

حسابرسی نیاز اساسی

گزارشگری مالی بخش عمومی



✍ دکتر حلیمه رحمانی

مدیر ارشد تدوین استانداردها در سازمان حسابرسی

هدف گزارشگری مالی بخش عمومی در درجه اول، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. پاسخگویی زمانی وجود دارد که رابطه‌ای وجود داشته باشد که در آن یک فرد یا مجموعه، و اجرای وظایف توسط آن فرد یا مجموعه، تابع نظارت، هدایت یا درخواست شخص دیگری باشد مبنی بر این که آن فرد یا مجموعه، اطلاعات یا توجیهی برای اقدامهای خود ارائه کند. "پاسخگویی به رابطه بین شخص دارای یک حق یا یک ادعای مشروع و نماینده یا نمایندگانی که مسئول تحقق یا اجرای آن حق هستند، اشاره دارد. ... پاسخگویی بیانگر وظیفه پاسخگو بودن در قبال تفویض یک وظیفه، یک قدرت یا یک منبع است" ... "مفهوم پاسخگویی این است که چگونه افرادی که اختیارات دولت به آن‌ها سپرده شده است، مسئول اقدامهای خود هستند". پاسخگویی یک فرایند فعالی است که از طریق آن مقامهای دولتی در مورد برنامه‌ها، رفتارها و نتایج خود اطلاع‌رسانی و توجیه می‌کنند و بر

عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر، بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد. اما همان‌گونه که طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، گزارش تفریغ بودجه باید در دسترس عموم گذاشته شود، برای ایفای کامل مسئولیت پاسخگویی باید سایر گزارشهای مالی شامل صورتهای مالی بخش عمومی نیز که طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده و حسابرسی شده باشند، برای عموم ذینفعان منتشر گردد.

تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در اوایل سال ۱۳۸۸ با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و سازمان حسابرسی در سازمان حسابرسی شروع شد و هم‌اکنون ۱۸ استاندارد حسابداری بخش عمومی مصوب وجود دارد. تهیه صورتهای مالی بخش عمومی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی هم از سال ۱۳۹۴ شروع شده است و در حال حاضر بیش از ۳۵۰۰ واحد گزارشگر بخش عمومی در حال تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند.

انتشار گزارشهای مالی برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی و دستیابی به هدف پاسخگویی بخش عمومی به دولت کمک کند؛ اما ضرورت انتشار این گزارشها برای عموم این است که قبل از انتشار، از طریق فرایند حسابرسی، اعتباربخشی شوند. گزارشهای مالی که اعتباربخشی نشده باشند، از قابلیت اتکا و سودمندی بسیار پایینی برای ذینفعان برخوردار خواهند بود.

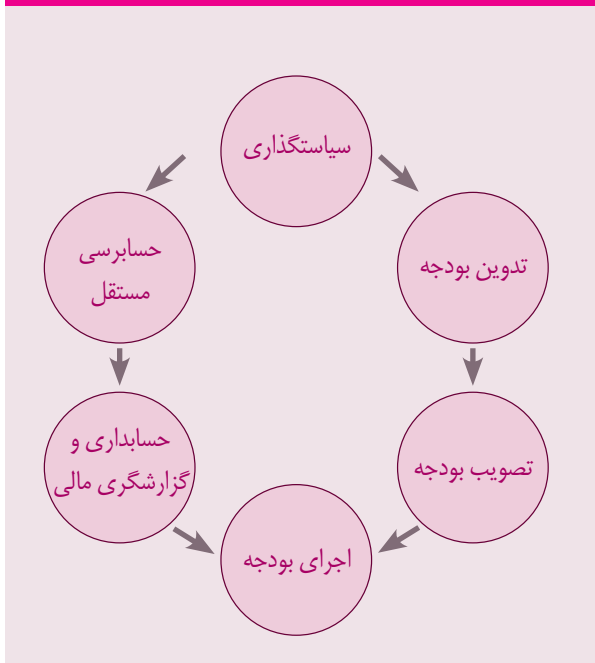
همانگونه که در نمودار شماره ۱ ملاحظه می‌شود، **حسابرسی** نیز یکی دیگر از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی است. سه نوع حسابرسی بخش عمومی به شرح زیر وجود دارد:

حسابرسی رعایت: حسابرسی رعایت ارزیابی مستقل از انطباق موضوع رسیدگی (به‌عنوان مثال فعالیتها، معاملات و رویدادهای مالی) از تمام جنبه‌های بااهمیت با ضوابط و

اساس آن تنبیه می‌شوند (نقل از Oyebisi et. al، 2017). پاسخگویی فرایندی است که طی آن نهادهای بخش عمومی و افراد درون آن‌ها، مسئول تصمیمها و اقدامهای خود، از جمله مباشرت بر وجوه عمومی و تمامی جنبه‌های عملکرد، هستند و خود را در معرض بازرسی مناسب برون‌سازمانی قرار می‌دهند. در واقع، پاسخگویی تعهد پاسخگوبودن در قبال مسئولیت واگذار شده است (IFAC، 2001).

همانطور که در نمودار شماره ۱ مشاهده می‌شود، در چرخه مدیریت مالی بخش عمومی یکی از مهم‌ترین گامها برای رسیدن به هدف پاسخگویی، **حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و دیگری، حسابرسی مستقل بخش عمومی** هست.

نمودار شماره ۱ - چرخه مدیریت مالی بخش عمومی (Lawson، 2015)



گزارشگری مالی از مهمترین ابزار است که به مسئولان بخش عمومی به‌خصوص رئیس‌جمهور کمک می‌کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را نشان دهد. مسئولان دستگاه‌های اجرایی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به‌عنوان وکیل مردم

کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند یا خیر؟ و این‌که آیا فضا برای بهبود عملکرد وجود دارد یا خیر؟ عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسایل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. هدف از این عمل، پاسخگویی به پرسشهای مهم حسابرسی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات می‌باشد. در ایران، حسابرسی عملکرد واحدهای بخش عمومی بیشتر توسط دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی انجام می‌شود.

حسابرسی مالی: حسابرسی مالی ارزیابی مستقلی است از این‌که آیا اطلاعات مالی گزارش شده (برای مثال، وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی، و مقایسه بودجه و عملکرد) توسط واحد مورد حسابرسی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، به نحو منصفانه‌ای ارائه شده است یا خیر. به عبارت دیگر، بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی بر اساس استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مربوط، ارائه شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب انجام خواهد شد تا بدین ترتیب، زمینه کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهارنظر حسابرس مهیا شود. در ایران، دیوان محاسبات کشور بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مسئول حسابرسی و یا رسیدگی کلیه دستگاه‌هایی است که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ به‌ترتیبی که در قانون دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین و مقررات مربوط مشخص شده است، با این حال، به‌صراحت مشخص نشده است که وظیفه حسابرسی مالی واحدهای بخش عمومی به‌عده کیست. البته حسابرسی مالی برخی از واحدهای گزارشگر بخش عمومی مثل حسابرسی شرکت‌های دولتی و برخی از دانشگاه‌ها توسط سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می‌شود. با وجود این، عمده واحدهای بخش عمومی از جمله وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی هنوز حسابرسی مالی نمی‌شوند. این در حالی است که برای دستیابی به هدف مدیریت مالی بخش عمومی که ایجاد اطمینان نسبت به حفظ و حراست منابع عمومی و مصرف صحیح، اقتصادی، کارا و

عمده واحدهای بخش عمومی

از جمله وزارتخانه‌ها و

موسسات دولتی هنوز

حسابرسی مالی نمی‌شوند

موازن قانونی حاکم است. ضوابط و موازین مذکور به‌عنوان معیار در حسابرسی رعایت مورد استفاده قرار می‌گیرند. هدف از حسابرسی رعایت در بخش دولتی، ایجاد امکان و زمینه مناسب برای ارزیابی و اظهارنظر پیرامون این موضوع است که آیا فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی مطابق با ضوابط و موازین قانونی حاکم بر این دستگاه‌ها می‌باشد یا خیر؟ این امر شامل گزارشگری میزان انطباق با معیارهای وضع شده است. در ایران حسابرسی رعایت توسط دیوان محاسبات انجام می‌شود.

حسابرسی عملکرد: بررسی کارشناسانه و بی‌طرفانه عملیات، برنامه‌ها، فعالیتها و اقدامهای دستگاه‌ها و نهادهای دولتی از نظر رعایت اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارزیابی میزان دستاوردها و ارزش حاصل شده در ازای هزینه و مخارج صورت پذیرفته می‌باشد. به عبارت دیگر، حسابرسی عملکرد فراهم‌کننده تجزیه و تحلیل‌های عینی؛ یافته‌ها و نتیجه‌گیریهایی است که علاوه بر مزایای دیگر، به مدیران اجرایی و ارکان راهبری و نظارتی، در بهبود عملکرد یا عملیات برنامه، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری توسط اشخاص مسئول نظارت یا انجام اقدامهای اصلاحی و مشارکت در پاسخگویی عمومی، کمک می‌کند. حسابرسی عملکرد بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا عملیات، فعالیتها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی طبق اصول صرفه اقتصادی،

خواهد شد. مردم به عنوان صاحب حق اصلی، باید مطالبه‌گر باشند تا اهمیت حسابرسی مالی بخش عمومی بیش از پیش بر همگان و به ویژه مقامهای ذیصلاح مشخص شود و این موضوع مورد توجه آن‌ها قرار گیرد.

البته طی سالهای ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ گامهای اولیه‌ای در این خصوص برداشته شده است؛ از جمله تشکیل کمیته‌ای متشکل از نمایندگان دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران که از اولین اقدامهای آن تعیین حسابرس برای حسابرسی تعداد معدودی از وزارتخانه‌ها (به جز واحدهای تابعه آن‌ها) بود. اما از آنجا که تمهیدهای مربوط در قانون بودجه سالهای مربوط گنجانده شده بود که قانونی موقت بود، متأسفانه این امر فقط یک سال اجرا شد و موضوع دیگر پیگیری نشد و مسکوت ماند. در صورتی که اصلی‌ترین نیاز گزارشگری مالی بخش عمومی در حال حاضر، حسابرسی مستقل است و تا این نیاز مرتفع نشود، اهداف مربوط به شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی محقق نخواهد شد. لذا برای اجرایی شدن این مهم، ضرورت دارد الزام آن در قوانینی که جنبه دائمی دارند، گنجانده شود تا در نهایت اجرای آن به سرانجامی مطلوب برسد.

منابع:

- دیوان محاسبات کشور، مجموعه استانداردهای حسابرسی
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، مجموعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی
- IFAC, "Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective," 2001. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-the-pdf>
- Lawson, A. (2015). Public Financial Management. GSDRC Professional Development Reading Pack no. 6. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham
- Oyebeisi M. O., Wisdom O., Lawrence A. I., Bibiana O. N., and Dorcas A. (2017), "Impact of Public Sector Auditing in Promoting Accountability and Transparency in Nigeria", Journal of Research in Business and Management, Volume 5 ,Issue 5 (2017) pp: 28-32, ISSN (Online): 2347-3002

اثر بخش منابع بخش عمومی است، باید تمام مراحل مدیریت مالی بخش عمومی، از جمله حسابرسی مستقل، به صورت کامل اجرا شود. این را باید به خاطر داشت که تا زمانی که حسابرسی مالی تمام واحدهای بخش عمومی به صورت کامل انجام نشود، این زنجیر ناقص خواهد بود و امکان رسیدن به هدف نهایی نامیسر؛ چرا که قدرت یک زنجیر به قدرت ضعیفترین حلقه آن است.

با انجام حسابرسی مالی است که ضعفهای موجود در سیستم کنترل‌های داخلی و و تحریفهای موجود در گزارشهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی مشخص و در ادامه مرتفع می‌شوند و به این ترتیب، قابلیت اتکای سیستمهای کنترل‌های داخلی و گزارشهای مالی آن‌ها افزایش می‌یابد. پیامد این امر کاهش تقلب و فساد و افزایش پاسخگویی و شفافیت خواهد بود. همچنین با حسابرسی مالی صورتهای مالی است که امکان شناخت و اندازه‌گیری و افشای داراییهای دولت و از آن مهمتر تعهدات و بدهیهای دولت، به صورت کامل، فراهم

با حسابرسی مالی

صورتهای مالی است که

امکان شناخت و اندازه‌گیری و

افشای داراییهای دولت و

از آن مهمتر تعهدات و

بدهیهای دولت به صورت کامل

فراهم خواهد شد