

میزگرد

بررسی چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

در حسابداری دولتی، کسب سود هدف پایانی نیست بلکه انتهای این جاده «پاسخگویی» است که از طریق صورتهای مالی متفاوت از حسابداری بازرگانی باید برآورده گردد. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در حال حاضر، بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریح بودجه صورت می‌گیرد. با این وجود، لازم است گزارشهای مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاههای اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود. مبنای تهیه این گزارشهای مالی باید استانداردهای حسابداری بخش عمومی باشد که تاکنون تعداد ۱۸ استاندارد تدوین و لازم‌الاجرا گردیده است.

بر اساس بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی (۲) دولت، وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و دیگر دستگاههای اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلفند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای بخش عمومی مصوب سازمان حسابرسی در چارچوب دستورالعملهای حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند.

در خصوص پیاده‌سازی و اجرای استانداردهای مذکور، چالشهایی وجود دارد. اولین چالش به جایگزینی مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی و نیمه‌تعهدی در حسابداری بخش عمومی مربوط است. مقاومت نیروی کار مالی که قرار است سیستمی که با آن عادت کرده را کنار گذاشته و تغییر به مبنای تعهدی را بپذیرد و یا کمبود نیروی متخصص از یک سو و کاستیهای موجود در زیرساختهای بخش تولید نرم‌افزارهای مالی در این فرایند انتقال از سوی دیگر، از جمله این چالشها است. یک چالش مهم که استانداردهای حسابداری بخش خصوصی کمتر با آن برخورد دارد، لزوم هماهنگی استانداردهای بخش عمومی با طیفی از قوانین مالی و محاسباتی نظیر قانون بودجه، قانون محاسبات عمومی، قانون تنظیم مقررات مالی دولت و غیره است.

لازم‌الاجرا شدن استانداردهای بخش عمومی، بار گزارشگری مالی نهادهای دولتی را مضاعف کرده است. قبل از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با هدف تهیه صورت عملکرد سالانه بودجه کل کشور به بهترین و ساده‌ترین شکل، دستورالعملهایی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تدوین می‌گردید. اکنون این واحدهای گزارشگر باید هم طبق دستورالعملهای وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای تهیه صورتحساب عملکرد سالانه کل کشور رفتار کرده و هم استانداردهای حسابداری بخش عمومی و صورتهای مالی الزامی شده توسط این استانداردها را تهیه نمایند.

با هدف برخورد کردن خوانندگان مجله از نظرها و دیدگاههای صاحب‌نظران این حوزه و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، میزگرد این شماره از مجله حسابرسی به موضوع چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اختصاص یافت. صاحب‌نظران شرکت‌کننده در این میزگرد، به پرسشهای مطرح شده پاسخ می‌دهند؛

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب الفبا عبارتند از:

اصغر صمدی

مدیرکل امور مالی و ذیحسابی
وزارت راه و شهرسازی



دکتر مهرداد جباری

مدیرکل گزارشگری مالی و حسابداری
بخش عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی



دکتر سلام عبداله‌زاده

مدیرکل رسیدگی و بررسیهای فنی امور
اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور



دکتر رضا نظری

عضو شورای مدیریت مجله حسابرس



✓ دکتر نظری

از این‌که دعوت مجله را پذیرفتید، سپاسگزارم. به‌دلیل مسایل کرونا، مدت‌ها تشکیل میزگرد میسر نبود و این اولین میزگرد است که پس از همه‌گیری بیماری کرونا تشکیل می‌شود. موضوع میزگرد در خصوص چالشهای اجرا و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. امیدوارم مباحث میزگرد ضمن طرح چالشهای اجرای مبنای تعهدی و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، رهنمودهایی برای گزارشگری مالی در بخش عمومی را ارائه کند. گفتگو را با طرح اولین سوال آغاز می‌کنیم. میزان پیشرفت و گذار به حسابداری تعهدی بعد از گذشت بیش از ۸ سال از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تغییر به‌مبنای تعهدی چگونه است. ارزیابی شما از پیشرفت به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی که در راستای پاسخگویی و شفافیت گزارشگری چیست؟

✓ دکتر جباری

من هم عرض سلام و ادب و خدقوت دارم و تشکر می‌کنم از بابت برگزاری این جلسه و دغدغه‌ای که درخصوص بخش عمومی دارید. اهمیت بخش عمومی مشخص است و حوزه اثرگذاری بخش عمومی در اقتصاد کلان کشور بر کسی پوشیده نیست، به‌همین دلیل، من فکر می‌کنم در حسابداری هم بخش عمومی جایگاه ویژه‌ای دارد. خوب اشاره فرمودید؛ به‌تقریب بیش از ۸ سال است (از سال ۱۳۹۴) که حسابداری

بخش عمومی با رویکرد تعهدی الزامی شده است که البته دغدغه‌مندان حرفه، قبل از این پیگیر تغییر رویکردها بوده‌اند. فکر می‌کنم در سال ۱۳۸۸ کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی شکل گرفت. در واقع، کمیته اصلی و به‌دنبال آن کمیته فرعی شکل گرفت، تا این‌که سال ۱۳۹۳ احساس شد که با توجه به تدوین و تصویب برخی از استانداردهای اصلی، می‌توان به تدریج پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی را آغاز کرد. استحضار دارید که در گذشته نه‌چندان دور، سیستم حسابداری بخش عمومی نقدی بود و استخراج تراز حساب دستگاه اجرایی خیلی کار ساده‌ای بود؛ چند حساب ساده مانند بانک، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب، هزینه و ... وجود داشت. از سال ۸۲-۸۱، استفاده از نظام آمارهای مالی دولت (GFS) الزامی گردید و بخشی از طبقه‌بندیها تغییر یافت. سرفصل داراییها ایجاد شد و در واقع حالت نیمه‌تعهدی در حسابداری بخش عمومی ایجاد شد. ولی این امر کافی نبود؛ چون درآمدها و هزینه‌ها به‌صورت تعهدی شناسایی نمی‌شد؛ موانع و مشکلات نیز متعدد بود؛ ازجمله قوانین ما براساس حسابداری نقدی بود. به‌عنوان نمونه، تعریفی که از هزینه در قانون محاسبات عمومی داریم، به کلمه پرداخت اشاره می‌کند. با ظهور اولین استانداردها حرکت به سمت حسابداری تعهدی آغاز شد که از سال ۱۳۹۴ نظام حسابداری بخش عمومی ابلاغ و لازم‌الاجرا گردید. به‌واقع من می‌توانم بگویم عاملی که بیشترین اثر را در پیشبرد حسابداری تعهدی داشته تا همین نقطه‌ای که اکنون قرار داریم همکاری صمیمانه و جدی سازمان حسابرسی، خزانه‌داری کل کشور و

دیوان محاسبات کشور بوده است. خزانه‌داری کل کشور هم متشکل از ستاد خزانه‌داری کل کشور و ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی است. بنده از نزدیک شاهد کار در شرایط دشوار همکاران ذیحساب بوده‌ام؛ چرا که در ابتدا ابزار کافی، نرم‌افزارهای مناسب و... وجود نداشت. خوب به این موضوع می‌توان فرهنگ و فرایندهای سازمانی را نیز اضافه کرد. به هر حال، مجموعه اقدامهای انجام شده و هم‌افزایی ایجاد شده توسط سه دستگاه اصلی که به آن‌ها اشاره شد، باعث گردید حرکتها انجام و به این نقطه‌ای که اکنون هستیم، برسیم.

فرمودید که حسابداری تعهدی در بخش عمومی چه مقدار پیشرفت داشته و اکنون در چه نقطه‌ای قرار دارد؟ خوشبختانه روند به نسبت خوبی داشته است. بخش مهمی از مسیر طی شده است اما با نقطه مطلوب فاصله داریم که عرض خواهیم کرد. بیان شد که زمانی حسابهای ما از چند قلم تشکیل می‌شد؛ بانک، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب، هزینه و چند حساب جانبی مثل تضمین‌ها، ثبتهای بودجه‌ای و... در اصل ما در گذشته حساب تفصیلی چندانی نداشتیم؛ چیزی به نام حساب تفصیلی که به ریز اشخاص نگهداری شود، وجود نداشت. اما اکنون در چه نقطه‌ای قرار داریم؟ در حال حاضر ما به تقریب می‌توانیم بگوییم که هزینه‌ها دارد تعهدی شناسایی می‌شود، آسیب داریم، نقاط آسیب و منشاء آن هم جای بحث دارد که اگر فرصت شد، خواهیم گفت. در بحث ثبت رویدادهای مالی در حال حاضر، هزینه‌ها به تقریب به شرایط مناسبی رسیده ولی در هزینه‌های برآوردی به عنوان مثال در هزینه‌های مربوط به ذخایر، مشکل داریم. راجع به شناسایی تعهدی درآمدها مشکل داریم. در خصوص شناسایی بدهیها به طور نسبی با توجه به پی‌گیریها و اقدامهای خوب خزانه‌داری کل کشور نتایج به نسبت قابل قبولی حاصل گردید. سعی شد داراییها هم به نحو مناسبی شناسایی شود و در واقع تا حدودی انجام شد. در بخش داراییها در خصوص داراییهایی که قبل از سال ۸۱ و ۸۰ تحصیل شده، که در واقع در دفاتر ثبت نشده بود، فقط در برخی موارد به لحاظ آماری در دستگاه اجرایی موجود است ولی در عمل در خصوص تمامیت آن ابهام وجود دارد. خوب این داراییها نیازمند فرایند ارزشگذاری است. استحضار دارید که ارزشگذاری داراییها، به طور کلی هزینه‌بر است؛ لذا خزانه‌داری کل کشور برای تسهیل و نیز کاهش

هزینه‌ها و اجرایی شدن موضوع، شیوه‌نامه‌ای را تدوین و ابلاغ کرد؛ دستگاه‌های اجرایی هم استقبال کردند و البته برخی هم هنوز مشکل دارند.

در حال حاضر نسبت به قبل از سال ۱۳۹۴، اتفاقیهای خیلی خوبی تحقق یافته است. اکنون ما در دستگاه‌های اجرایی صورتهای مالی داریم که تا قبل از آن زمان، ما صورتهای مالی در دستگاه‌ها نداشتیم. گزارش مالی اصلی دستگاه‌های اجرایی به مرجع قانونی، صورت حساب دریافت و پرداخت بود. ولی از سال ۱۳۹۴ به بعد، تهیه صورتهای مالی مورد تاکید قرار گرفت؛ اگر چه در سالهای اولیه خیلی شکل ابتدایی داشت. برای مثال ما با صورتهای مالی روبرو بودیم که فاقد حساب ذخیره مزایای پایان خدمت بود، در برخی موارد استهلاک محاسبه نشده بود (به رغم تاکید استاندارد) ولی به مرور ایجاد شد. به نظر بنده، مهمترین عامل تحرک در افزایش سرعت فرایندهای بهبود در زمان کنونی، حسابرسی است. واحدهایی که دارای حسابرسی مستقل برای صورتهای مالی خود هستند از روند بهبود مناسب‌تری برخوردارند. اگر بخواهم مطالب خود را در این بخش جمع‌بندی کنم، باید بگویم که نسبت به سال ۱۳۹۴ خیلی تغییر و پیشرفت داشتیم ولی تصور بر این است که هنوز مسیر زیادی پیش‌رو داریم که به امید خدا با کمک همه عوامل اثرگذار، ادامه مسیر هم به خوبی طی خواهد شد.

✓ **دکتر نظری**

جناب آقای صمدی جناب‌عالی بفرمایید که در وزارت راه و شهرسازی بعد از گذشت این سالها در به‌کارگیری استانداردها وضعیت چگونه است و این گذر به حسابداری تعهدی آیا توانسته در راستای پاسخگویی قدمهای مثبتی بردارد یا خیر؟

✓ **صمدی**

بنده هم عرض سلام دارم و تشکر می‌کنم که مجله حسابرس در واقع به موضوع با اهمیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته است. پیش از این، هر فعالیت مالی که در دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شد چون سرفصلها خیلی محدود بود، هر چه که خریداری می‌کردیم به عنوان هزینه شناسایی و ثبت می‌شد و هیچ‌گونه دارایی و ذخیره‌ای ثبت نمی‌گردید. صورتهای مالی نداشتیم و صورت حساب دریافت و پرداخت به خزانه و دستگاه‌های نظارتی و به اداره کل تمرکز و تلفیق، ارائه

که ای کاش وزارت اقتصاد ورود می‌کرد و یک نرم‌افزار حسابداری واحد بر اساس استانداردهای بخش عمومی برای بخش عمومی طراحی می‌شد. بارها فرمودند که ما نمی‌خواستیم بحث انحصار پیش بیاید. شاید آن بحث انحصار را ایجاد نکردیم ولی ذیحساب در هر دستگاهی با تنوع نرم‌افزاری مواجه می‌شود.

وجود تغییرهای فراوان در دستگاه‌های اجرایی اعم از ذیحساب، نیروی انسانی، نرم‌افزار به‌عنوان چالش جدی به چشم می‌خورد.

✓ دکتر نظری

جناب دکتر عبدالله‌زاده، ارزیابی شما از پیشرفت به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در این مدت چیست؟

✓ دکتر عبدالله‌زاده

ضمن عرض سلام و ادب خدمت شما و مهمانان محترمتان و تشکر بابت دعوت و برگزاری این جلسه.

مقدمه‌ای حضورتان عرض می‌کنم: قبل از اجرای هر فرایندی باید زیرساخت برای آن وجود داشته باشد. ما زمانی‌که می‌خواهیم یک نهال را بکاریم بی‌تردید باید آن نهال با محیطی که قرار است در آن کاشته شود، همخوانی داشته و سازگار باشد. زیرساختش هم این است که خاک خوب، هوای مطلوب و آبیاری کافی داشته باشیم. انتظار این‌که این نهال بعد از یکسال به ثمر بنشیند، انتظار معقولی نیست. در چند سال اول فقط انتظار رشد وجود دارد تا به بلوغ برسد و پس از آن است که می‌توان انتظار ثمر داشت. در تمام این مدت هم باید پایش بشود تا ثمرش دارای بهترین کیفیت باشد.

برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز چنین حالتی را داریم. ابتدا باید بدانیم آیا اجرای این استانداردها با محیط حسابداری کشور ما سازگار است؟ تا قبل از اجرای این استانداردها از مبنای نقدی و نیمه‌تعهدی استفاده می‌شد. پیش‌نیاز اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اجرای حسابداری تعهدی بود که از سالها قبل با توجه به الزامهای قانونی، فعالیتها برای اجرای آن آغاز شده بود. در راستای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، نظام حسابداری بخش عمومی در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور تهیه و برای اجرا از ابتدای سال ۱۳۹۴ ابلاغ شد. پس یکی

باید بگوییم که نسبت به

سال ۱۳۹۴ خیلی تغییر و

پیشرفت داشتیم ولی هنوز

مسیر زیادی پیش‌رو داریم



می‌شد. حتی اسم اداره کل ذیربط در وزارت اقتصاد و دارایی که حالا صورتهای مالی را دریافت می‌نماید، به اسم اداره کل تمرکز و تلفیق بود. با زحماتی که دکتر اکرمی و سایر عزیزان داشتند، نام این اداره‌کل در خزانه‌داری کل کشور به اداره کل گزارشگری مالی حسابداری بخش عمومی تغییر یافت. اینها کارهایی بود که به هر حال از سالهای قبل اجرا شد و خدا را شکر الان در نقطه‌ای ایستاده‌ایم که می‌توانیم بگوییم نسبت به سالهای قبل خیلی جلوتریم. به نظر من، شرکتهای دولتی که حسابرس دارند و حسابرسی می‌شوند از جمله سازمان حسابرسی، چون اینجانب در شرکت دولتی هم بوده‌ام و آنجا سازمان حسابرسی مستقر بود، خیلی کارها نظام‌مندتر بود. در دستگاه‌ها ذیحساب به‌تنهایی نماینده وزارت اقتصاد و مجری قانون در دستگاه و ناظر حین خرج است. ما چند ناظر داریم. ناظر حین خرج که ذیحساب است و ناظر بعد از خرج که دیوان محاسبات کل کشور است. سازمان حسابرسی حرفش خیلی در دستگاه‌ها شنونده دارد. وقتی سازمان حسابرسی کار حسابرسی انجام می‌دهد و حرفی را که ذیحساب دارد بارها می‌گوید و قبول نمی‌کنند را بیان می‌کند و در بندهای گزارشش می‌آورد، تمام ستونهای آن دستگاه به لرزه می‌افتد که این بند باید حل شود. به نظر من، جایش در دستگاه‌ها و وزارتخانه‌ها خالی است.

ما در وزارت راه بحث چالشهای متعددی از جمله نرم‌افزار، سخت‌افزار و نیروی انسانی متخصص داریم. در چند جلسه خدمت آقای اکرمی خزانه‌دار کل کشور خواش کردیم



آیا گذار به حسابداری تعهدی

توانسته است در راستای

پاسخگویی قدمهای

مثبتی بردارد

معطوف کرده اند که این موضوع باعث جلوگیری از تحولی بزرگ در این بخش بوده است.

همچنین نظام حسابداری تعهدی به خصوص ثبتهای حسابداری به تازگی مورد استفاده قرار گرفته که آزمایشی بوده و نیاز به آزمون و خطا دارد و طی سالهای اخیر هم دیدیم که به طور مداوم دچار تغییر و اصلاح شده است.

با توجه به دامنه وسیع استانداردها، به قاعده نباید انتظار داشته باشیم که موضوع اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی که سالها مغفول مانده، در یک مدت زمان کوتاه به نتایج دلخواه برسد و باید برای آن گامهای پیاده سازی در نظر گرفته شود و مراحل آن تعیین شود و پله پله به نقطه نهایی و اهدافی که قانون گذار و تدوین کنندگان استانداردها داشته است، برسیم.

اگر چه با فراهم شدن زمینه برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و به ویژه دستورالعمل تدوین شده، نظام مالی بخش عمومی از منظر یکپارچگی اطلاعاتی بسیار مطلوب تر از قبل شده است و با انجام آموزشهای لازم به کارکنان و طراحی و اصلاح نرم افزارهای مالی متناسب با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در پذیرش این موضوع از سوی سازمانها گامهای خوبی در این خصوص برداشته شده، ولی با توجه به دوره ۸ ساله انتظار، پیشرفت در این زمینه کمتر بوده است و هنوز به هدف نهایی نرسیده ایم و به نظر طبیعی هم می باشد. امیدوارم رسیدن به نقطه اصلی سریعتر میسر بشود. به هر حال به دلیل نبود دانش کافی و آموزش مناسب

از مهمترین زیرساختهای استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی فراهم شد. حالا می خواهیم این استانداردها را پیاده سازی کنیم. بر اساس ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) وزارتخانه ها، موسسات دولتی و سایر دستگاه های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف شدند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور که توسط سازمان حسابرسی تدوین شده، در چارچوب دستورالعملهای حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی و بر مبنای حسابداری تعهدی، تهیه کنند. زمان بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی نیز حداکثر ظرف مدت سه سال از تصویب آیین نامه اجرایی تعیین و این آیین نامه در پایان سال ۱۳۹۵ تصویب شد. حالا هدفمان از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟ به قطع، ارائه بالاترین سطح از پاسخگویی عمومی. پاسخگویی عمومی در زمان آغاز اجرای استانداردها چگونه بوده است؟ آیا الزامی برای پاسخگویی عمومی وجود داشته است؟ آیا این فرهنگ در نظام اداری کشور نهادینه شده است؟ با اطمینان، جواب خیر است و طی سالهای گذشته، مسئولیت پاسخگویی در سطح پایینی بوده است. پس امکان اینکه مقاومتهایی از سوی سازمانها و مدیران در برابر این تحول وجود داشته باشد، دور از ذهن نیست. البته انتظاری هم غیر از این وجود ندارد.

این را هم می دانیم که بدنه کارشناسی و به خصوص کارشناسان مالی هستند که باید استانداردها را اجرا نمایند. به غیر از این که این نظام حسابداری خودش دارای پیچیدگی و دشواریهای خاص هست، کارشناسان هم تاکنون با این موضوع درگیر نبوده اند و به طور طبیعی شناختی هم از آن ندارند و هیچ آموزشی در این خصوص ندیده اند.

از طرف دیگر، ابزار گزارشگری ما که همان نرم افزارها هستند، چون به یکباره تصمیم بر اجرای نظام حسابداری تعهدی شد، با سیستم جدید مطابقت نداشتند.

البته از سال ابتدای اجرای حسابداری تعهدی در کنار تدوین استانداردهای حسابداری، دستورالعمل حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی نیز تدوین و منتشر گردید و کارکنان به طور عمده تمرکز خود را به بهره برداری از دستورالعمل مذکور بدون توجه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی،

اسمش شرکت است ولی واقعیت این است که دارند یک بخش از فعالیتهای حاکمیتی دولت را انجام می‌دهند. در کمیته فنی و کمیته اصلی استانداردهای حسابداری نیز به تکرار راجع به برخی از آن‌ها مذاکره و صحبت شده است.

معیارهای شفاف واحد گزارشگر بخش عمومی باید شفاف‌تر شود. ببینید، یک تفکر متداول در بخش عمومی آن است که قوانین و مقررات ارجح بر استانداردهای حسابداری است؛ من نمی‌خواهم صحنه بگذارم یا رد کنم، می‌خواهم از وجود این دیدگاه صحبت کنم. لذا اغلب دست‌اندرکاران در بخش اجرا، همواره دغدغه‌شان رعایت قانون است. اگر استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات هم‌راستا نباشند، اولویت اول قانون است. وقتی می‌گوییم نهاد عمومی غیردولتی، به‌طور عمده شهرداریها در ذهن متبادر می‌شود. شهرداری بخش عمومی محسوب می‌شود. در همه جای دنیا به‌عنوان دولت محلی شناخته شده و به وظایف خود عمل می‌کند و باید گزارش خود را طبق استانداردهای بخش عمومی ارائه دهد. خزانه‌داری کل کشور خیلی تلاش کرد تا گزارش یکپارچه از شهرداریها اخذ کند. در حال حاضر، به‌نظر می‌رسد گزارشهایی که توسط این دسته از واحدهای گزارشگر طبق استانداردهای بخش عمومی به خزانه‌داری کل کشور ارائه می‌شود، فقط گزارش منابع بودجه‌ای آن‌هاست که قطعیت آن تنها پس از انجام حسابرسی تعیین خواهد شد. من در این گفت‌وگو از واژه حسابرسی زیاد استفاده خواهم کرد چون به‌نظر من، محرک اصلی پیشرفت حسابداری تعهدی در بخش عمومی، حسابرسی است. همانگونه که بیان شد، حسابرسی روشن می‌کند که گزارش مالی ارائه‌شده توسط شهرداریها تنها شامل منابع و مصارف بودجه‌ای است یا دربرگیرنده همه رویدادهای مالی شهرداری، به‌عنوان یک واحد گزارشگر است؛ ولی استاندارد واحد گزارشگر را تعریف کرده است. در مفاهیم نظری به‌خوبی مطرح شده که چه کسی یا چه واحدی باید گزارش بدهد؟ گزارش را به چه شکلی ارائه کند؟ و کیفیت گزارش به چه صورت باشد؟ این موارد در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی آمده ولی این‌که تمکین می‌شود یا نمی‌شود را حسابرسی مشخص می‌کند.

یک نکته دیگر این است که اگر می‌خواهیم دامنه شمول بخش عمومی را اصلاح کنیم، تقسیم‌بندی بودجه هم باید

و همچنین تمرکز دستگاه‌ها بر دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی، به‌لحاظ عملی تحولی به میزان مورد نظر محقق نگردیده است.

یکی از دلایل این موضوع هم می‌تواند متنوع بودن اهداف فعالیتهای دستگاه‌های اجرایی نسبت به بخش خصوصی باشد. در بخش خصوصی فقط افزایش ثروت سهامداران مدنظر می‌باشد، ولی گزارشگری در بخش دولتی از لحاظ ماهیت فعالیت دستگاه مقداری فرایند را سخت می‌نماید.

این موضوع را هم در نظر داشته باشیم که کشورهای پیشرو در اجرای استانداردها در سطح بین‌المللی، سالهای زیادی را درگیر اجرای استانداردها بوده‌اند و حتی یک دهه برای اجرای این موضوع زمان صرف کرده‌اند.

✓ دکتر نظری

به هر حال این تلاشها و زحمات باید منجر به گزارشگری مالی شود. در این راستا لازم است مفهوم بخش عمومی تعریف شود. آیا بخش عمومی فقط وزارتخانه است یا دستگاه‌های پایین‌دستی؟ تا زمانی که تعریف بخش عمومی شفاف نشود، محتوای گزارش نهایی را نمی‌توان مشخص کرد.

✓ دکتر جباری

واقعیت این است که تا حدودی در این موضوع مشکل داریم؛ یعنی در تعریف واحدهای بخش عمومی که خاکش و مرز مشخصی تعیین و بگوییم چه واحدهایی شامل آن هستند. وضعیت بعضی از واحدها به‌طور کامل و دقیق مشخص است. به‌طور مثال همه می‌دانیم که یک وزارتخانه، یک واحد بخش عمومی است. موسسه دولتی هم بخش عمومی است. اما وقتی به شرکت دولتی و یا به نهاد عمومی غیردولتی که برخورد می‌کنیم، سوال ایجاد می‌شود. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، در برخی موارد می‌گوید که دولت محلی یا دولت مرکزی، شرکتهای دولتی را با صراحت بخش عمومی می‌داند اما در کشور ما تنوع دستگاه‌های اجرایی و تنوع قانونهای حاکم بر آنها هم یک مسئله است. در وزارتخانه‌ها هم حالت کلی مشخص است ولی یک شرکت دولتی در کنار منابع عمومی، منابع حاصل از درآمد داخلی خود را نیز دارد و درخصوص آن منابع مدعی می‌شود که این را نباید در بخش عمومی گزارش نماییم. ما شرکتهای دولتی داریم که

همچنین، فقدان نیروی متخصص و عدم آموزش و نبود بودجه کافی در اجرای تغییرها و دستورالعملهای ابلاغی، از دیگر چالشهای دستگاههای اجرایی می باشد.

✓ دکتر عبدالله زاده

در بحث تعاریف، ملاک ما برای رسیدگی به عنوان حسابرس تعاریف ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت است. اما موضوعهایی که در امر حسابرسی بیشتر با آنها برخورد داریم، مربوط به کامل بودن ارائه اقلام، ارزشیابی و صحت محاسبات و نحوه ارائه و افشاء است. در موارد متعددی در خصوص داراییها مشاهده شده است که اقلامی وجود دارد که در صورتهای مالی ثبت نگردیده است. در مورد داراییهای ثابت، عمده این موضوع به ارزش گذاری آنها برمی گردد؛ چون نحوه ارزش گذاریها با دستورالعمل خاصی انجام می شد که برای دستگاههای اجرایی هم هزینه بر است و به دلیل محدود بودن منابع مالی، صرف هزینه جهت انجام کارشناسی برای تعیین ارزش گذاری داراییهای ثابت با مشکلاتی مواجه شده است. از طرفی با توجه به عدم شناسایی این داراییها، شناسایی استهلاک نیز برای آنها انجام نمی گیرد. البته به طور کل موضوع هزینه استهلاک یکی از موضوعهای چالش برانگیز در مورد استانداردهای بخش عمومی می باشد که در مواردی هم که داراییها شناسایی شده اند استهلاک آنها به طور معمول به درستی افشا نگردیده است. در خصوص داراییهای نامشهود هم موارد متعددی وجود دارد که به دلیل ناملموس بودن و حجم بالا و تعدد و تکثرشان، در صورتهای مالی منعکس نشده اند. گاهی هم دستگاههای اجرایی با توجه به وجود دعاوی، بخشی از داراییهایشان را به رغم وجود مالکیت شناسایی نکرده اند. در بحث رسیدگی به درآمدهای دستگاههای اجرایی هم از نظر کامل بودن هم از نظر صحت ارزشیابی و صحت محاسبات و نحوه افشا، موارد متعددی از عدم رعایت مشاهده می گردد. در خصوص تعهدهای دستگاههای اجرایی با توجه به کنترلهای بیشتر و این که در گذشته و نظام حسابداری نقدی به دلیل این که تا زمان پرداخت برای آنها ثبتی انجام نمی شد، حساسیت بیشتری وجود دارد و به طور معمول با مشکلات کمتری روبرو هستیم. تمرکز رسیدگی بیشتر در بحث ارزشیابی و صحت محاسبات و به ویژه در صورت وضعیتهای طرحهای تملک دارایی سرمایه ای و قراردادهای آنها است. با توجه به این که

اصلاح شود. بخشی از بودجه، بودجه عمومی نام دارد، بودجه کل کشور واژه کلی تری است که با اضافه شدن شرکتهای دولتی و... به بودجه عمومی شکل می گیرد. لذا وقتی اشاره به بودجه عمومی می شود، برخی شرکتهای و نهادهای عمومی غیردولتی مدعی می شوند که شامل آن واحدها نمی شود. البته نظر کارشناسی خودم این است که ما واژه ای به نام **وجوه عمومی** داریم که تعریفش فراتر از بودجه عمومی و بودجه کل کشور است. وجوه عمومی طبق قانون شامل هر وجهی (نقدینهای) است که در هر دستگاه اجرایی، در هر واحد بخش عمومی وجود دارد؛ اگر چه خودش کسب کرده باشد، یا از دولت اخذ کرده باشد، یا حتی کمکی که اشخاص حقیقی یا حقوقی برای امور عام المنفعه به برخی نهادهای عمومی اعطا می کنند، وجوه عمومی است. و جایی که **وجوه عمومی وجود دارد، باید گزارشهای مالی مرتبط با واحدهای گزارشگر بخش عمومی ارائه شود.** من فکر می کنم با توجه به بررسیهای کارشناسی در خزانه داری کل کشور و سازمان حسابرسی در خصوص تجربه موفق برخی کشورها در این زمینه، همه واحدهای بخش عمومی باید در صورتهای مالی تلفیقی بخش عمومی (حاکمیت) لحاظ شوند.

✓ دکتر نظری

جناب صمدی، چالشهای شناسایی، اندازه گیری و ثبت و گزارش داراییها، بدهیها، درآمد و هزینهها در وزارت راه چگونه بوده است؟

✓ صمدی

در خصوص اموال و داراییهای وزارت راه و شهرسازی، ابتدا باید کلیه اموال و داراییهای دستگاه اجرایی مربوط به سالهای گذشته شناسایی و توسط کارگروه ارزیابی گردد. نسبت به ثبت آن در دفاتر اقدام و سپس نسبت به محاسبه استهلاک سالانه آن اقدام گردد.

قیمت تمام شده در دستگاههای اجرایی باید براساس فعالیت و برنامه و عملکرد دستگاه باشد. این در حالی است که ظرف بودجه محدود بوده و در عمل دستگاه اجرایی باید قیمت تمام شده فعالیت خود را با سبب بودجه تطبیق و محاسبه نماید که در این صورت، قیمت تمام شده مذکور واقعی نمی باشد؛ یعنی ساختار مالی دولت و حسابداری بخش عمومی با بهای تمام شده واقعی تطابق ندارد.

هزینه استهلاک را ثبت کنید، سرنوشت بودجه عملیاتی چه خواهد شد؟

✓ **صمدی**

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ما نیاز به بهای تمام‌شده خدمت داریم که مستلزم هماهنگی تمام بخشهای دستگاه اجرایی اعم از پشتیبانی و مالی و منابع انسانی و سایر بخشهای مرتبط می‌باشد که به علت ناهماهنگی و همکاری سایر بخشهای دستگاه اجرایی، در عمل بهای تمام‌شده متناسب با اهداف حسابداری بخش عمومی تهیه نمی‌گردد.

✓ **دکتر نظری**

آیا با توجه به چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری در بخش عمومی و تهیه بودجه عملیاتی، در عمل امکان تهیه بودجه عملیاتی به مفهوم واقعی وجود دارد؟

✓ **دکتر جباری**

من فکر می‌کنم که ما در نظام مالی کشور یک چندضلعی داریم که از بودجه شروع می‌شود، نظریه‌پردازیهای مالی انجام و استانداردها شکل می‌گیرد، سپس اجرای آن استانداردهاست و بعد از آن، اجرای استانداردها در رویدادهای مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد که ما به آن می‌گوییم **حسابرسی یا نظارت** یا هر عنوان مشابه دیگری. فرضیه گلوگاه می‌گویند قدرت یک زنجیر به ضعیفترین حلقه‌اش است. واقعیت این است در این چندضلعی باید همه اضلاع با هم توسعه پیدا کند. من یادم هست که دلیل اصلی بحث به‌کارگیری استاندارد حسابداری برای بخش عمومی قبل از سال ۱۳۹۴، بحث بودجه‌ریزی عملیاتی بود. قبل از آن حسابداری نقدی بود و گفته می‌شد غیر از این که اطلاعاتی در مورد داراییها و بدهیهای دولت نداریم. برای مدیریت هزینه‌ها و مدیریت منابع هم در نهایت روشهای بهتری وجود دارد که بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از آن روشها بود، خیلی بحث شد؛ حتی دو سه دوره از کنفرانسهای بودجه‌ریزی عملیاتی صرف تفهیم موضوع شد و حتی خروجی یکی از کنفرانسها این بود که بهتر است **واژه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد** را به‌کار ببریم. می‌خواهم حساسیت کار را عرض کنم. در دو یا سه همایش فواید، ماهیت و کارکردهای این نظام بودجه‌ریزی بیان شد. بعد گفتیم که بودجه‌ریزی عملیاتی نیاز به اطلاعات کاملتری از وضعیت موجود دارد. ما استهلاک نداشتیم، ذخایر نداشتیم و ... راهکار چیست؟

ساختار مالی دولت و

حسابداری بخش عمومی با

بهای تمام شده

واقعی تطابق ندارد



در سالهای گذشته روش حسابداری بخش عمومی نقدی تعدیل‌شده و نیمه‌تعهدی بوده است، تعاریف هزینه به غیر از هزینه استهلاک و ذخایر تا حدودی با عملیات اجرایی در خصوص ثبت و شناسایی و اندازه‌گیری منطبق است؛ ولی تعاریف درآمد در استانداردها با آنچه در بخشی از دستگاههای اجرایی در حال اجراست، در تناقض است و هنوز برخی از دستگاهها از روش نقدی برای شناسایی درآمد استفاده می‌کنند. موضوع و چالش اصلی در خصوص داراییها و بدهیها، چالش روش ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری آنهاست. با توجه به این که دستگاههای اجرایی مختلف با اهداف متفاوتی از داراییها استفاده می‌کنند، لذا در برخی از دستگاههای اجرایی استفاده از ارزشهای ورودی و در برخی دیگر استفاده از ارزشهای خروجی بسیار مهم و حیاتی می‌باشد.

به‌عنوان نمونه، در هیچ جای استاندارد حسابداری بخش عمومی در خصوص نحوه و روش قیمت‌گذاری قیر رایگان تحویلی به دستگاههای اجرایی رهنمودی ارائه نشده است. از دیدگاه وزارت راه، روش قیمت‌گذاری هیچ اهمیتی ندارد و فقط میزان تحویلی قیر اهمیت دارد؛ در حالی که از دیدگاه شرکت واگذارکننده قیر، نرخ تسعیر، روش تسعیر، روش ارزش‌گذاری و قیمت‌گذاری دارای اهمیت می‌باشد.

✓ **دکتر نظری**

با توجه به مطالبی که فرمودید، تکلیف بودجه عملیاتی که تکلیف قانونی است چه خواهد بود؟ چنانچه نتوانید قیمت تمام‌شده را محاسبه کنید و یا برای مثال نتوانید

حسابداری بودجه‌ای است؛ یعنی نظام حسابداری باید طوری طراحی شود که اهداف بودجه را پوشش دهد. لذا هر اندازه نظام بودجه‌ریزی به‌روزتر باشد، نظام حسابداری نیز کاراتر خواهد بود.

از طرفی محاسبه استهلاک، با هدف سودمندی در تصمیم‌گیری ارائه شد. هدف این بود که از اطلاعات واقعی و عملکرد مالی یک سال، در تدوین بودجه سال آتی استفاده شود که طی آن ویژگی کیفی به‌روزرسانی اطلاعات رعایت شود. این همه تلاش از جمله به‌روزرسانی گزارشها برای مفیدبودن در تصمیم‌گیری و تلاش برای ارتقای محتوای اطلاعاتی گزارشها مانند استهلاک، هزینه‌های تعهدی حتی درآمدها انجام شده؛ ولی میزان استفاده از این اطلاعات در تصمیم‌گیریها موضوعی است که نیاز به بررسی دارد.

✓ دکتر نظری

در استانداردها تعاریفی برای داراییها، بدهیها، درآمد و هزینه‌ها ارائه شده است. به‌کارگیری این تعاریف در حسابداری بخش عمومی با چه چالشهایی مواجه بوده است؟

✓ دکتر جباری

اجازه بدهید این موضوع را مقداری تفصیلی‌تر عرض کنم. ما در مورد یک موضوع حرفه‌ای صحبت می‌کنیم. حرفه دارای ارتباط تنگاتنگی با محیط پیرامونی است و با آن تعامل داده‌ای دارد. وقتی از حسابداری بخش عمومی صحبت می‌شود، از عبارت "پیاده‌سازی و استقرار نظام حسابداری" یا "پیاده‌سازی و استقرار حسابداری تعهدی" استفاده می‌شود. به‌طور معمول این دو عبارت با هم مترادف در نظر گرفته می‌شود. به‌نظر من این دو واژه با هم مترادف نیستند و هر کدام از آن‌ها تعریف دارند؛ تعریف استقرار با تعریف پیاده‌سازی متفاوت است. وقتی این دو مفهوم را بررسی کنیم، متغیرهای اثرگذار بر هر کدام از آن‌ها مشخص می‌شود. ما می‌خواهیم ببینیم که حسابداری داراییها در دستگاه‌های اجرایی پیاده‌سازی شده است یا خیر؟ استقرار یافته است یا خیر؟ پیاده‌سازی یعنی این‌که ما موضوعی را به اجزای تشکیل‌دهنده‌اش تجزیه کنیم، کارکرد هر یک را تعریف کنیم، بعد اجزا را در یک پیکر و نظام واحد جمع‌بندی نماییم. خوب ما می‌گوییم که اگر قرار است حسابداری تعهدی پیاده کنیم که دارایی هم بخشی از

مدعویین خارجی و اساتید بین‌المللی که در همایشها دعوت شدند هم تجربه‌هایشان را گفتند. نتیجه این‌که حسابداری نقدی خیلی نمی‌تواند کمک کند. چون برخی از هزینه‌ها پنهان است و در آینده ظهور و بروز پیدا می‌کند. مانند هزینه مزایای پایان خدمت، یا مانند هزینه استهلاک و... که هزینه محقق شده است و یا پرداخت در سالهای آتی است. حسابداری تعهدی راهکاری برای اصلاح موارد مطرح شده بود.

همچنان راجع به اضلاع متغیرهای موثر بر نظام مالی عمومی عرض می‌کنم. استحضار دارید که استانداردهایی که در حال حاضر تدوین می‌شوند، براساس آخرین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) بوده است. آخرین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بومی‌سازی و به‌کار گرفته می‌شود. نظام حسابداری بخش عمومی که در راستای استانداردها تدوین می‌شود، دستورالعملهای حسابداری و ثبتها را بیان می‌کند و آن‌ها هم بر همین اساس به‌روز و ابلاغ می‌شود. به‌نظر می‌آید که مقداری ناهماهنگی بین نظام بودجه ما و نظام حسابداری وجود دارد و نظام بودجه عقب‌تر است. همان‌طور که گفته شد یکی از اهداف حسابداری تعهدی این است که هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های غیرنقدی برای محاسبه دقیق قیمت تمام‌شده فعالیتها و خدمات و در نتیجه استفاده در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شود، در عمل از هزینه‌های غیرنقدی در تصمیم‌گیریهای بودجه‌ای استفاده نمی‌شود و چیزی که مهم جلوه می‌کند فقط پیش‌بینی پرداخت سال آینده بابت این موارد است؛ مانند مزایای پایان خدمت قابل پرداخت در سال آتی. بودجه ما هنوز نقدی است. خیلی جاها این‌طوری است که می‌گویند ما بودجه نقدی را داریم و در کنارش بودجه جامع را هم می‌گذاریم. در حال حاضر جای **بودجه جامع** خالی است.

در اصل، دغدغه اصلی در بخش عمومی تنها نباید دریافت و پرداخت باشد. دولتها و حکومتها یک مسئولیت در قبال نسلهای آتی دارند. ما برای این‌که بدانیم یک دولت چقدر از اعتبار نسلهای بعدی هزینه کرده، نیاز داریم که حسابداری تعهدی تحقق یابد. لذا من فکر می‌کنم که اگر بخواهیم به سمت بودجه عملیاتی برویم، **باید بحث بودجه جامع را تقویت کنیم** و به عبارتی، بودجه ما از حالت نقدی باید فراتر رود. یکی از اصول متداول در حسابداری بخش عمومی، اصل

مدیریت نسبت به ارقام، اعم از وجود، کامل بودن مالکیت، ارائه و افشاء اثرگذارند. [عرض من این است که اگر موضوع دارایی ثابت و سیستمهای مرتبط با آن در سازمان خوب مستقر نشده باشد، ذیحساب و مدیر مالی سازمان (اعم از بخش عمومی یا بخش خصوصی) چه اقدامی در زمینه کامل بودن یا تمامیت داراییها می‌تواند انجام دهد. آیا در اصل می‌تواند کاری بکند؟ فقط می‌تواند در بحث ارزش‌گذاری استهلاک را درست حساب کند؛ یعنی اگر تجدید ارزیابی داشت، فرایندش را صحیح طی کند. در نتیجه، استقرار خیلی مهم است و در استقرار همراهی سایر واحدهای سازمان موثر است.]

مسئله استقرار در خصوص درآمدها خیلی مهم است. برای مثال، اگر بخواهیم درآمد سازمان امور مالیاتی را تعهدی شناسایی کنیم بدون این‌که سیستم جامع مالیاتی (سیستم درآمد مالیاتی) به حسابداری وصل باشد، چطور واحد حسابداری می‌تواند همه مودیان را در حسابهای تفصیلی ایجاد و به‌روزرسانی نماید؟ آیا نگهداری این همه تفصیلی در حسابداری صحیح است یا باید در نرم‌افزار تخصصی مربوط نگهداری و سرجمع آنها در حسابداری اعمال شود. در روش صحیح، داده‌های درآمدی مودیان باید در سیستم جامع مالیاتی ثبت و جمع آن به سیستم حسابداری منتقل شود. استقرار مناسب سیستم درآمدها در بسیاری از دستگاه‌های دیگر که دارای درآمد هستند و دستگاه‌هایی که به نیابت از دولت درآمد دولت را وصول می‌کنند نیز به همین صورت است. در اصل در دستگاه‌های اجرایی با تعداد تراکنشهای درآمدی بالا، درآمدها تعهدی شناسایی نمی‌شود مگر این‌که واحدهای عملیاتی کسب درآمد به واحد حسابداری مرتبط شوند. این همان معنی مستقر شدن است. از طرفی، مدیریت نسبت به یک قلم دارایی ادعاهایی دارد که پیش از این بیان گردید. به‌طور معمول، اثبات وجود به‌نسبت آسان است. چون در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی با حضور ذیحساب، وقتی رویدادی ثبت می‌شود یعنی وقوع یافته و وجود دارد. چون ناظری وجود دارد و چون هدف کسب سود نیست، لذا وقتی ثبت می‌کند، یعنی “وجود” دارد که البته باز هم حسابرسی کمک مضاعف می‌کند. ولی راجع به “کامل بودن” ابهام داریم. همچنین با حسابرسی فرایند “افشاء” و “ارزش‌گذاری” مناسب نیز تسهیل می‌گردد. اگر استقرار به‌درستی صورت

آن است، باید بگوییم برای پیاده‌سازی دارایی چه کنیم؟ برای پیاده‌سازی بدهی باید چکار کنیم؟ برای پیاده‌سازی درآمد چکار باید کنیم؟ چون هر کدام از اینها مسیر خاص خودش را دارد؛ اما استقرار در ماهیت تعبیر دیگری دارد؛ استقرار یعنی جانمایی یک جزء در بین اجزای دیگر و در هماهنگی با آنها. حالا من می‌خواهم روی این مفاهیم بحث کنم.

✓ دکتر نظری

استاندارد در مورد کدام صحبت می‌کند؟

✓ دکتر جباری

در هر دو مورد. منتهی در اجرای استاندارد باید به این دو مورد توجه کنیم؛ وقتی استاندارد دارایی ثابت داریم باید تلاش کنیم مباحث مربوط به حسابداری دارایی ثابت خوب پیاده‌سازی شده و خوب استقرار یابد. در اصل، در پیاده‌سازی عوامل اجرایی مالی می‌توانند خوب پیش بروند ولی در استقرار به نظر من حتما عناصر پیرامونی دخیل هستند. به‌عنوان مثال، ما می‌گوییم که نرم‌افزار حسابداری استقرار یافت؛ استقرار یعنی جانمایی شدن بین سایر نرم‌افزارهای دیگری که دستگاه‌های اجرایی وجود دارد. لازم است چند مثال ذکر شود برای آن‌که در وزارت آموزش و پرورش ذخایر مزایای پایان خدمت را به تفکیک آحاد افراد نگهداری میکند، حتما باید سیستم پرسنلی و منابع انسانی به سیستم حسابداری وصل باشد؛ این یعنی استقرار. استقرار یعنی یک شخص، یک نرم‌افزار، یا یک موجودیت در اصطلاح جای خودش را بین موجودیتهای دیگر پیدا کند. در سازمانی که چند هزار پرسنل دارد، به هر دلیلی ممکن است روزی به اطلاعات حقوق پرداختی به یک کارمند نیاز باشد. بدون اتصال سیستم پرسنلی به سیستم حسابداری چگونه می‌توان اطلاعات مورد نیاز را از سیستم حسابداری اخذ کرد؟ در بعضی از واحدهای گزارشگر، آمار و تعداد اموال (در خصوص داراییها) بسیار زیاد است. به‌طور مثال اموال وزارت آموزش و پرورش، وزارت راه و شهرسازی، وزارت بهداشت و وزارت علوم در نقاط مختلف جغرافیایی وجود دارد و در کل کشور اموال دارند. ذیحساب یا مدیر امور مالی یا هر کارمند حسابداری برای این‌که بتواند استهلاک را به روز نگهدارد، نیاز به صورت ریز داراییها دارد و با توجه به حجم بالای داده‌ها، باید سیستم اموالی وجود داشته باشد که با سیستم حسابداری مرتبط باشد. مولفه‌های موثر در استقرار در همه ادعاهای

✓ دکتر جباری

واحدهایی که ماهیت شرکت دارند و بودجه آن‌ها درآمد و هزینه شرکت است، به‌طور معمول از استانداردهای بخش بازرگانی دارند استفاده می‌کنند.

✓ دکتر نظری

در تلفیق هم منظور نمی‌شوند؟

✓ دکتر جباری

صورت‌های مالی‌شان را تهیه می‌کنند و برای حسابرسی به سازمان حسابرسی ارائه می‌دهند؛ هرچند در تلفیق دولت، فقط بخش عمومی‌شان لحاظ می‌شود. البته اطلاعات بخش بازرگانی (منابع داخلی) آن‌ها نیز به‌صورت یک‌سطری و با استفاده از روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی دولت منظور می‌شود. این روش در صورت‌های مالی سایر کشورها همچون کانادا و سوئیس هم مورد استفاده قرار گرفته است.

✓ دکتر نظری

آقای دکتر جباری آیا در بخش عمومی دستگاهی هست که از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستثنی شده باشد؟

✓ دکتر جباری

در واحدهای گزارشگر بخش عمومی، خیر. دستگاه‌هایی که مشمول نباشند، نداریم. وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی که مشخص است. شرکت‌های دولتی به دو دسته تقسیم می‌شوند؛ آن‌هایی که گاهی از منابع عمومی و بودجه عمومی استفاده می‌نمایند، از استانداردهای بخش عمومی استفاده می‌کنند. آن‌هایی هم که درآمد و هزینه داخلی خود را دارند، استانداردهای بخش انتفاعی را استفاده می‌کنند. اگر سازمان حسابرسی به مواردی برخورد کند که یک شرکت دولتی به‌رغم این‌که منابع و مصارف خودش را دارد ولی ماهیت فعالیت آن‌ها طوری است که باید استانداردهای بخش عمومی را استفاده کنند، به آن‌ها تذکر می‌دهد. این موارد نیز از فواید حسابرسی است. وقتی حسابرس حضور پیدا می‌کند، ابهام‌هایی از این قبیل نیز برطرف می‌گردد.

✓ دکتر نظری

یکی از چالش‌های اجرای استانداردهای بخش عمومی، ناهماهنگی و مطابقت استانداردهای حسابداری با برخی از جنبه‌های قوانین و دستورالعمل‌هایی است که بخش

گیرد، در راستای ادعای کامل بودن (تمامیت) کمک شایانی خواهد کرد.

لذا استقرار مناسب و ابزار آن موضوعی است که باید فرهنگ‌سازی شود که مسئولان دستگاه‌های اجرایی حساس شوند و در این خصوص کمک نمایند.

✓ دکتر نظری

جناب صمدی این مفهیمی که از دارایی و بدهی و درآمدها هزینه ارائه شد، چقدر در وزارت راه، مسکن و شهرسازی اجرا شده و شما با چه چالش‌هایی در مورد به‌کارگیری این مفاهیم برخورد کردید.

✓ صمدی

دارایی‌های وزارت راه و شهرسازی شامل اموال منقول و غیرمنقول، شناسایی و در اداره اموال ثبت و نگهداری حساب می‌گردد. و همچنین اموال غیرمنقول در سامانه سادای وزارت امور اقتصاد و دارایی ثبت گردیده است؛ ولی به‌علت عدم‌ارزایی و قیمت‌گذاری، ثبت آن در دفاتر و صورت‌های مالی دستگاه اجرایی منعکس نگردیده است.

در خصوص شناسایی بدهی‌های دستگاه اجرایی با توجه به اینکه مطالبات مربوط به‌بخش خصوصی اعم از حقیقی و حقوقی بوده، به‌سرعت شناسایی و در دفاتر ثبت و به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت منعکس گردید. در مورد شناسایی درآمدها با توجه به تأکید قانونگذار از سال‌های قبل، بیشتر در دستگاه‌های اجرایی ثبت، وصول و به حساب‌های خزانه‌داری کل کشور واریز می‌گردد. در این امر بیشتر درآمدها به‌محض وصول ثبت می‌گردد.

در سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی هزینه‌ها برخلاف روش حسابداری نقدی به محض وقوع شناسایی و ثبت می‌گردد.

✓ دکتر نظری

آیا در وزارت راه دستگاهی و یا بخشی وجود دارد که از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مستثنی شده باشد؟

✓ صمدی

در ستاد وزارت راه نه ولی در سازمانها و شرکتها چون اینها مستقل هستند، از استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند؛ برای مثال، سازمان ملی زمین و مسکن.

این موضوع هم نیستیم که در مواردی خاص مثل شناسایی درآمدهای مالیاتی دولت هم تعارض بین قوانین و استانداردها وجود دارد. ولی با توجه به نوپا بودن بحث استانداردها، زمان برای رفع تعارضها وجود دارد. آنچه که بیشتر از عدم تطابق قانون و استاندارد حسابداری بر پیاده‌سازی استاندارد حسابداری تاثیر گذاشته، آن است که تدوین‌کننده استاندارد بخش عمومی تنوع دستگاههای اجرایی را از منظر اهداف مدنظر قرار نداده است. منطبق با برخی از تئوریهای بخش خصوصی، هدف شرکت کسب سود است و با توجه به این هدف ویژگی کیفی صورتهای مالی تعریف و عناصر و صورتهای مالی هم بر همین اساس تعریف می‌گردد اما هدف‌گذارهای صورت گرفته برای بخش عمومی، محاسبه بهای تمام‌شده و کمک به ذینفع جهت تصمیم‌گیری بدون توجه به مولفه تنوع، اهداف و سیاستهای دستگاه اجرایی بوده است.

✓ دکتر نظری

از استانداردهای منتشر شده و لازم‌الاجرا (۱۸ استاندارد منتشر شده است)، کدام استاندارد با چالش بیشتری مواجه است؟

✓ دکتر عبدالله‌زاده

استاندارد و سازوکار نظری در اصل اجرا نشده است (ما تاکنون صورتهای مالی واحد گزارشگر نداشتیم). صورتهای مالی هر دستگاه تهیه می‌شود ولی صورتهای مالی واحد گزارشگر که با تعریف استاندارد مفاهیم نظری منطبق باشد، تهیه نشده است. دولت هم به‌عنوان واحد گزارشگر، صورتهای مالی تلفیقی ندارد.

در دستگاههای اجرایی بیشترین موارد عدم رعایت گزارش شده مربوط به درآمدهای موضوع استاندارد شماره (۴) حسابداری بخش عمومی و عدم شناسایی کامل داراییها و استهلاك آنها موضوع استاندارد شماره (۵) حسابداری بخش عمومی است. هر چند که در سطح کلان استاندارد شماره (۱۵) با موضوع صورتهای مالی تلفیقی با مشکل مواجه است اما باید تنوع دستگاهی و تنوع منابع در بحث تلفیق را در نظر داشته باشیم. توجه دارید که در بحث بودجه، ما هم بودجه عمومی دولت را داریم که مربوط به وزارتخانه است و هم بودجه شرکتهای دولتی و بانکها؛ حال این که در ذیل برخی وزارتخانه‌ها، شرکتهای متعددی وجود دارند. صورتهای مالی

خصوصی با آن روبرو نیست. آیا این موضوع بر اجرای موفق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تاثیر گذاشته است؟ آیا برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تغییرهایی در قوانین صورت پذیرفته است؟

✓ دکتر عبدالله‌زاده

همانگونه که می‌دانیم، بخش عمده‌ای از استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور به صورت ترجمه‌شده از استانداردهای بین‌المللی است. قرار نیست یک روش و رویکرد برای همه کشورها مناسب باشد و به‌همین دلیل، استانداردهای مذکور در همگرایی با قوانین داخلی بومی سازی گردیده است. در ارتباط با بخش خصوصی، استانداردهای بخش بازرگانی هم با قوانین و مقررات به‌طور کامل در هماهنگی نمی‌باشد. ولی در موارد متعددی از جمله ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) می‌بینیم که بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور تاکید شده یا وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در راستای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی، اجرای نظام حسابداری بخش عمومی را ابلاغ می‌نماید. یا در ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، دولت موظف شده به منظور تحقق اهداف بند (۱۲) سیاستهای کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت و همچنین مدیریت بدهیها اقدامهایی نظیر اصلاح نظام مالی و محاسباتی خزانه‌داری کل کشور، ارتقای نظام نظارت از طریق اصلاح سیستم مالی و حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی بخش عمومی، تهیه نرم‌افزار حسابداری واحد و یکپارچه با قابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی و تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی و تدارک نرم‌افزار لازم را انجام دهد و

می‌بینیم که به‌الزام اینطور نیست که قوانین ما در تعارض با استانداردهای حسابداری بخش عمومی باشد. به هر صورت امکان دارد که با توجه به بومی‌سازی استانداردها، مواردی هم لحاظ نشده یا مغفول مانده باشد یا در تعارض باشند که باعث شود مشکلی در اجرای استانداردها به‌وجود بیاید. البته منکر



تدوین کننده استاندارد

بخش عمومی تنوع

دستگاههای اجرایی را

از منظر اهداف

مدنظر قرار نداده است

که داده‌های موجود را با انجام فرایندی به صورتهای مالی تلفیقی دولت تبدیل می‌کند. لذا قابل اتکابودن صورتهای مالی تلفیقی دولت تا حد خیلی زیادی به قابل اتکابودن صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بستگی دارد.

لازم است دوباره تاکید نمایم که واحد گزارشگر نسبت به هر قلم صورتهای مالی ۵ ادعا دارد که یکی از آن‌ها اثبات وجود است. وقتی می‌گوییم حسابرسی، راجع به هر ۵ ادعا صحبت می‌کنیم. تاکید می‌کنم با حضور ذیحساب به تقریب اثبات وجود را می‌پذیریم. وقتی ذیحساب در خصوص موجودی کالا سندی را تایید و امضا می‌کند، به تقریب مواردی است که وجود دارد و ثبت شده است. اثبات کامل بودن تا حد زیادی خارج از حوزه ذیحساب است و فرایند حسابرسی به ذیحساب در این زمینه کمک خواهد کرد. همکار ذیحسابی در یکی از سازمانها راجع به داراییها، درآمد و... مکاتبات متعددی را با واحد عملیاتی انجام می‌دهد و چنانچه اطلاعات از واحد عملیاتی به حسابداری ارسال شود، ثبت و شناسایی می‌شود؛ ولی مواردی که به امور مالی ارسال نشده و در نتیجه شناسایی نشده است، چه می‌شود؟ لذا حسابرسی فرایندی است که به اظهار نظر در خصوص کامل بودن و سایر ادعاها نسبت به اقلام، کمک می‌کند.

حالا یک نکته دیگر راجع به مشکلات تلفیق این است که ما در لایه‌های عمودی تلفیق نداریم. جا دارد که آسیب‌شناسی و مطالعه علمی انجام شود. می‌تواند ناشی از ضعف نیروی انسانی در دستگاه‌های اجرایی یا ناشی از ضعفهای ساختاری

بانکها هم متفاوت است. در واقع تلفیق اینها با هم دشوار است و گزارشهای آن‌ها پیچیده است. تصور بفرمایید که دولت بخواهد همه اینها را به صورت یک گزارش با هم تلفیق نماید. حتی اگر پیچیدگیهای آن‌ها را هم در نظر بگیریم، حجم این عملیات بسیار زیاد است.

✓ دکتر جباری

ذات استاندارد مشکلی ندارد، ولی اجرای برخی از آن‌ها بنابه دلالی که پیش از این عرض کردم، کمی با دشواری مواجه است. به عنوان مثال، مشکلات اجرایی استانداردهای ۳ و ۴ (درآمد)، به دلیل همان استقرار است که قبل از این بیان شد. این خلا ناشی از نقص استاندارد نیست، بلکه فرایندی است. به نظر من، استاندارد در این زمینه گویاست. باید مدیران عملیاتی دستگاه اجرایی (واحدهای گزارشگر) همکاری کنند. اما استاندارد که خیلی هم مهم است و در دولت و بخش عمومی خیلی مهم‌تر از بخش خصوصی است و مجموعه سازمان حسابرسی و خزانه‌داری کل کشور و همه سیاستگذاران حسابداری و عوامل اجرایی فرایندی باید روی آن کار کنیم، استاندارد تلفیق است.

راجع به دامنه شمول بخش عمومی صحبت شد. واقعیت آن است که در خصوص نهادهای عمومی غیردولتی (به عنوان نمونه مهم، شهرداریها) چقدر از گزارشی که ارائه می‌دهند، جامع است و کل تراکنشها و رویدادهای مالی آن‌ها را منعکس می‌کند، آیا صددرصدش را در صورتهای مالی که ارائه می‌دهند، منعکس کرده‌اند یا فقط بخشی از آن (بودجه عمومی) را ارائه کرده‌اند، مبهم است؛ اگر چه با تعریف وجوه عمومی، باید کل تراکنشهای مالی خود را به عنوان یک واحد گزارشگر بخش عمومی منعکس نمایند. حسابرسی فرایندی است که می‌تواند به رفع ابهام یادشده کمک کند.

✓ دکتر نظری

اعتقاد بر این دارید که اگر ما بخواهیم صورتهای مالی تلفیقی در بخش عمومی تهیه کنیم، مقدمه آن انجام حسابرسی در دستگاه‌هاست.

✓ دکتر جباری

بله، کاملاً درست است و تا زمانی که حسابرسی واحدهای گزارشگری انجام نشود، به قطع صورتهای مالی تلفیقی دولت هم از قابلیت اتکا برخوردار نخواهد بود. تلفیق فرایندی است

تهیه صورتهای مالی تلفیقی دشواریهای خاص خود را دارد. ردیابی معامله‌های درون‌گروهی چگونه باید انجام شود؟ درآمد و هزینه‌های درون‌گروهی چگونه شناسایی شود؟ تعاملهای مالی چگونه؟ و مواردی از این قبیل. در حال حاضر سعی می‌شود در حد کلیات، بخشهایی را با استفاده از ثبتهای حسابداری که تدوین شده است، شناسایی کرد. به‌عنوان مثال، وزارت راه و شهرسازی مبلغی را به یک واحد استانی ابلاغ می‌کند و ما سعی می‌کنیم با ثبتهای حسابداری، این موارد را شناسایی کنیم. ایشان رویداد مذکور را با یک ثبت شناسایی می‌کند که از حسابهای تفصیلی وزارت راه و شهرسازی استخراج می‌شود که به چه واحدهایی ابلاغ شده، بعد با دریافتی که واحد گیرنده اعتبار دارد در تلفیق تهاثر می‌شود. حال تصور نمایید در سطح ۳۴۰۰ واحد گزارشگر چه کار پیچیده‌ای می‌شود. ناگفته نماند نرم‌افزار هم خیلی کمک می‌کند. با هماهنگی که در سالهای قبل بین خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کل کشور به عمل آمد، در راستای نرم‌افزار یکپارچه، نظام‌نامه‌هایی (پروتکل‌هایی) برای تبادل داده‌ها بین نرم‌افزارهای دستگاه‌های اجرایی (ارائه‌کننده داده‌ها) و نرم‌افزار گیرنده داده‌ها تدوین تا تبادل داده‌ها تسهیل شود. یعنی، سعی شد بحث نرم‌افزار یکپارچه که مطرح بود با پروتکلها و سخن‌گفتن نرم‌افزارها با یکدیگر ایجاد شود. البته باز هم مشکلات به‌طور کامل مرتفع نشده است؛ چون نرم‌افزار فقط مجموعه‌ای از فرایندها و محاسبات را ساده می‌کند ولی بحثهای ساختاری در جای خود باقی است. چنانچه "اداره تلفیق" زیرمجموعه واحد ذیحسابی یک وزارتخانه ایجاد شود هم وحدت رویه در حسابداری و هم فرایند تلفیق را راهبری می‌کند. وحدت رویه در واحدهای مشمول تلفیق خیلی مهم است. چون ما می‌خواهیم حسابهای فی‌مابین را تهاثر و در تلفیق حذف کنیم، اثر تعدادی از معامله‌ها را باید در تهیه صورتهای مالی تلفیق حذف کنیم؛ لذا وحدت رویه در واحدهای مشمول تهیه صورتهای مالی، به ردیابی معامله‌ها و در نتیجه در فرایند تلفیق به همکاران ذیحساب کمک می‌نماید.

✓ دکتر نظری

در وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی این واحد ایجاد شود؟

✓ دکتر جباری

در وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌عنوان یک واحد گزارشگر

باشد که مطالب زیادی در خصوص هر یک از آنها می‌توان بیان کرد. در حال حاضر، به‌تقریب بالغ بر ۳۴۰۰ واحد گزارشگر وجود دارد و اطلاعات صورتهای مالی آنها اخذ و تلفیق می‌شود. گزارشهای مالی ۳۴۰۰ واحد باید تلفیق شوند؛ یعنی گزارشهای تلفیقی لایه لایه بالا نمی‌آید ولی صحیح این است که به‌عنوان مثال، وزارت راه و شهرسازی و یا سایر وزارتخانه‌ها، واحدهای زیرمجموعه خود را تلفیق نماید. تعدادی، اداره کل تابعه در استان و سازمانهای تابعه دارند و باید صورتهای مالی تلفیقی خود را تهیه نمایند؛ چون تلفیق فوایدی دارد، محتوای اطلاعاتی دارند، در حال حاضر به‌دلیل عدم تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سطح وزارتخانه‌ها از همه فواید آن چشم‌پوشی می‌شود. از آنجا که تهیه صورتهای مالی تلفیقی در لایه‌های عمودی انجام نمی‌شود، لذا از همه محتواهای اطلاعاتی آن محروم می‌شویم. البته همان‌طور که بیان شد، محدودیتهایی وجود دارد؛ چون هم بحث نیروی انسانی متخصص و هم ساختار مطرح است. نیروی انسانی دستگاه‌های اجرایی ممکن است تخصص لازم را نداشته باشند، و از طرفی شاید لازم باشد در وزارتخانه‌ها ذیل واحد ذیحسابی اداره‌ای با عنوان "اداره تلفیق" ایجاد شود که وظیفه‌اش انجام اقدامهای مربوط به تهیه صورتهای مالی تلفیقی وزارتخانه ذیربط باشد.

✓ دکتر نظری

صورتهای مالی تلفیقی برای پاسخ‌دهی به یک پاسخ‌خواهی است. چنانچه قرار باشد ۳۴۰۰ دستگاه را شما تلفیق کنید، در واقع در هر وزارتخانه، پاسخگویی از دستگاه پایین‌تر صورت نگرفته است و همان‌طور که اشاره کردید، تلفیق باید به‌گونه‌ای باشد که از سطح پایین‌تر واحد گزارشگر بیاید به سطح بالاتر و تلفیق انجام‌شده در سطح بالاترین سطح دستگاه به شما ارائه شود. آیا وضعیت فعلی چنین هست؟

✓ دکتر جباری

همان‌طور که بیان شد، در حال حاضر لایه‌های پایین‌تر صورتهای مالی تلفیقی تهیه نمی‌کنند. در اصل در حال حاضر تلفیق در لایه‌های عمودی نداریم. واحدهای مشمول تلفیق در برخی کشورها حدود ۳۰۰ یا ۴۰۰ واحد می‌شود که تهیه صورتهای مالی تلفیقی خیلی ساده‌تر است. اما زمانی که واحدهای مشمول تلفیق به بالغ بر ۳۰۰۰ واحد گزارشگر شود،

وجود ندارد. ولی در وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) اداره کلی به نام اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی وجود دارد که یکی از وظایف آن تهیه صورتهای مالی تلفیقی بخش عمومی است.

✓ دکتر عبداله‌زاده

ولی ابهامی که در اینجا وجود دارد در ماهیت فعالیت دستگاه‌های اجرایی متنوع است. با توجه به هدف استانداردگذار که پاسخگویی عمومی است، خروجیها متفاوت است. خروجی سازمان بهزیستی با وزارت راه به‌طور کامل متفاوت است. جنس این دو دستگاه متفاوت است ولی وقتی که ما می‌آییم نفت را بررسی می‌کنیم در سطح کلان، مثل تمام دنیا نگاه می‌کنیم. اگر هدف اقتصادی باشد، جایگاهش مثل همین استانداردهای بخش بازرگانی می‌شود، ولی این ماهیت هدفها چون متفاوت است آن جنس تلفیق را هم می‌تواند عوض کند؛ یعنی شما باید جنس صورتهای مالی تلفیقی که ارائه می‌دهید در عمل شاید مجموعه‌ای از داده‌های همگن شده است ولی واحدهایشان مشابه نیست؛ چون نوع هدف گزارشگری وزارتخانه‌ها با هم فرق می‌کند.

✓ دکتر نظری

به هر حال این بخش می‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی جدا شود. واحدی که باید عهده‌دار تهیه صورتهای مالی تلفیقی باشد از لحاظ ساختاری و پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی چگونه باید باشد؟

✓ دکتر جباری

تقریباً ۵ اداره زیرمجموعه اغلب واحدهای ذی‌حسابی وجود دارد. اداره اموال، اداره رسیدگی، اداره دریافت و پرداخت، اداره اعتبارات و ... یک اداره‌ای هم به نام اداره تلفیق می‌تواند در ذی‌حسابی وزارتخانه‌ها ایجاد شود؛ چون در غیر این صورت، ذی‌حسابی یک وزارتخانه نمی‌تواند امور مربوط به تهیه صورتهای مالی تلفیق را به‌خوبی انجام دهد. با مثالی که قبل از این بیان شد، یک وزارتخانه حداقل باید صورتهای مالی ۵۰ واحد را با هم تلفیق کند (۳۱ واحد استانی، شرکت‌های زیرمجموعه و سازمان‌های زیرمجموعه دارد). سازمان‌های زیرمجموعه هم گاهی دارای واحدهای زیرمجموعه هستند. به‌عنوان مثال، سازمان امور مالیاتی یکی از واحدهای زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است که ۳۱ واحد استانی دارد. لذا هر وزارتخانه حداقل ۵۰ واحد تحت شمول تلفیق دارد که در برخی موارد بیشتر هم

می‌شود. پس وجود یک واحد زیرمجموعه ذی‌حساب برای راهبری فرایند تلفیق، ضروری است. چون نظام حسابداری بخش عمومی تا حد مشخصی پروتکلها را تجویز می‌کند، در لایه‌های جزئی‌تر هر واحد گزارشگر می‌تواند به اقتضای شرایط خود معماری حساب را انجام دهد. برای این‌که واحد تلفیق آن وزارتخانه وظایفش را درست انجام دهد، باید وحدت رویه در امور مالی واحدهای زیرمجموعه آن وزارتخانه وجود داشته باشد. این موارد کمک می‌کند تلفیق لایه‌های عمودی بهتر شکل بگیرد. برای مثال، وزارتخانه‌ای برنامه‌هایی را اعلام کرده و آن را به واحدهای زیرمجموعه ابلاغ کرده است. همه واحدهای زیرمجموعه که در آن وزارتخانه کار می‌کنند، اقدام‌هایشان باید در راستای برنامه کلان وزارتخانه باشد. لذا تهیه صورتهای مالی تلفیقی باعث می‌شود مفهوم پاسخگویی سلسله‌مراتبی شکل گرفته و به تکمیل فرایند پاسخگویی کمک نماید.

مشکل دیگری که در بحث‌های قبلی هم مطرح شد، کامل بودن تمام معاملات و رویدادهای مالی در واحدهای گزارشگر و انعکاس آن‌ها در صورتهای مالی واحد گزارشگر است. در حال حاضر، یک گزارش مالی به نام صورتهای مالی تلفیقی دولت تهیه می‌شود. سوال این است که آیا همه ابعاد بخش عمومی را دربر می‌گیرد؟ آیا گزارشی که نهاد عمومی غیردولتی مانند شهرداری ارائه کرده است، شامل همه رویدادهای مالی آن نهاد می‌شود؟ یا فقط بخش بودجه‌ای را شامل می‌شود؟ چون حسابرسی انجام نمی‌شود، پاسخ این سوال مبهم است. در نتیجه ما با بالغ بر ۳۴۰۰ صورت مالی مواجه هستیم که بیشتر حسابرسی نشده‌اند و فرایند تهیه صورتهای مالی تلفیق انجام می‌شود. موضوع دیگر، بحث تلفیق یک‌سطری است که در جلسه کمیته استانداردها هم خیلی بحث شد. در بخش خصوصی تقسیم‌بندی به‌گونه‌ای است که اگر مالکیت سهام بالای ۵۰ درصد باشد، کنترل وجود دارد و تلفیق می‌شود. اگر ۲۰ تا ۵۰ باشد، می‌گوییم نفوذ قابل ملاحظه دارد؛ به‌گونه‌ای مشخص عمل می‌شود و زیر ۲۰ درصد هم به یک شکل دیگر. ولی آیا در بخش عمومی اگر دولت بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام یک شرکت را دارا باشد، می‌توان گفت که کنترل ندارد؟ این یک سوال اساسی است. در بخش خصوصی معیار کنترل است و به‌طور معمول فرض می‌شود که در مالکیت بالای ۵۰ درصد، کنترل وجود دارد؛ ولی در بخش عمومی این‌طور نیست. دوستان اشاره فرمودند که دولت حتی با ۳۰ درصد مالکیت سهام

فرایند ثبت حسابداری صورت نمی‌پذیرد. وقتی همچنان ماهیت حساب و شناسایی آن درست نیست، امکان تهیه صورتهای مالی تلفیقی نیز مقدور نخواهد بود و یا در صورت ارائه، در عمل مخدوش است.

مسئله نیروی انسانی در این زمینه چالش مهمی است. به علت عدم انطباق دستمزدها با تورم و عدم جذابیت در بخش دولتی، بدنه متخصص به سمت بخش خصوصی رفته و این امر چالش بزرگی در فرایند اجرا را ایجاد کرده است. در بخش خصوصی برای ارائه صورتهای مالی تلفیقی به پرسنل مجری پرداختهای متناسبی صورت می‌گیرد. آیا این ظرفیت در بخش دولتی وجود دارد؟ آیا دولت حاضر است که چنین هزینه‌ای را انجام بدهد؟ خروجی این هزینه برای شرکت بورسی هم الزام قانونی است و هم دارای منفعت است. آیا ارائه صورتهای مالی تلفیقی مزیت نسبی برای دولت ایجاد می‌نماید؟

موضوع بعدی، وجود نرم‌افزار یکپارچه است. اگر در همان ابتدای شروع گذار به حسابداری تعهدی شرکت‌های بزرگ، برنامه‌نویسی یک سیستم واحد می‌نوشتند و کنسرسیومی عمل می‌کردند و با وزارت اقتصاد هم در ارتباط بودند، اکنون یک نرم‌افزار واحد بود که امکان خروجی گزارشگری بهتری داشت. بحث دیگر این‌که در بخش تلفیق کدام وزارتخانه اقدام به ارائه گزارش تلفیقی اداره‌ها و شرکت‌های زیرمجموعه کرده است؟ چند درصد از مدیران مالی و ذیحسابیها به جزییات ورود می‌کنند و اطلاعات را در صورتهای مالی‌شان افشا می‌کنند؟ فرهنگ سازمانی و ضرورت آن نیز بسیار مهم است. برای نمونه، ایجاد یک اداره کل تلفیق در ذیحسابی وزارتخانه‌ها ممکن است تا مقدار زیادی به این امر کمک کند.

مورد بعدی، سطح ارائه گزارش است؛ این‌که در چه سطحی گزارش تلفیقی ارائه شود. این‌که مینا کنترل و نفوذ دولت است یا میزان سهام و این‌که میزان آگاهی وزارتخانه‌ها به سطوح مختلف شرکت‌داری زیرمجموعه‌ها چقدر است؟ اگر مبنای کنترل دولت باشد، گزارش تلفیقی در سطح گستره بسیار زیادی خواهد داشت. استفاده از ابزار قانونی نظیر جزء (۱) بند (م) تبصره (۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور و جزء (۱) بند (ج) تبصره (۲) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور هم می‌توانند در تعیین و شناسایی سطوح مالکیت شرکتها کمک کند. در خصوص شهرداریها وجوهی که عمومی باشد و مصرف

هم می‌تواند کنترل داشته باشد، لذا در این شرایط به‌الزام درصد سهام نمی‌تواند معیار مناسبی باشد. باید همه این موارد در نظر گرفته شود. بخشی از استانداردها باید بیشتر برای بخش عمومی کشور بومی‌سازی شود. بخشی از آن هم فرایندها، و ساختارها و ضوابطی است که باید اصلاح شود. همه این موارد کمک می‌کند که در نهایت صورتهای مالی تلفیقی که برای کل دولت به مفهوم بخش عمومی تهیه می‌شود، در تصمیم‌گیریهایی قابل استفاده باشد.

✓ دکتر نظری

آقای دکتر عبدالله‌زاده چالشهای مورد انتظار در اجرای صورتهای مالی تلفیقی و تهیه صورتهای مالی تلفیقی چیست؟ به نظر شما تهیه صورتهای مالی تلفیقی چگونه می‌تواند در استقرار نظام پاسخگویی عمومی و سلسله‌مراتب اجرایی و سازمانی دولت کمک کند؟

✓ دکتر عبدالله‌زاده

با نگاه جزیی‌تر به موضوع، در اصل این اطلاعات می‌خواهد چه ارزش افزوده‌ای به استفاده‌کننده بدهد؟ چه کسی می‌خواهد از این اطلاعات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و عملیاتی دولت و به معنای عام مردم دسترسی به این اطلاعات و آن دانش اولیه را دارند یا نه؟

برای مثال، یک شخص سهام بورسی یک شرکت را خریداری می‌کند و از حداقل اطلاعات مالی اولیه برخوردار است و با بررسی صورتهای مالی تصمیم‌گیری می‌کند. وقتی صورتهای مالی سطح دولت ارائه می‌گردد، باید تصمیم‌گیران و استفاده‌کنندگان خروجی نهایی آن را در سطح جامعه ببینند. برای نمونه، یک خروجی آن اثر بودجه‌ای است که سال بعد دولت لایحه بودجه را ارائه و مجلس آن را تایید می‌نماید؛ اگر کسری یا مازاد داشته باشیم یا اگر مشکلی وجود داشته باشد در این فرایند اصلاح می‌شود. پس ضرورت دارد اگر ساختار در واقع می‌خواهد که این خروجی را داشته باشد، قانون مخصوص خودش را پیاده‌سازی کند.

در بحث تلفیق، نبود آموزش مناسب و دانش کافی نسبت به استانداردهای اولیه مفاهیم نظری، چالشهای مهمی است. زمانی می‌توانیم شاهد اجرای تلفیق در سطح دولت باشیم که تمام استانداردها قابل پیاده‌سازی شده و در حالت اجرایی خوبی باشند و سازمان و کارکنان هم از نتایج و اثربخشی گزارشگری آگاه باشند. در برخی دستگاه‌های اجرایی، در بخش درآمدها برخی همچنان فرایند نقدی را انجام می‌دهد و به صورت تعهدی

زیرمجموعه باید در انجام این امر کمال همکاری و مشارکت را داشته باشند؛ در غیر این صورت، این هدف دست‌نیافتنی خواهد بود. به‌نظر اینجانب، خزانه‌داری کل کشور می‌تواند با برگزاری دوره‌های آموزشی نسبت به افزایش توانمندی نیروی انسانی دستگاه‌ها جهت تحقق این امر نقش موثری داشته باشد.

✓ دکتر نظری

در مورد صورتهای مالی تلفیقی به تفصیل گفتگو شد. برای تکمیل چرخه گزارشگری، حسابرسی هم باید انجام شود تا مشخص شود در رعایت استانداردهای حسابداری تا چه حد کوشا بوده‌ایم و تا چه حد رعایت شده‌اند. نظرتان در مورد حسابرسی بخش عمومی چیست؟ حسابرسی بخش عمومی فقط توسط سازمان حسابرسی باید انجام شود یا از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می‌توان کمک گرفت؟

✓ دکتر عبدالله‌زاده

با ارائه گزارش صورتهای مالی مناسب و کامل توسط دستگاه اجرایی، ضرورت حسابرسی آن نیز بیش از پیش حس خواهد شد و این یک امر ضروری است که خروجی آن، وضعیت اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و یافته‌های حسابرسی مرتبط با آن است. باتوجه به الزامهای قانونی، حضور حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی برای ارائه گزارش حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی به‌صورت مستقل نیازمند تصویب قانون بوده و به‌نظر استفاده از خدمات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی زمانی مطلوب است که صلاحیت آن‌ها در این خصوص از طریق دیوان محاسبات کشور و وزارت اقتصاد پایش گردد؛ هرچند در حال حاضر به‌نظر ضرورتی به این موضوع وجود ندارد؛ چرا که هم‌اکنون دیوان محاسبات کشور باتوجه به ظرفیت ماده (۸) قانون الحاق یک ماده به قانون دیوان محاسبات کشور، می‌تواند برای خدمات حسابرسی از سایر حسابرسان بخش خصوصی و واجد شرایط استفاده نماید. با این سازوکار قانونی و با توجه به ساختار حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، به‌نظر می‌توان با آموزش حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و ارائه نگرش حسابرسی بخش عمومی، در آینده نزدیک شاهد ارائه گزارش حسابرسی بخش عمومی نیز باشیم.

عمومی دارد هم باید نظارت عمومی روی آن باشد. با تعریف مالکیت عمومی در قانون، می‌توان سلسله‌مراتب پاسخگویی عمومی را هم در بخش‌های دولتی و عمومی ایجاد کرد و هم استفاده‌کنندگان نهایی اطلاعات به شفافیت قابل‌قبولی برسند. موضوع بعدی، ارزش‌گذاری در استانداردهای تلفیقی است. این‌که آیا در اجرا همه داراییها شناسایی شده‌اند و نحوه شناسایی و افشای آن چگونه است؟ این‌که آیا استهلاک این داراییها شناسایی می‌شود؟ بخش زیادی از داراییهای دولت هنوز شناسایی و ارزش‌گذاری نشده است و این امر منجر به بروز مشکلات بزرگی در گزارشگری خواهد شد.

با ایجاد یک خروجی مناسب و ارائه گزارش، در نهایت دولت می‌تواند برای مثال تصمیم بگیرد که آیا در سال جاری ضرورتی به انتشار اوراق وجود دارد یا خیر؟ با به‌روز بودن سازوکارها و ارائه گزارش منابع در لحظه و تعامل دولت و بانک مرکزی برای مثال در بخش مانده حساب دولت و حسابهای موجود در خزانه، سطحی از شفافیت ایجاد می‌شود که برآیند آن در سطح انتظارات توری نیز لمس خواهد شد.

عدم تطبیق حسابداری فی‌مابین دستگاه‌های اجرایی، عدم‌پایبندی برخی از دستگاه‌های اجرایی به استفاده از کدهای یکتا و سرفصلهای واحد، ارزش‌گذاریهای متفاوت توسط دستگاه اجرایی و در نهایت ایجاد مغایرت غیرقابل‌حل از چالش‌های اساسی است که با رفع این موارد و با تدوین صورتهای مالی تلفیقی و با لحاظ روشهای ارزش‌گذاری درست، کسر یا مازاد بودجه دولت مشخص می‌گردد و با توجه به بدهیها و داراییها امکان تصمیم‌گیری و تدوین استراتژی کلان بهبود می‌یابد.

✓ دکتر نظری

جناب صمدی شما از نظر تهیه صورتهای مالی تلفیقی در وزارت راه با چه چالش‌هایی مواجه هستید؟

✓ صمدی

در بحث تلفیق صورتهای مالی در وزارت راه و شهرسازی با مشکل نیروی انسانی متخصص و نرم‌افزار مناسب روبرو هستیم. در ضمن با توجه به تنوع واحدهای گزارشگر اعم از سازمانها، شرکتهای دولتی، صندوقها، انجام کار تلفیق کار ساده‌ای نمی‌باشد و نیاز به اداره و تشکیلات و بودجه خاص جهت انجام این امر می‌باشد. همچنین، تمام واحدهای

است. گزارش حسابرس مستقل می‌تواند به دیوان محاسبات کمک کند. دیوان وقتی می‌آید موردی رسیدگی‌هایش را انجام می‌دهد، گزارش حسابرس را هم ملاک عمل قرار می‌دهد. انجام حسابرسی می‌تواند در شناسایی داراییها و همه امور وزارتخانه و واحد گزارشگر به ذیحساب کمک کند.

✓ دکتر عبدالله زاده

در سازمان حسابرسی هنوز اقدامی برای تهیه استانداردهای حسابرسی بخش عمومی صورت نگرفته است ولی در تمام دنیا استانداردهای حسابرسان عالی دولتی همین اینتوسای و آتوسای است. اینها استانداردهای حسابرسی بخش دولتی را دارند. دیوان محاسبات هم اینها را کامل ترجمه کرده و در سایت دیوان محاسبات کل کشور هم وجود دارد. یعنی، ابزار رسیدگی به آن هست ولی ماهیت حسابرسی دستگاه دولتی خیلی متفاوت‌تر از شرکت است؛ چون در شرکت یک ساختار صورتهای مالی داریم ولی در دستگاه دولتی ساختار صورتهای مالی متفاوت است. اینجا پاسخگویی عمومی است که در قالب مالی و عملیاتی دیده می‌شود. دیوان محاسبات هر دو را می‌سنجد. شاید من بروم و عملیاتش را هم حسابرسی کنم، حالا حسابرسی هم شاید این کار را انجام بدهند ولی از لحاظ ساختاری شاید وظیفه‌شان نباشد. ولی اولویت ما خیلی مسایل دیگر قرار می‌گیرد ولی جنس حسابرسی یک قدری متفاوت‌تر از جنس حسابرسی که مانده حساب را تعریف می‌کند، می‌باشد.

✓ دکتر جباری

باید یک سازمان تعاملی تعریف شود.

✓ دکتر نظری

از این که دعوت حسابرس را پذیرفتید تشکر می‌کنم. امید است رهنمودهای ارزشمند ارائه‌شده در این میزگرد به رفع مشکلات و چالشهای موجود در بخش مدیریت مالی دولت و ارتقای نظام مالی دولت کمک‌کننده باشد. ✓



✓ دکتر جباری

به‌دفعات در مباحث قبلی لزوم انجام حسابرسی بیان گردید و در این موضوع که حسابرسی دستگاه‌های اجرایی (حسابرسی واحد گزارشگر) اجتناب‌ناپذیر است، شکی نیست؛ یعنی به‌نظر می‌رسد که همه هم‌نظر هستند. همانطور که مستحضرید، در بخش عمومی خیلی از فرایندها و اقدامهایی که باید انجام شود، در قانون مشخص می‌شود. بنابراین، در بخش عمومی اغلب رویه‌ها در غالب قانون یا مقرراتی است که به موجب قانون مرجع خاص آن را وضع می‌کند. حال باید ببینیم رویکرد قانون در خصوص حسابرسی واحدهای گزارشگر بخش عمومی چیست؟ در قانون بودجه، به‌صراحت ذکر گردیده است. مفادی که اکنون در قانون وجود دارد، این است که حسابرس واحدهای گزارشگر، دیوان محاسبات کشور است؛ در قانون بودجه ۱۴۰۲ وجود دارد و در قانون بودجه سالهای قبل نیز بوده است. در قوانین بودجه سنواتی فوق تاکید می‌شود که دستگاه‌های اجرایی مکلفند که با رویکرد تعهدی عناصر صورتهای مالی را شناسایی کنند و دیوان محاسبات کشور هم حسابرسی آنها را انجام دهد. از سوی دیگر، قانون دیوان محاسبات نیز در ماده ۲ به‌صراحت می‌گوید که حسابرسی صورتهای مالی دستگاه‌های اجرایی با دیوان محاسبات است، ولی به‌نظر می‌رسد منعی در استفاده دیوان محاسبات کشور از ظرفیتهای حرفه‌ای موجود در کشور وجود ندارد.

از منظر قانون، به‌طور کامل صحیح است. بحث حسابرس و حسابرسی یک کار حرفه‌ای است. حسابرسی یک حرفه است و یک فرایند حرفه‌ای دارد. ظرفیتهایی در کشور در زمینه حسابرسی وجود دارد که می‌توان از آن ظرفیتهای استفاده کرد. بنده به‌عنوان یک کارشناس عرض می‌کنم که فکر می‌کنم اگر چه قانون این اجازه و اختیار و مسئولیت را به دیوان محاسبات داده است، ولی دیوان محاسبات در استفاده از ظرفیتهای حرفه‌ای موجود در کشور محدودیتی ندارد و هر زمان که دیوان محاسبات تشخیص داد، می‌تواند از ظرفیتهای موجود استفاده نماید.

در شرکتهای دولتی هم اگر سازمان حسابرسی ورود پیدا می‌کند، به‌استناد قانون تاسیس و اساسنامه سازمان است.

✓ صمدی

این اتفاق وقتی در شرکتهای دولتی می‌افتد، اتفاق خیلی خوبی