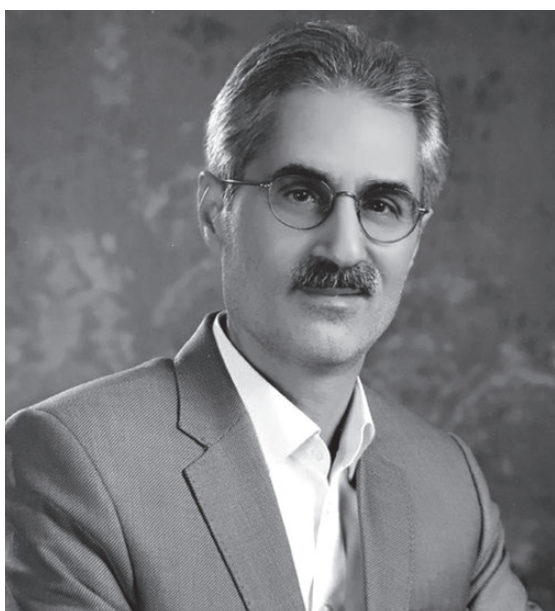


حسابداری بخش عمومی؛ در حال تحول

گفتگو با دکتر غلامرضا کردستانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)



حسابداری

از شما تشکر می‌کنیم که در کنار فعالیتهای پژوهشی و آموزشی به همراهی با رسانه‌های حسابداری برای انعکاس دیدگاه صاحب‌نظران نیز می‌پردازید و برای آن اهمیت قایلید. ابتدا نظر شما را درباره تحولات حسابداری دولتی و نقش آموزش در آن جویا شویم. آموزش حسابداری دولتی، و مهمترین آن یعنی آموزش دانشگاهی، در ایران چه پیشرفتهای و تغییراتی داشته است؟ سهم آموزش حسابداری دولتی در تحولات حسابداری دولتی در کشور را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

دکتر کردستانی

قبل از این‌که تحولات آموزش حسابداری بخش عمومی در دهه‌های اخیر را بررسی کنیم لازم است مقدمه‌ای درباره ریشه‌های تحولات مطرح کنیم.

در ۳-۴ دهه گذشته مدیریت دولتی بازتعریف شده است. مدیریت دولتی (عمومی) سنتی به دلیل ناکارآمدی بخش عمومی مورد نقد قرار گرفت. ذینفعان بخش عمومی این پرسش اساسی را مطرح کردند که دولتها در برابر منابع عمومی که توسط مردم تامین می‌شود چه عملکردی دارند؟ خدمات بخش عمومی چه کیفیت و کمیتی دارد؟ اندازه دولتها چقدر باید باشد؟ ارتباط دولتها و مدیران دولتی با مردم چگونه باید باشد؟

نارضایتی شهروندان از مدیریت عمومی سنتی^۱ (PM) و بهره‌وری پایین این سیستم مدیریتی موجب شد رویکرد نوینی در مدیریت عمومی شکل بگیرد تحت عنوان مدیریت عمومی نوین^۲ (NPM). در این رویکرد توجه از نهاده‌ها و

بخش عمومی کشور موثر دانست:

- (۱) گسترش دوره‌های تحصیلات تکمیلی حسابداری،
- (۲) توسعه نظام گزارشگری مالی بخش عمومی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی.

تاکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی و معرفی حسابداری و گزارشگری به‌عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی، تبیین ضرورت تغییر نظام گزارشگری مالی و گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی و اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، تاکید بر رعایت مقررات در تخصیص و مصرف منابع مالی عمومی، پاسخگویی در حوزه اجرای عملیات، کارایی و اثربخشی، عدالت بین‌نسلی و حقوق بین‌دوره‌ای، تاکید بر اندازه‌گیری بدهیهای عمومی، تاکید بر اندازه‌گیری داراییها و مدیریت ظرفیت بلااستفاده، تبیین ضرورت اصلاح قوانین و مقررات حاکم بر معاملات و حسابداری بخش عمومی، تبیین ضرورت تحول در نظام بودجه‌ریزی و حسابرسی عملکرد، تاکید بر نظام حسابرسی در کنار رسیدگی، تاکید بر تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات، تاکید بر نقش شفافیت در کاهش فساد و اصلاح نظام حکمرانی، تبیین ضرورت استقرار نظام مدیریت عملکرد، تغییر نگرش

ورودیها به برون‌داده‌ها و دستاوردها تغییر یافت. برای بهبود دستاوردها و خروجیها تلاش شد تا درون‌داده‌ها و فرایندها تغییر پیدا کند و از طریق واگذاری فعالیتهای تصدی‌گرایانه دولتها به بخش خصوصی دامنه دولتها کاهش یابد و خدمات بهتری ارائه شود.

افزایش انتظارات شهروندان از دولتمردان در خصوص ارتباط مبتنی بر رعایت حقوق شهروندی دولتمردان با مردم و افزایش کیفیت و کمیت خدمات عمومی هم از ویژگیهای مدیریت عمومی نوین است.

برای عملیاتی کردن این رویکرد مدیریت عمومی، باید **مدیریت مالی عمومی^۳ (PFM)** هم به **مدیریت مالی عمومی نوین^۴ (NPFM)** تغییر می‌یافت.

در مدیریت مالی عمومی نوین تاکید بر پاسخگویی در برابر عملکرد، بهبود کارایی عملیات و اثربخشی برنامه‌ها، شفافیت و کنترل موثر مصرف منابع عمومی و جلوگیری از فساد مالی و سوءاستفاده دولتمردان از قدرت، ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری درباره تامین، تخصیص و مصرف منابع عمومی و بهبود مکانیزمهای نظارتی، مدیریت ریسک، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، حسابرسی عملکرد و قرارگرفتن در مسیر حکمرانی خوب هدف‌گذاری شد.

بنابراین تحول از مدیریت عمومی به مدیریت عمومی نوین و تحول از مدیریت مالی عمومی به مدیریت مالی عمومی نوین، تحول زیرنظامهای مدیریت مالی عمومی نوین از جمله نظام بودجه‌ریزی، نظام گزارشگری مالی و حسابداری، نظام حسابرسی و اعتباربخشی و مدیریت ریسک را در پی داشته است. این حرکت جهانی برای تغییر نظام مدیریت مالی عمومی به‌انجام اصلاحات نظام مدیریت مالی عمومی در کشور هم منجر شده است. یکی از این اصلاحات، اصلاح نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی براساس **استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۵ (IPSAS)** است که در سالهای اخیر انجام شده است.

این تحولات در نظام مدیریت مالی عمومی و نظام گزارشگری مالی بر «آموزش حسابداری» هم تاثیر گذاشته است.

بنابراین ۲ عامل را می‌توان در تحول آموزش حسابداری

متناسب با

تغییر نیازهای اطلاعاتی

ذینفعان بخش عمومی

آموزشهای حسابداری هم

باید همراه با

تحول و بهبود باشد

از تلقی نفت به عنوان درآمد به واگذاری دارایی، و تاکید بر طراحی و تنظیم بودجه مبتنی بر درآمد مالیاتی و بدون اتکا به نفت، کموبیش در آموزشهای حسابداری به ویژه در دوره های تحصیلات تکمیلی مورد بحث قرار می گیرد.

در حالی که در گذشته بیشتر دفترداری و حسابداری حسابهای مستقل مورد بحث قرار می گرفت و تنظیم حسابها برای رسیدگیهای دیوان محاسبات و تنظیم گزارش تفریغ بودجه مورد تاکید بود ولی بعد از اجرایی شدن نظام حسابداری تعهدی، آموزش حسابداری بخش عمومی پیچیده تر شده است.

اگرچه در زمینه کفایت توانایی مدرسان حسابداری بخش عمومی، دسترسی به منابع و کتب مناسب، و دسترسی به فناوری اطلاعات و نرم افزارهای مناسب نقاط ضعف جدی وجود دارد و اثربخشی آموزشها را تحت تاثیر قرار می دهد.

در این میان باید به نقش و تاثیر با اهمیت آقای دکتر جعفر باباجانی استاد دانشگاه علامه طباطبایی هم از حیث آموزش دانشجویان، هم از نظر تالیف کتابها و انتشار مقاله های مرتبط با حسابداری بخش عمومی و بودجه ریزی و هم از نظر حضور موثر در همایشهای معتبر حسابداری اشاره کنم.

در پایان باید اشاره کنم متناسب با تحولات محیط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی جامعه و تغییر نیازهای اطلاعاتی ذینفعان بخش عمومی، آموزشهای حسابداری هم باید همراه با تحول و بهبود باشد.

حسابداری

گزارشگری مالی در بخش عمومی چه اهدافی را دنبال می کند که در گزارشگری مالی شرکتها دیده نمی شود؟

دکتر کردستانی

تفاوت گزارشگری مالی بخش عمومی با گزارشگری مالی شرکت در بخش خصوصی را باید در تفاوت در اهداف سازمانها و تفاوت در نیازهای اطلاعاتی ذینفعان آنها جستجو کرد. دولتها با اعمال قدرت منابع مورد نیاز برای اعمال حاکمیت را از مردم دریافت می کنند. اجباری بودن مالیاتها و عوارض، ارائه خدمات عمومی در محیط انحصاری و این که شهروندان برای دریافت خدمات غیرمبادله ای دولت مانند امنیت، حق انتخاب و اختیاری ندارند، پاسخگویی در برابر مدیریت منابع عمومی را الزامی می کند. ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی، اطلاعات

خاص خودش را می طلبد.

یکی از دغدغه های شهروندان، کنترل قدرت و جلوگیری از فساد و رانت خواری و سوءاستفاده از منابع عمومی است. برای این منظور بر رعایت مقررات و قانون مداری تاکید می شود. در این زمینه قوانین مالی و محاسباتی که متناسب با تحولات محیطی به روز شده باشد و رعایت آن در عمل، تفکیک هزینه های جاری از مخارج سرمایه ای، و تنظیم بودجه بر مبنای عملکرد و در قالب فصول هزینه و مقایسه بودجه با عملکرد برای اعمال کنترل سودمند است.

از دغدغه های دیگر شهروندان بهره روری پایین بخش عمومی است. کیفیت و کمیت خدمات عمومی، پایداری مالی، مسئولیت اجتماعی، و توسعه پایدار حوزه هایی است که مردم نگران آن هستند و ارائه اطلاعات و تحلیل آن در این حوزه ها امکان ارزیابی مسئولیت مباشرتی دولتها را فراهم می سازد.

بنابراین گزارشگری مالی در بخش عمومی باید برای تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در حوزه های مورد بحث هدف گذاری شود. اگر چه برخی از نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان در شرکتهای بخش بازرگانی مشابه بخش دولتی است ولی نیاز اطلاعاتی اصلی، اطلاع از عملکرد مالی و عملیاتی شرکت در گذشته و پیش بینی عملکرد آینده شرکت برای ارزیابی سودآوری آینده و برآورد ارزش سهام شرکت است. بنابراین گزارشگری مالی این ۲ بخش تفاوت های اساسی دارد.

حسابداری

آن طور که اشاره کردید، با تغییر و تحول نظام مدیریت مالی عمومی، نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی نیز نیاز به تغییر دارد. برای پاسخگویی به تغییرات یادشده، چه تغییراتی در شایستگیهای حسابداران بخش عمومی و نظام آموزشی نیاز است؟

دکتر کردستانی

در آموزش دو رویکرد وجود دارد:

- رویکرد مبتنی بر دانش و
- رویکرد مبتنی بر شایستگی

رویکرد اول تاکیدش بر دانستن است. مطالعه تئوریه و مفاهیم، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اصول

با ذینفعان از جمله شایستگی‌هایی است که در نظام آموزشی فعلی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد.

جای انجمن حسابداران

بخش عمومی

که فعال و حرفه‌ای عمل کند

خالی است

برای تاسیس این انجمن

اقدام کردیم

ولی متأسفانه وزارت علوم

درخواست ما را رد کرد

آن چه مهم است مهارت یکپارچه ساختن این شایستگیها است. یعنی فرد همزمان بتواند هم جنبه‌های کمی و هم جنبه‌های کیفی و رفتاری تصمیم را ببیند و پیامدهای تصمیم را هم از منظر درون سازمانی و هم از منظر برون سازمانی مورد توجه قرار دهد و توانایی انتقال دانسته‌ها را داشته باشد.

نظام آموزش فعلی دانشگاه‌ها بیشتر دانش محور (Knowledge Based) هست و با نظام مبتنی بر شایستگی فاصله زیادی دارد.

به عبارت دیگر در دانشگاه مهارت‌های نرم، نظیر توانایی تحلیل، تفکر انتقادی، خلاقیت، مهارت کارکردن با گروه، توانایی حل مسئله، توانایی تعامل مثبت با دیگران و برقراری

و رویه‌ها، مقررات و قوانین مالی و محاسباتی با تاکید بر حفظکردن و موفق شدن در آزمون.

رویکرد مبتنی بر شایستگی تاکیدش بر به‌کارگیری دانسته‌ها در عمل هست؛ یعنی بر توانستن تاکید دارد. نتیجه این رویکرد آموزشی به‌کارگیری مفاهیم، استانداردها، رویه‌ها و کاربرد نظریه‌ها در عمل هست. دست‌به‌آچار بودن، کنایه‌ای از این است که فرد مهارت دارد و می‌تواند پشت کامپیوتر بنشیند و صفحه‌گسترده اکسل را باز کند و محاسباتی را انجام دهد، تحلیل کند، گزارشی تهیه کند، تفسیر کند و به ذینفعان ارائه دهد.

در رویکرد آموزشی که در حال حاضر اجرا می‌شود بیشتر تاکید بر یادگیری تکنیک‌های محاسباتی و روش‌های کمی کردن است. محاسبه ارزش فعلی جریان وجوه نقد یک مثال است. محاسبه قیمت پایه برای برگزاری یک مناقصه یک مثال دیگر است.

در رویکرد فعلی فرد حداکثر توانایی محاسبه و کمی کردن دارد. در عمل مهارت‌های دیگری لازم است تا این محاسبات و داده‌های کمی به تصمیم‌گیری کمک کند.

با فرض این که حسابدار بخش عمومی مهارت به‌کارگیری تکنیک‌های محاسباتی را دارد، برای این که نتیجه این محاسبات بتواند در تصمیم‌گیری‌ها سودمند واقع شود، فرد باید مهارت‌های دیگری داشته باشد. در نظر گرفتن جنبه‌های رفتاری تصمیم، توجه به قوانین و مقررات و امکان رعایت آن، توجه به کنترل‌های داخلی و رعایت آن، در نظر گرفتن انگیزه‌های مدیریت از تصمیم و سازگاری این تصمیم با اهداف بلندمدت سازمان، توانایی تحلیل اطلاعات، توانایی اولویت‌بندی راهکارها و ارائه تفسیر روشن از پیامدهای تصمیم، در نظر گرفتن ملاحظات فناوری، مهارت به‌کارگیری فناوری اطلاعات برای تهیه و تحلیل سناریوهای مختلف، توجه به موانع، محدودیت‌های محیطی و مقاومتها، در نظر گرفتن ملاحظات اخلاقی و مسئولیت اجتماعی و زیست‌محیطی، تحلیل ریسک تصمیم از جنبه‌های مختلف، در نظر گرفتن جنبه‌های راهبری، هماهنگی تصمیم با اهداف و استراتژیها و توانایی نوشتن گزارش و ارائه تحلیلها و تفسیرها و رهنمودها و حضور در جلسات تصمیم‌گیرندگان و توانایی برقراری ارتباط و تعامل

بعضاً دانشجوی در اولویت آخر خود پذیرفته شده است و انتخاب اول دانشجو و علاقه وی حوزه دیگری است. از این فرد نمی‌توان به سادگی حسابدار شایسته‌ای تربیت کرد. به هر صورت، برای این‌که نظام آموزشی اصلاح شود و مبتنی بر شایستگی آموزش دهد، یعنی دانستن با توانستن

باید به نقش و تاثیر با اهمیت

آقای دکتر جعفر باباجانی

در توسعه حسابداری بخش عمومی

اشاره کرد

همراه شود، لازم است شایستگیهای مدیران دانشگاهی، کارکنان دانشگاهی و استادان رشته حسابداری بهبود یابد و حرکت در این مسیر نیازمند توجه وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و حمایت وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر دستگاه‌های مرتبط است.

سازمان

بخش دولتی در بعضی از کشورها در جذب و نگهداری حسابداران با استعداد و شایسته موفق بوده‌اند. بخش دولتی در ایران برای بالا بردن جذابیت خود و موفقیت در نگهداری حسابداران، چه سیاستهایی را باید دنبال کند؟

دکتر کردستانی

بخش عمومی برای اینکه بتواند حسابداران شایسته خود را حفظ کند باید نظام جامع «جذب، نگهداری و ارتقای منابع انسانی» داشته باشد. وقتی افراد شایسته‌ای با توان بالا جذب شوند و از طریق آموزشهای مستمر شایستگیهای آنها در طول

ارتباط موثر، مهارتهای نوشتاری و گفتاری، حضور در جمع و انتقال پیام و برقراری ارتباط با عموم، مدیریت زمان و جسارت تصمیم‌گیری و هدایت و رهبری که مجموعه‌ای از «مهارتهای نرم» را تشکیل می‌دهند کمتر آموزش داده می‌شود. برای عبور از این وضعیت و آموزش حسابداران با شایستگیهای مورد نیاز محیط تصمیم‌گیری امروز سازمانها، لازم است اصلاحاتی در حوزه آموزشهای دانشگاهی صورت گیرد.

اصلاح نظام آموزشی حسابداری از جمله حسابداری بخش عمومی نیازمند انجام اصلاحات زیر است:

- ۱- تجدیدنظر در برنامه آموزشی- محتوای آموزشی نیازمند اصلاح است.
- ۲- تجدیدنظر در شیوه‌های تدریس- روشهای تدریس نیازمند بازنگری است.
- ۳- تجدیدنظر در شیوه‌های جذب دانشجویان.

تحولات محیط فعالیت سازمانهای دولتی، تغییر نظام حکمرانی سازمانی، تغییر شیوه‌های کنترل سازمانی، تحولات اجتماعی و فرهنگی جامعه، رشد میزان آگاهی و مطالبه‌گری شهروندان و ذینفعان بخش عمومی، نیاز به شفافیت، گزارشگری یکپارچه، گزارشگری پایداری، شناخت کلان داده‌ها و نحوه استفاده از آن، تعاملات جهانی، بروی سپاری خدمات در داخل کشور و خارج از کشور، توجه به تکنولوژی دیجیتال و استفاده از شبکه‌ها و یکپارچه‌سازی سامانه‌ها، شناخت محیط کسب‌وکار و فعالیت سازمانها، از جمله مباحثی است که باید در سرفصلهای درسی برنامه‌های آموزش حسابداری در نظر گرفته شود.

از نظر شیوه تدریس، حرکت از روشهای آموزش مبتنی بر سخنرانی به آموزشهای کارگاهی، آزمایشگاهی و کلینیکال که مستلزم آمادگی استادان و مدرسان و حمایت نهادهای فرادستی است برای افزایش شایستگیهای حسابداران ضروری است. تحلیل افته‌ها و مطالعات موردی و انجام پژوهشهای اصیل و کاربردی هم باید در دستور کار قرار گیرد. وجود برنامه آموزشی مناسب و دسترسی به مدرسان با شایستگی بالا و حمایت نهادی از این برنامه‌ها بدون حضور دانشجویان مستعد و با انگیزه منجر به تربیت حسابداران با مهارت بالا، نمی‌شود. شیوه جذب دانشجویان در حال حاضر به‌گونه‌ای است که

افراد شرکت‌کننده انگیزه‌ای برای یادگیری ندارند و بیشتر برای رفع تکلیف شرکت می‌کنند. در صورتی که اگر ارزیابی صورت گیرد و افراد بر حسب میزان مهارت‌ها و شایستگی‌ها رتبه‌بندی شوند، آموزش‌های مهارتی اثربخش‌تر می‌شود. البته مهارت‌ها باید عملی شود و مدیران باید بسیاری از وظایف خودشان را به کارشناسان محول کنند و خودشان به مسائل مهم‌تر بپردازند، در این صورت انگیزه لازم برای ارتقای شایستگی‌ها پیدا می‌شود.

بنابراین برای توسعه حسابداری بخش عمومی باید هم برنامه‌های آموزشی دانشگاهی اصلاح شود و هم حمایت لازم برای تالیف کتب و منابع درسی ارزشمند صورت گیرد. برنامه‌های بازآموزی برای استادان حسابداری بخش عمومی اجرا شود. برای دستیابی به این اهداف نهادسازی لازم است. همگرایی حسابداران بخش عمومی و راهبری برنامه توسعه حسابداری بخش عمومی برای ارتقای حرفه حسابداری بخش عمومی در طول یک دوره میان‌مدت و بلندمدت ضروری است و در این زمینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی می‌توانند با همفکری دانشگاهیان نقش موثری را ایفا کنند.

سپاس

گفتگوی تامل‌برانگیز شما نکات زیادی دارد که توجه به آنها برای توسعه حسابداری بخش عمومی می‌تواند سودمند باشد و موثر واقع شود. امیدواریم نکات طرح‌شده در این گفتگو توجه مسئولان مربوط را جلب کند. از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم.



پانوشته‌ها:

- 1- Public Management (PM)
- 2- New Public Management (NPM)
- 3- Public Financial Management (PFM)
- 4- New Public Financial Management (NPFM)
- 5- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)
- 6- (Knowledge Based Education)
- 7- (Competency Based Education)

زمان حفظ شود، در کنار وجود یک نظام ارزیابی عملکرد انگیزشی، می‌توان انتظار داشت حسابداران در ایفای نقش خود و کمک به مدیریت در تصمیم‌گیری‌ها موفق‌تر باشند.

نظام ارزیابی عملکرد باید بتواند بین نیروهای ماهر و غیرماهر تفاوت قائل شود و مسیر ارتقای شغلی افراد روشن باشد، و چرخش کارکنان وجود داشته باشد تا افراد مهارت‌ها و تجربیات مختلفی را کسب کنند.

فاصله پرداخت‌های بخش عمومی برای حسابداران شایسته با بخش خصوصی باید کم شود. نیروهایی که مهارت و شایستگی بالایی دارند باید دیده شوند و انجام این مهم تا حدود زیادی بستگی به این دارد که مدیریت بخش عمومی در سطوح میانی و عملیاتی حرفه‌ای شود. لازم به ذکر است نیروی ضعیف جذب‌شده را نمی‌توان با آموزش مهارتی جبران کرد.

سپاس

چگونه می‌توان سازوکارهای آموزش‌های مستمر حرفه‌ای در بخش عمومی را اثربخش ساخت؟

دکتر کردستانی

آموزش‌های دانشگاهی مهارت‌های پایه برای ورود به حرفه و اشتغال در سازمان‌های بخش عمومی را فراهم می‌سازد. استمرار در ارائه آموزش‌های مورد نیاز است که می‌تواند مهارت‌ها و شایستگی‌های متناسب با تحولات اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی ایجاد کند.

یکی از راه‌کارها برای ارائه آموزش‌های مستمر نهادسازی است. در اکثر کشورها نهادهای حرفه‌ای مسئولیت ارتقای شایستگی‌های حسابداران از طریق برنامه‌های آموزشی کوتاه‌مدت را برعهده می‌گیرند. جای یک انجمن حسابداران بخش عمومی که فعال و حرفه‌ای عمل کند خالی است. ما برای تاسیس این انجمن اقدام کردیم ولی متأسفانه همکاران ما در وزارت علوم درخواست ما را رد کردند.

آموزش‌های مهارتی معمولاً توسط نهادهای حرفه‌ای ارائه می‌شود. برای حسابداران شاغل باید طرح ارزیابی شایستگی وجود داشته باشد، آموزش‌هایی ارائه شود، آزمون‌هایی برگزار شود، رتبه‌بندی و اعتباربخشی صورت گیرد و رتبه شایستگی افراد در جبران خدمات آنها تاثیر داشته باشد.

در برخی از دوره‌های آموزشی که اکنون برگزار می‌شود،