهت استقرار نظام حسابداری تعهدی در کشور انجام پذیرفته و زمان اجرای آن از ابتدای سال ۱۳۹۴ خواهد بود. از این رو در راستای پیاده‌سازی این امر، وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای بسته اجرایی آن وزارتخانه موضوع ماده ۲۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه و در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی با تأیید دیوان محاسبات کشور نسبت به بازنگری رهنمودهای حسابداری بخش عمومی اقدام نموده و با توجه به نقشه راه ابلاغی در این خصوص، ابتدا باید حسابداری تعهدی را در سطح مؤسسه‌های آموزشی و پژوهشی و نتایج حاصل را به بخش عمومی تسری دهد. همکاری ویژه سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) و وزارتخانه‌های علوم و بهداشت و درمان در این خصوص دارای اهمیت است. تا زمانی که اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی در قالب نظام دفترداری و حسابداری بخش عمومی قرار نگیرد، انجام حسابداری قیمت تمام‌شده و به دنبال آن بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی امکان‌پذیر نمی‌باشد. این در حالی است که عزم ملی دستگاه‌های اجرایی و تدبیر خاص و ویژه معاونت بودجه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و همراهی همکاران وزارت اقتصاد در این زمینه، راهگشای ویژه برای استقرار حسابداری تعهدی است.

اشکالات عمده دستورالعمل بودجه‌ریزی موضوع

ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه

به‌منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف شده است تا پایان سال دوم برنامه در اجرای ماده ۲۱۹ قانون به تدریج، زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد.

در ضمن به استناد ماده ۱۵ دستورالعمل بودجه‌ریزی عملیاتی موضوع ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، صورتهای مالی

شرکتهای دولتی و
دانشگاهها

بخش عمومی فعلی

نقدی | نقدی تعدیل شده | نیمه تعهدی | تعهدی تعدیل شده | تعهدی کامل

مبنای حسابداری فعلی دستگاههای اجرایی با توجه به تعریف هزینه در قانون محاسبات عمومی کشور، نقدی تعدیل شده است؛ یعنی اینکه درآمدها به صورت نقد و هزینهها با دو شرط انجام می شود:

۱- تعهد صورت گرفته باشد، و

۲- پرداخت انجام شده باشد.

لذا برای عبور از دوره گذرا از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده به تعهدی کامل به طور قطع نیاز به اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور و استفاده از ظرفیتهای قانونی ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت می باشد.

تهیه صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع تری را نسبت به مبنای نقدی ارائه می دهد. استفاده از این نظام کمک می کند که تمام داراییها و بدهیها در صورت وضعیت مالی دولت منعکس و تمامی فعالیتها با ماهیت درآمد به محض تحقق و هزینهها به محض تحمل شناسایی شود.

در نتیجه، مسئولین امر باید توجه داشته باشند که حسابرسی عملیاتی بدون استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری قیمت تمام شده امکان پذیر نخواهد بود و پیاده سازی حسابداری بهای تمام شده کالا و خدمات نیازمند استقرار حسابداری تعهدی بخش عمومی است که این امر با توجه به ابلاغ کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی سازمان حسابرسی از سال ۱۳۹۴ امکان پذیر خواهد بود.

لذا اصلاح ساختار نظام جامع مالی کشور در زمینه بودجه ریزی عملیاتی، در عمل بعد از اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه و استقرار کامل حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی، امکان پذیر می باشد.



ضرورت استقرار بودجه ریزی عملیاتی در بخش عمومی

در حال حاضر از جمله ابزار مناسب برای ادای مسئولیت پاسخگویی عمومی، استفاده از بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یک ضرورت ملی است که توسط قانونگذار در قوانین کشور گنجانده شده است. از مهمترین اهداف اولیه حسابداری مدیریت، کنترل و مدیریت هزینهها براساس روشهای نوین هزینه یابی است که منتج به اطلاع مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج دولت می شود.

از مزایای استقرار بودجه ریزی عملیاتی، می توان به شفاف سازی فرایند بودجه ریزی، صرفه اقتصادی، پرهیز از موازی کاری، ارتقای کارآمدی، افزایش اثربخش عملکرد دولت، اصلاح و بهبود در تصمیم گیری، بهبود روشها از طریق ارتباط بودجه و عملکرد، ارتقای مسئولیت پذیری و پاسخگویی مدیران اشاره کرد.

مبنای حسابداری و ضرورت اصلاح برخی از قوانین و مقررات

مبنای حسابداری، یعنی زمان شناسایی درآمد و هزینهها (منابع و مصارف بودجه). در حال حاضر، بودجه کل کشور از مبنای نقدی استفاده می کند؛ یعنی درآمدها به محض وصول و هزینهها نیز به محض پرداخت در نظام حسابداری ثبت و در بودجه کل کشور برای سالهای آینده پیش بینی می شود. در صورت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی، هزینهها به محض تحمل و درآمدها به محض تحقق ثبت می گردد که این امر در تصمیم گیریهای آینده و برنامه ریزیهای نظام بودجه و مالی مؤثر خواهد بود. در کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی نیز بودجه به لحاظ رعایت قانون به صورت نقدی و گزارشگری مالی به صورت تعهدی مدنظر قرار گرفته است.