

مشکلات حسابداری طرح‌های عمرانی

در شرکت‌های دولتی

ابراهیم موسوی (۱)

ب - آیا برای کلیه طرح‌های مورد اجرا يك انبار تدارك دیده شود و منحصرأ با استفاده از دفتر معین ارزش ریالی متعلق به هر يك از طرح‌ها تفكیک گردد؟
ج - اصولاً رابطه انبار طرح‌ها با حساب‌های انبار شرکت چگونه باشد؟
د - روش قیمت گذاری موجودی‌های کالا در دستورالعمل مذکور اولین صادره از اولین وارده پیش‌بینی گردیده که در مورد قابل اجراء بودن آن باید بررسی لازم معمول گردد.

۳- طرح‌های عمرانی مورد اجرا توسط شرکت‌های دولتی عمدتاً از چندین پروژه تشکیل یافته است. با توجه به اینکه قوانین و مقررات حاکم بر طرح‌های عمرانی مقرر نموده که طرح‌های عمرانی پس از خاتمه به دستگاه بهره‌بردار انتقال می‌یابد، چگونگی انتقال پروژه‌های تکمیل شده مورد بهره‌برداری علی‌رغم عدم خاتمه کلیه پروژه‌ها در دستورالعمل‌های مربوط پیش‌بینی نگردیده و این موضوع نیز یکی از مشکلات عمده شرکت‌های دولتی می‌باشد.

۴- معمولاً بودجه طرح‌های عمرانی از سه محل اعتبارات عمومی دولت و منابع داخلی و استقراض تأمین می‌گردد. با توجه به اینکه دارایی‌های ایجاد شده از محل منابع داخلی و استقراض در طول ساخت به دلیل تعلق وجوه و بدهی به شرکت مجری طرح، علی‌القاعده متعلق به دستگاه تأمین‌کننده منابع و یا دریافت‌کننده استقراض می‌باشد لیکن در دستورالعمل حسابداری طرح‌های عمرانی در مورد این موضوع پیش‌بینی لازم معمول نگردیده است، در این رابطه توجه به موارد زیر ضروری است:

الف- مشخص نیست شرکت اعطاء کننده اعتبار، وجوه پرداختی را به چه حسابی منظور نماید. در این مورد شرکت‌های دولتی با قضاوت خود به شرح زیر اقدام نموده‌اند:

- تعدادی از شرکت‌ها وجوه پرداختی را تحت عنوان پیش‌پرداخت طرح‌های عمرانی در حساب‌ها منظور نموده‌اند.

- تعدادی از شرکت‌ها این وجوه را به عنوان سرمایه‌گذاری در طرح‌های عمرانی تلقی و تحت این عنوان در صورت‌های مالی منعکس نموده‌اند.
- تعدادی دیگر از شرکت‌های دولتی وجوه مذکور را به حساب‌های دریافتی منظور نموده‌اند.

ب - در دستورالعمل حسابداری طرح‌های عمرانی حساب‌های مربوط به استفاده از وجوه عمومی و سایر منابع به صورت تفکیکی مشخص گردیده لذا در صورت استفاده از دستورالعمل و ثبت

از آنجا که قسمت اعظم از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌های دولتی از محل طرح‌های عمرانی انجام می‌شود، نحوه حسابداری مربوط به حسابداری طرح‌های عمرانی در شرکت‌های مذکور حائز اهمیت می‌باشد و نظر به اینکه حساب‌های طرح‌های عمرانی براساس اصول حسابداری دولتی بطور عام و به صورت حساب مستقل بطور خاص و با حاکمیت اصل قانون انجام می‌گردد و این شیوه عمل با حسابداری حاکم بر شرکت‌های دولتی که بر اصول حسابداری بازرگانی متکی است در تضاد می‌باشد، بررسی مشکلات ایجاد شده از این شیوه عمل و اثرات آن بر صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی می‌تواند برای اصلاح دستورالعمل‌های حسابداری طرح‌های عمرانی در آینده راه‌گشا باشد. لذا اهم مشکلات مربوط به حسابداری طرح‌های عمرانی در شرکت‌های دولتی به صورت زیر تشریح می‌شود:

۱- دستورالعمل حسابداری مورخ ۱۸ بهمن ماه ۱۳۶۲ صادره توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی سرفصل‌های مربوط به حساب‌های طرح‌های عمرانی را مشتمل بر هزینه‌ها (سنواتی و جاری)، حساب پیش‌پرداخت‌ها (جاری و سنواتی)، علی‌الحساب‌ها (جاری و سنواتی)، پیش‌پرداخت اعتبارات اسنادی (جاری و سنواتی) و در قالب بودجه سالانه پیش‌بینی نموده است.

در این دستورالعمل جهت قیمت تمام شده پروژه‌های در حال ساخت و خاتمه یافته روشی ارائه نگردیده است. هر چند در دستورالعمل مورخ ۲۹ مرداد ۱۳۷۶ وزارت‌خانه مذکور ارائه قیمت تمام شده پروژه‌های عمرانی بعنوان حساب‌های انتظامی در نظر گرفته شده است، لیکن تمهیدات لازم در مورد برقراری سیستم مناسب محاسبه قیمت تمام‌شده در حسابداری طرح‌های عمرانی پیش‌بینی نگردیده لذا محاسبه قیمت تمام شده این طرح‌ها به سادگی میسر نمی‌باشد.

۲- در دستورالعمل تکمیلی حسابداری طرح‌های عمرانی برای حساب انبار سرفصل مناسب پیش‌بینی نگردیده ولی عمل دستورالعمل لازم در مورد نحوه نگهداری حساب انبار طرح‌های عمرانی ارائه نگردیده است. بویژه در این رابطه توجه به موارد زیر که در حسابداری طرح‌های عمرانی و محاسبه قیمت تمام شده آنها مؤثر می‌باشد ضروری است:

الف - با توجه به استفاده حساب مستقل آیا باید برای هر طرح يك انبار جداگانه از نظر فیزیکی و ریالی نگهداری شود؟

مصارف به صورت جداگانه (به تفکیک وجوه عمومی و سایر منابع) این موضوع مغایر با مفهوم عدم تفکیک بهای واحد اموال می‌باشد.

۵- یکی دیگر از مشکلات مربوط به طرح‌های عمرانی تعیین تکلیف مازاد کالای خریداری شده از محل اعتبارات طرح‌های عمرانی پس از تکمیل پروژه‌های مربوط به آنها می‌باشد که در این مورد نیز پس از تکمیل و تحویل موضوع طرح‌های عمرانی با مازاد کالاهای موجود در شرکت‌های مختلف به صورت چندگانه و به شرح زیر رفتار شده است:

الف - در برخی از شرکت‌ها مازاد بر مصرف را به بدهکار حساب انبار شرکت بهره‌بردار و بستانکار حساب

قیمت تمام شده دارایی‌های تکمیل شده منظور نموده‌اند.

ب - در برخی از شرکت‌ها این کالاها را به حساب بدهکار انبار و بستانکار درآمدها منظور داشته‌اند.

ج - تعدادی از شرکت‌ها نیز هیچگونه اقدامی نسبت به تعیین تکلیف این اقلام بعمل نیاورده‌اند.

۶- نظر به اینکه در تاریخ اتمام طرح‌های عمرانی تعداد زیادی اقلام غیرقطعی در صورت‌های مالی طرح‌های عمرانی منعکس بوده و معمولاً نسبت به تعیین تکلیف آنها اقدامات لازم صورت نمی‌گیرد، قیمت تمام شده واقعی دارایی‌های ایجاد شده از محل طرح‌های عمرانی انتقالی به دستگاه بهره‌بردار نیز از دقت کافی برخوردار نبوده مضافاً به اینکه این اقلام نیز در اسرع وقت تسویه نمی‌گردند.

۷- با توجه به اینکه روش شناسایی هزینه‌ها در دستورالعمل حسابداری طرح‌های عمرانی نقدی پیش‌بینی گردیده، ایجاد حساب‌های پرداختی در این دستورالعمل پیش‌بینی نگردیده است. به همین جهت در موارد ضروری و در صورت استفاده از تسهیلاتی نظیر موارد مندرج در تبصره ۲ ماده ۶۲ قانون محاسبات عمومی (خرید کالا از طریق افتتاح اعتبار اسنادی و پرداخت تدریجی وجوه آن در سنوات آتی) انعکاس رویدادهای تعهدی پیش‌بینی شده در قوانین در صورت‌های مالی مقدور نمی‌باشد.

۸- تضاد اصول حسابداری با مقررات مربوط به ایجاد و بهره‌برداری از طرح‌های عمرانی

۸-۱- اصول حسابداری شناخت اولیه یک قلم دارایی را بعنوان دارایی ثابت منوط به تحقق دو مورد زیر نموده است:

الف - جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به‌درون واحد تجاری محتمل باشد.

ب - بهای تمام شده دارایی برای واحد تجاری به گونه‌ای امکان‌پذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۸-۲- مفاهیم نظری گزارشگری مالی منافع اقتصادی آتی یک دارایی را عبارت از «توان بالقوه آن دارایی

جهت کمک‌مستقیم یا غیرمستقیم به جریان وجوه نقد واحد تجاری» دانسته است.

۳-۸- اشاره دیگر مفاهیم نظری گزارشی‌گری در مورد دستیابی به منافع اقتصادی آتی تحت کنترل بودن دارایی در واحد تجاری است. این مفاهیم، تحت کنترل بودن را عبارت از «بدست آوردن منافع اقتصادی و توانایی محدود کردن دستیابی دیگران به منافع آن» تعریف نموده است.

۴-۸- خصوصیت کیفی رجحان محتوا بر شکل مقرر نموده که «اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه بودن معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آنها است باشد لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی آنها و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود».

باتوجه به مطالب مذکور و امعان نظر به موارد زیر تعلق دارایی‌های ایجاد شده از محل طرح‌های عمرانی به دستگاه‌های مجری طرح از نظر اصول حسابداری در اکثر موارد قطعی است:

الف- انحصاری بودن عملیات موضوع دارایی‌های ایجاد شده از محل طرح‌های عمرانی براساس قوانین، مقررات و اساسنامه‌های قانونی شرکت‌های دولتی.

ب - ذکر دستگاه بهره‌بردار در موافقت‌نامه‌های طرح‌های عمرانی منعقد شده با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی بعنوان مجوز اصلی و اولیه اجرای طرح‌های عمرانی.

ج - پیش‌بینی منابع سرمایه‌ای ایجاد طرح‌ها از بودجه‌های شرکت‌های دولتی بویژه در ارتباط با تخصیص بودجه از منابع داخلی و وام‌های اخذ شده.

د - پیش‌بینی هزینه‌هایی نظیر استهلاک و هزینه‌های تعمیرات برای این دارایی‌ها در بودجه شرکت‌های دولتی.

ه - متعهد بودن شرکت‌های دولتی مجری طرح در مورد انعقاد قراردادهای مربوط به اجرای طرح‌های عمرانی و تبعات آن.

و - هر چند طبق مفاد ماده ۱۱۲ قانون محاسبات عمومی دارایی‌های ایجاد شده در طول ساخت متعلق به دولت می‌باشد، لیکن محتوای اقتصادی وجوه عمومی مصرف شده جهت ایجاد طرح‌های عمرانی انتفاعی با توجه به وامی بودن آنها تعلق این دارایی‌ها به دستگاه بهره‌بردار را تأیید می‌نماید.

۹- مفاد ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه طرف حساب وجوه دریافتی از منابع عمومی را در مورد طرح‌های انتفاعی حساب وام دولتی تعیین نموده لیکن طرف حساب وجوه دریافتی از بابت طرح‌های غیرانتفاعی و مطالعاتی را مشخص ننموده، به همین علت جهت تعیین طرف حساب ناچاراً باید به مفاد مواد مندرج در فصل پنجم قانون محاسبات عمومی اقدام نمود که این مواد نیز فاقد صراحت کافی است.

۱۰- هر چند در ماده ۱۲۲ قانون محاسبات عمومی تصریح گردیده صورت‌های مالی طرح‌های

عمرانی به همراه ترازنامه و سود و زیان شرکت پس از حسابرسی توسط حسابرس منتخب در ظرف شش ماه مورد رسیدگی و تصویب مجامع عمومی شرکت‌های دولتی قرار گیرد، لیکن علی‌رغم رسیدگی صورت‌های مالی طرح‌های عمرانی مورد اجرا توسط حسابرس منتخب در اکثر موارد این صورت‌های مالی در مجامع عمومی شرکت‌ها، مورد رسیدگی و تصویب قرار نگرفته به همین جهت رفع ایرادات مطرح شده توسط حسابرسان نیز صورت نمی‌گیرد و یا با تاخیر انجام می‌شود.

نتیجه

با توجه به موارد مذکور اصلاح قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های مربوط به حسابداری طرح‌های عمرانی مورد اجرا در شرکت‌های دولتی حداقل در زمینه‌های زیر ضروری به نظر می‌رسد:

۱- تطبیق قوانین و مقررات متعدد مربوط به طرح‌های عمرانی بویژه قوانین منعکس در قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، قوانین بودجه سالیانه دولت و قوانین توسعه اقتصادی برنامه‌ای با یکدیگر.

۲- در مورد نحوه حسابداری طرح‌های عمرانی مورد اجراء شرکت دولتی توجه به اصول حسابداری بازرگانی مورد قبول و بازنگری اصلاح دستورالعمل‌های حسابداری جدید حائز اهمیت ذکر است.

۳- ایجاد تغییر بنیادی شناخت هزینه، از نقدی به تعهدی بویژه در مواردی که ایجاد تعهداتی در قبال

مأخذ و منابع:

- نشریه شماره ۱۲۲ رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی

- نشریه شماره ۱۱۵ دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی سازمان حسابرسی

- دستورالعمل مورخ ۱۸ بهمن ماه ۱۳۶۲ اداره کل خزانه‌وزارت امور اقتصادی و دارایی موضوع حساب‌های طرح‌های عمرانی

- دستورالعمل مورخ ۲۹ مرداد ماه ۱۳۷۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی، صورت‌های مالی نمونه طرح‌های عمرانی

- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶

- قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۰

- قوانین برنامه اول و دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

- قوانین بودجه کل کشور در سنوات مختلف

۱- حسابدار مستقل و مدرس دانشگاه

هزینه‌های هر سال در قوانین پیش‌بینی گردیده ضروری می‌باشد.

۴- بازنگری به مفاد ماده ۱۱۳ قانون محاسبات عمومی با توجه به اینکه قسمت عمده طرح‌های عمرانی از منابع داخلی می‌باشد بویژه در ارتباط با شناخت دارایی‌های ایجاد شده در طول ساخت و خاتمه آن نیز لازم است.

۵- تعیین تکلیف طرف حساب‌های مرتبط با دارایی‌های ایجاد شده از محل وجوه عمومی بویژه در ارتباط با طرح‌های عمرانی غیرانتفاعی نیز در قوانین ضرورت دارد.

۶- صدور دستورالعمل لازم در زمینه محاسبه

قیمت تمام شده پروژه‌های ساخته شده از طریق طرح‌های عمرانی عامل اصلی در کاهش ایرادات مربوط به حساب‌های ذی ربط می‌باشد.

۷- صدور دستورالعمل لازم در مورد نحوه نگهداری کالادر هر طرح و تعیین وضعیت مازاد آنها نیز ضروری است.

۸- تهیه بخش‌نامه لازم در مورد چگونگی واریز حساب‌های غیرقطعی بویژه در ارتباط با طرح‌های خاتمه یافته محسوس می‌باشد.

۹- بررسی صورت‌های مالی طرح‌های عمرانی تهیه شده توسط شرکت‌های دولتی همزمان با صورت‌های مالی شرکت و اتخاذ تصمیم نسبت به آنها در افزایش دقت و صحت عملیات و تسویه بموقع حساب‌های طرح‌های عمرانی مورد اجراء موثر می‌باشد.*