

استانداردهای حسابداری بخش عمومی توجه به واقعیتها

گفتگو با

آقای ابراهیم موسوی

حسابدار رسمی

مدیر حسابرسی مؤسسه حسابرسی اصول پایه فراگیر



سازش

از شما برای شرکت در این گفتگو تشکر می‌کنیم و امید داریم به کمک شما بتوانیم در توسعه و پیشرفت حسابداری بخش عمومی سهم داشته باشیم.

موسوی

ناشی از انجام خدمات مالی و هدفهای از پیش تعیین شده آنها بسیار ضروری، مهم و مفید است، مشروط به اینکه در تدوین استانداردهای مذکور، بررسیهای لازم با توجه به تحقیقات میدانی، استفاده از کارشناسان ذیربط، استفاده از استانداردهای وضع شده در دیگر کشورها و توجه خاص به فرهنگ متداول در هر کشور و قوانین و مقررات آن و نیز تطبیق این قوانین با استانداردهای وضع شده لحاظ شود. افزون بر اینکه در وضع استانداردهای حسابداری این امر به ترجمه استانداردهای دیگر کشورها و اطلاعات و تجربه‌های چند کارشناس منتخب منحصر نشود. همچنین در تدوین این استانداردها به حوزه کاربردی آنها نیز باید توجه شود تا زحماتی که برای تدوین آنها انجام گرفته در حد کتاب و بدون اثرگذاری باقی نماند.

در شروع صحبت باید به این موضوع اشاره کنم که تدوین استانداردهای لازم در هر زمینه از خدمات، به‌ویژه استانداردهای حسابداری بخشهای بازرگانی و صنعتی، حسابداری دولتی و عمومی و استانداردهای حسابرسی مربوط به این بخشها و تجدید نظر مداوم در آنها در اثر نتایج به‌کارگیری استانداردهای وضع شده برای هماهنگی و همچنین شفافیت ارائه اطلاعات به‌طور اعم، و اطلاعات مالی

تعیین روشهای حسابداری به موجب قوانین یا با اختیارات تفویض شده قانونی به مراجع مختلف از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور مشخص و ابلاغ شده است. همچنین تأکید بر نظارت بر اجرای قوانین به جای «رسیدگی و اظهار نظر بر صورتهای مالی اساسی کامل»؛

۳- پیش‌بینی بخشی از کنترل‌های داخلی مؤسسه‌های دولتی در قوانین مصوب و به تبع آن توجه کمتر به برقراری دیگر کنترل‌های داخلی مناسب و همچنین کنترل‌های پیش‌بینی نشده در قانون به عنوان پشتوانه جمع‌آوری مدارک و مستندات و در نتیجه گزارش رویدادهای مالی به نحو مناسب؛

۴- محرمانه‌بودن بخشی از اطلاعات مالی دولت مؤثر بر گزارشگری؛

۵- تأکید قوانین و مقررات به حسابداری نقدی به جای حسابداری تعهدی؛

۶- تأکید قوانین و مقررات و همچنین مسئولین دولتی به کنترل هزینه‌ها و توجه کمتر به کنترل درآمد؛

۷- متفاوت بودن عملیات حسابداری شرکتها و مؤسسه‌های انتفاعی دولتی با وزارتخانه‌ها و دیگر مؤسسه‌های دولتی غیرانتفاعی؛

۸- نحوه عملیات حسابداری طرحهای عمرانی (که بخش عمده‌ای از فعالیتهای سرمایه‌ای دولتی بدین طریق انجام می‌شود) به‌ویژه درخصوص طرحهایی که مجری آن شرکتها دولتی است و حسابداری مورد عمل در این شرکتها؛ در نتیجه مشکلات ناشی از تداخل رویه‌های مالی طرحهای عمرانی به موجب دستورعمل‌های صادرشده از سوی مراجع قانونی با عملیات حسابداری شرکت‌های دولتی؛

۹- تأمین منابع مالی دولت به صورت تک‌محصولی (به‌طور عمده از طریق فروش نفت) و نحوه عملیات حسابداری آن؛

۱۰- تأکید بر تهیه و ارائه گزارش نهایی مالی مؤسسه‌های دولتی براساس تفریغ بودجه به جای صورتهای مالی اساسی که مبین وضعیت مالی، نتایج عملیات، گردش وجوه نقد و برحسب مورد رعایت صرفه و صلاح کارایی و اثربخشی باشد؛ و

۱۱- سرانجام عادت مسئولین مالی به حسابداری سنتی دولتی و مقاومت نسبت به برقراری و وضع و اجرای استانداردهای حسابداری جدید دولتی.

توجه به این نکات، نظرهای خود را که به‌طور عمده ناشی از تجربه‌های گذشته‌ام بوده و احتمالاً دارای نواقص زیادی است ارائه می‌دهم و امیدوارم کارشناسان و خوانندگان محترم مجله حسابرس به جهت این نواقص اینجانب را عفو فرمایند.

سازش

در ابتدای گفتگو برای فراهم کردن زمینه بحث بفرمایید که چرا ارائه گزارش نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت اهمیت دارد؟

موسوی

نظر به اینکه در ایران عمده فعالیتهای اقتصادی کشور از سوی دولت به صورتهای مختلف و از طریق ایجاد وزارتخانه‌های دولتی، مؤسسه‌های دولتی، شرکت‌های دولتی حتی مشارکت در تشکیل و اداره مؤسسه‌ها و شرکت‌های شبه‌دولتی صورت می‌گیرد از اینرو می‌توان گفت که اقتصاد ایران به‌طور عمده دولتی بوده و دولت باید گزارش وضعیت مالی و نتایج عملکرد و دیگر اطلاعات مورد نیاز را به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات که به‌طور عمده آحاد مردم بوده و با رأی مستقیم و غیرمستقیم خود دولت را انتخاب کرده‌اند، گزارش دهد. لذا گزارشگری مناسب، شفاف، کارآمد و قابل استفاده از یک طرف در تصمیم‌گیری لازم و آینده برای مجریان کارهای دولت (شامل عملیات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی) و انجام خدمات دولتی و قوه مقننه ضروری است و از سوی دیگر نیز اطلاعات لازم را به اشخاص ذیحق، ذینفوذ و ذیصلاح ارائه می‌دهد.

سازش

اشاره کردید که عمده فعالیتهای اقتصادی در ایران از سوی دولت انجام می‌شود. تفاوت‌های عمده محیط حسابداری دولتی ایران با دیگر کشورها چیست؟

موسوی

تفاوت اصلی محیط حسابداری دولتی ایران با دیگر کشورها به قدیمی بودن سیستمهای حسابداری دولتی و به‌روز نشدن آنها برمی‌گردد. افزون بر این تفاوت اساسی، موارد زیر نیز می‌تواند از وجوه تفاوت محیط حسابداری دولتی ایران با دیگر کشورها باشد:

۱- تأکید عملیات حسابداری دولتی بر بودجه‌های جاری و به‌تبع آن توجه ناچیز و کمتر به بودجه و حسابداری عملیاتی؛

۲- حاکمیت قوانین بر عملیات حسابداری دولتی به‌نحوی که

سازش

به نظر شما کدام وجه از پاسخگویی دولت اهمیت بیشتر دارد؛ پاسخگویی مالی یا عملیاتی؟ و کدام یک بهتر است در گزارشگری مالی مبنا قرار گیرد؟

موسوی

باتوجه به اینکه مسئولیتهای دولت به طور عمده انجام وظایف مربوط به اقتصاد ارشادی (صرف نظر از اینکه در عملیات اجرایی اقتصادی نیز در ایران دولت نقش اساسی دارد)، خدمات اجتماعی و رفاهی، آموزشی بهداشتی و مانند آن است، گزارشها چنانچه دربرگیرنده پاسخگویی عملیاتی شامل نتایج حاصل از انجام عملیات مذکور باشد بسیار سودمند و قابل استفاده است. هر چند در صورت تنظیم صورتهای مالی براساس عملیات، این صورتهای مالی خودبه خود پاسخگویی عملیات مالی نیز هستند. البته باید به این موضوع نیز توجه کرد که تهیه صورتهای مالی براساس عملیات با توجه به محدودیتهای موجود به ویژه تبدیل اطلاعات کیفی به کمی به سادگی ممکن نیست و مستلزم تهیه استانداردهای لازم و پیش بینی شده نسبت به هر مجموعه از عملیات و وظایف مختلفی است که به عهده دولت است.

سازش

در بهبود نظام پاسخگویی در دهه گذشته، تأکید دولت بیشتر بر تحول نظام بودجه ریزی از بودجه برنامه ای به بودجه عملیاتی بوده؛ آیا مسیر درستی برای این تحول در نظر گرفته شده است؟ شما چه مسیری را پیشنهاد می کنید؟

موسوی

بدیهی است در ایران هم، تغییر نظام بودجه ریزی از بودجه برنامه ای به بودجه عملیاتی مانند بیشتر کشورهای دنیا مفید، مؤثر و کارا است به شرطی که مسیر انتخاب شده تنها با نظر چند نفر کارشناس منتخب و از بالا به پایین دیکته نشده باشد و این تغییر براساس تحقیقات میدانی از سوی کارشناسان دانشگاهی، اجرایی و دیگر دستگاههای مربوط صورت گرفته و در پی آن نتایج تحقیقها در کمیته منتخب شامل کارشناس خبره، تعیین، بررسی، جمع بندی، نتیجه گیری و گزارش شود و سپس براساس نتایج حاصل از آن، قوانین و مقررات و استانداردهای جدید وضع و ابتدا در چند مؤسسه به طور آزمایشی اجرا و سپس باتوجه به نتایج حاصل از این آزمونها، اصلاحات نهایی در این مقررات انجام گرفته و برای اجرا ابلاغ شود؛ در غیر این صورت تدوین مقررات مذکور با انتخاب چند نفر کارشناس خبره آثار مورد انتظار را در پی نخواهد داشت.

سازش

در سالهای اخیر تأکید زیادی بر کنترل هزینه ها، اندازه گیری اثربخشی و بهره وری در سازمانها و نهادهای دولتی شده است. این کوشش ها چه نتایج و آثاری داشته و بر فرایند تدوین و استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی چه تأثیری داشته است؟

موسوی

با توجه به تجربه های گذشته اصولاً فواید و آثار ناشی از اجرای حسابداری عملیاتی که منتج به اثربخشی و بهره وری می شود در سازمانهای دولتی مشخص و گزارش نشده است و گزارشهای تهیه شده با عنوانهای مختلف مانند نظارتی یا عملیاتی نیز به طور عمده بر پایه و استاندارد حسابرسی مالی و در بعضی موارد حسابرسی رعایت بوده که آثار آنها در راستای

تفاوت اصلی

محیط حسابداری دولتی ایران با

دیگر کشورها

به قدیمی بودن

سیستمهای حسابداری دولتی و

به روز نشدن

آنها برمی گردد

در تدوین استانداردها

به عملی بودن آنها نیز

باید توجه شود تا

زحمات انجام شده

برای تدوین آنها

در حد کتاب و بدون اثرگذاری

باقی نماند

آن) خواهد شد. افزون بر اینکه استفاده از قیمت تمام شده خدمات واقعی در برنامه ریزیهای آینده موجب جلوگیری از رکود در اجرای خدمات می شود، که به دلیل نبود تکافوی بودجه که براساس بودجه های نقدی تهیه شده روی می دهد. گفتنی است در حال حاضر قسمتی از طرحهای عمرانی یا خدمات دولتی معوق به دلیل پیش بینی نکردن بودجه براساس قیمت تمام شده واقعی، ایجاد شده است.

ساز

باتوجه به توضیحات شما و مسیرهای به کارگرفته شده برای بهبود نظام گزارشگری مالی دولتی، در مجموع آینده حسابداری دولتی را چگونه ارزیابی می کنید؟

موسوی

باتوجه به اقدامهای انجام شده در خصوص تهیه و تنظیم استانداردهای حسابداری دولتی و تغییر در نگرش مسئولین دولتی به ویژه مؤسسه های دولتی درگیر در امور مالی دولت به نظر می رسد که در آینده شاهد تغییرات عمده ای در سیستم حسابداری دولتی، استفاده از حسابرسی عملیاتی و صورتهای مالی به جای حسابرسی رعایت باشیم. مشروط بر اینکه همچنان این تفکرات کماکان پابرجا بوده و از حمایت

هدفهای حسابرسی عملیاتی نبوده و اصولاً منجر به هدفهای مورد نظر نیز نشده اند.

ساز

به کارگیری روش حسابداری تعهدی در محاسبه هزینه خدمات در بخش دولتی تا چه حد ضرورت دارد و از اطلاعات آن چه استفاده ای می توان کرد؟

موسوی

در اصل گزارش هزینه های تحقق یافته هر مؤسسه ای اعم از دولتی و بازرگانی و از هر نوع آن به صورت کامل وضعیت مالی و نتایج عملکرد آن را به نحو مطلوب نشان می دهد و استفاده از این روش به منظور گزارشگری مالی برای ارائه اطلاعات کامل اظهارات مدیران مستتر در صورتهای مالی ضروری است. بدیهی است ارائه اطلاعات کامل و محاسبه قیمت تمام شده خدمات انجام شده واقعی در تهیه بودجه های مؤسسه های دولتی، مقایسه بودجه با عملکرد و اندازه گیری فواید و نتایج حاصل از خدمات انجام شده و کارایی، صرفه و صلاح و اثربخشی آنها را به نحو کامل و مطلوبتری ارائه می دهد.

در ضمن در تدوین استانداردهای مورد نیاز در خصوص تغییر روش نقدی به تعهدی باید به این موضوع توجه ویژه داشت که این تغییر موجب ایجاد حسابهای دریافتنی و پرداختنی غیرقابل وصول و یا غیرقابل پرداخت نشود.

افزون بر اینکه استفاده از این روش مواد بودجه ای مربوط به دیون که بازپرداخت بدهی های قطعی پرداخت نشده را به آینده و به شرط تصویب و بودجه سنواتی آینده می کنند، حذف و داراییها و تعهدهای دولت را به نحو کاملتری در صورتهای مالی ارائه می دهد.

ساز

استفاده از حسابداری تعهدی در قیاس با حسابداری نقدی چه تأثیری در محاسبه بهای خدمات دولت خواهد داشت؟

موسوی

بدیهی است با استفاده از روش تعهدی بهای خدمات دولت نسبت به استفاده از روش نقدی افزایش خواهد یافت که این موضوع نه تنها ایرادی ندارد بلکه باعث ارائه افشای واقعیهای موجود در خصوص بهای تمام شده خدمات و موجب بهبود در تصمیم گیریهای مربوط به اجرا و یا اجرا نکردن این نوع خدمات (با توجه به منطقی بودن هزینه خدمات نسبت به آثار

جدید که برخلاف رویه‌های گذشته ناچار به ارائه آنها هستند. در این خصوص برقراری سمینارهای متفاوت به منظور اطلاع‌رسانی به مدیران و آشنایی آنها با استانداردهای جدید مفید به نظر می‌رسد.

حسابداری

احتمال دارد اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسی در سالهای آغازین استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی افزایش یابد. در این صورت چگونه می‌توان از این رویداد احتمالی پیشگیری کرد؟

موسوی

در این خصوص آموزش صحیح و دقیق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین استانداردهای حسابرسی مربوط به آنها در سطوح مختلف مؤسسه‌های دولتی، شرط اولیه و لازم است. بدیهیست آموزش مداوم این موارد افزون بر کمک به تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و انجام‌دهندگان خدمات حسابداری و همچنین آموزش موردی مدیران به منظور فرهنگ‌سازی فراگیر برای قبول و اجرای بهینه این استانداردها ضروری و موجب کاهش در بندهای تعدیل گزارشهای حسابرسی می‌شود.

در پایان تأکید می‌کنم برای فرهنگ‌سازی و اجرای دقیق استانداردهای حسابداری دولتی و کاهش اظهارنظرهای مشروط، مردود و عدم اظهارنظر گزارشهای حسابرسی مؤسسه‌های دولتی باید به آموزش از سوی دانشگاهها، ذیحسابی وزارتخانه‌های ذیربط، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی و دیگر جوامع حرفه‌ای اولویت داده شده و این آموزش به‌طور مستمر ادامه یابد. افزون بر اینکه به‌منظور اطمینان از درک صحیح شرکت‌کنندگان در این آموزشها، باید آزمونهای لازم نیز از ایشان گرفته شده و نظارت کافی در اجرای استانداردهای جدید به‌طور مداوم (نه تنها سالانه یا شش‌ماهه) دستکم برای چند سال اول انجام شود.

حسابداری

از اینکه به پرسشهای ما پاسخ دادید و دیدگاهتان را در اختیار خوانندگان حسابرس قرار دادید، بسیار

سپاسگزاریم.



کافی از سوی مسئولین ذیربط و تصویب بودجه‌های لازم در خصوص تحقیق، تهیه و اجرای آزمایشی و سرانجام ابلاغ استانداردهای دولتی و به تبع آن استانداردهای حسابرسی دولتی برخوردار بوده و برای اجرای دقیق آنها پافشاری شود.

حسابداری

در قالب آینده‌ای که تصویر کردید چه چالشهایی بر سر راه بهبود گزارشگری مالی بخش عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود دارد؟

موسوی

عمده چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی را می‌توان به صورت خلاصه به این شرح اعلام کرد:

۱- تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری بدون توجه به واقعیت‌های موجود در ایران و به‌طور عمده براساس ترجمه استانداردهای کشورها (هر چند استانداردهای دیگر کشورها در تهیه و تنظیم استانداردهای حسابداری دولتی به عنوان راهنما و الگو یکی از بهترین روشهای مرسوم است)؛

۲- انجام ندادن تحقیقات کافی در خصوص تهیه و تنظیم استانداردهای حسابداری دولتی و تدوین این استانداردها تنها با تشکیل کارگروه‌های تخصصی از طرف مسئولین دولتی؛ و

۳- در بعضی موارد تطبیق نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی با قوانین و مقررات مصوب، که در این خصوص باید ضمن هماهنگی با ارگانهای ذیصلاح نسبت به تطبیق استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات اقدام شود؛

۴- آمادگی نداشتن دستگاههای دولتی نسبت به قبول تغییرات استانداردهای حسابداری دولتی به دلایل گوناگون و از جمله عادت به استفاده از روش قدیمی توسط کارکنان آنها و همچنین اعتقاد نداشتن برخی از مسئولان دولتی به این تغییرات؛

۵- نداشتن آموزش کافی مدیران دستگاهها و کارکنان شاغل در امور مالی مؤسسه‌های دولتی در خصوص شناخت و اجرای استانداردهای حسابداری دولتی مصوب به وسیله سازمانهای تدوین‌کننده استانداردها و همچنین تنظیم‌نشدن برنامه‌های آموزش حسابداری دولتی در راستای استانداردهای حسابداری دولتی به وسیله دانشگاهها؛

۶- نبود تمایل مدیران برخی از دستگاههای دولتی در خصوص حسابداری مناسب، در اثر اجرای استانداردهای حسابداری