

سال بیست و پنجم
شماره ۱۲۲
بهار ۱۴۰۲
قیمت: ۲۰۰۰۰ تومان

78-388A : 78-388A

An abstract graphic design featuring a solid blue background. Two prominent white diagonal stripes run from the bottom-left towards the top-right. Overlaid on these stripes and the blue background are several instances of the word "BRASHES" in a bold, white, sans-serif font. The text is oriented vertically along the stripes, creating a sense of movement and repetition. Some letters of the word are partially cut off by the edges of the frame or the stripes themselves.

چالش‌های اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی



نشریه ۲۳۲ «گزارشگری یکپارچه»

با افزایش رقابت در سطح جهانی و توسعه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، گزارشگری سنتی دیگر قادر به پاسخگویی درباره موضوعات با اهمیتی همچون موضوعات اجتماعی و زیست محیطی نیست. در سالهای اخیر، مبحث نوینی به نام تفکر یکپارچه و گزارشگری یکپارچه مطرح شده است. تفکر یکپارچه به معنای اطمینان از پایداری بلندمدت سازمان از طریق ایجاد ارزش پایداری برای ذینفعان است. در راستای به‌کارگیری تفکر یکپارچه، گزارشگری یکپارچه به‌عنوان آخرین تحول در گزارشگری سازمان‌ها مورد توجه قرار گرفته است.

در این راستا نشریه ۲۳۲ سازمان حسابرسی با عنوان «گزارشگری یکپارچه» منتشر گردید. ترجمه و تألیف این اثر توسط دکتر حلیمه رحمانی و دکتر صونا علیزاده انجام شده است.



در سال ۱۳۹۴ شاهد تحول بزرگی در نظام حسابداری بخش عمومی کشور بودیم. تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و حرکت به سوی مبنای تعهدی گامی بزرگ در تحولات اساسی نظام گزارشگری مالی بخش عمومی بود که با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی (معاونت خزانه داری کل)، دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی آغاز شد. سازمان حسابرسی در مقام متولی تدوین استانداردهای حسابداری، کمیته ای مستقل با عنوان کمیته استانداردهای حسابداری دولتی متشکل از نمایندگان از وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تشکیل داد. این کمیته بر مبنای استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) و در نظر گرفتن شرایط بومی کشورمان به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران پرداخته که موفقیت های مهمی را پشت سر گذاشته است. تاکنون ۱۸ استاندارد حسابداری بخش عمومی تدوین و پیش نویس یک استاندارد با عنوان «صورت جریانهای نقدی» برای نظرخواهی در سایت سازمان حسابرسی بارگذاری شده است.

اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی اصولاً با تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی آغاز و نهایتاً به ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت می انجامد. با اصلاح نظام حسابداری بخش عمومی و به کارگیری حسابداری تعهدی، همزمان با شناسایی و گزارش کامل تمام درآمدها، هزینه ها، داراییها و بدهیها و تعهدات دولت، گامی اساسی در جهت ارتقای نظام مدیریت مالی دولت، پاسخگویی و شفافیت مالی برداشته می شود. اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی منجر به افزایش کارایی و اثربخشی گزارشگری مالی، برنامه ریزی بهتر و اتخاذ تصمیمات مناسب در سطح داخلی و بین المللی توسط حاکمیت خواهد شد. در این راستا، پاسخگویی دولت به شهروندان به عنوان استفاده کنندگان اصلی گزارشگری مالی بخش عمومی محقق می شود. در کشور ما تا رسیدن به این نقطه راهی طولانی در پیش رو داریم اما حرکت شروع و همچنان ادامه دارد. بسیاری از صاحب نظران ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت را چالش برانگیزترین گام در مسیر اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی می دانند. مهمترین خلع قانونی نظام حسابداری بخش عمومی، نبود الزام قانونی دائمی برای حسابرسی صورتهای مالی دستگاههای اجرایی مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. امید آن داریم با همت و تلاش همه مراجع ذیربط، موانع و چالشهای پیش رو برطرف و حسابرسی همه دستگاههای اجرایی انجام و هدف نهایی که تهیه صورتهای مالی حسابرسی شده دولت و پاسخگویی به آحاد مردم می باشد در آینده نزدیک محقق گردد، انشاءالله.



قدرت اله اسماعیلی

مدیر امور اجرایی: محمود مجدی صفحه آرایی: زهره نجفی تایپ و حروف چینی: مهناز زریو طراح جلد: آذین رستمی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم	شورای مدیریت: قدرت اله اسماعیلی دکتر موسی بزرگ اصل اکبر سهیلی پور محمود پور بهرامی محمد جواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی پور سر دبیر: دکتر محمد صیادی	مسابراس فصلنامه تحلیلی، اطلاع رسانی، پژوهشی سال بیست و پنجم شماره ۱۲۲ بهار ۱۴۰۲ شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه
--	---	--	---	---

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کد پستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹
www.hesabaras.org E-mail: editor@hesabaras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سبلان - بعد از خیابان بخت آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می خوانیم:

موضوع محوری:

چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

میزگرد و مصاحبه‌ها

۸ بررسی چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

۲۶ چالش مهم: تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت گفتگو با: دکتر سیدرحمت‌اله اکرمی

۳۶ چالش دایره شمول استانداردها: واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی مشمول گفتگو با: عباس قادری آزاد

رویدادها

۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرسی در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

حسابرسی

و هو اسرع الحاسبين (انعام ۲۶)
و او سریع ترین حسابران است

شماره ۱۲۲

بهار

سال ۱۴۰۲

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهره نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۴۷۹ / ۱۴۳۳۵

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مقاله‌ها

- ۴۰ تحول در نظام مالیه عمومی و گزارشگری مالی ایران دکتر محسن برزوزاده
- ۴۶ حسابرسی نیاز اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی دکتر حلیمه رحمانی
- ۵۰ مزایا و چالشهای اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی دکتر فرشید فریدونی
- ۵۶ فرایند بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)
- ۶۰ طول عمر انسان چقدر هزینه دارد؟
- ۶۴ تحلیل داده‌ها و حسابرس محسن سفری
- ۶۸ نقشی که تکنسینهای حسابداری می‌توانند در زیست‌بوم جهانی حسابداری ایفا کنند
- ۷۰ حسابداران، نیروی محرکه اقتصاد چرخشی
- ۷۵ تداوم فعالیت در بخش عمومی واقعا به چه معناست؟

مقاله‌های منتشر شده در

مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

- آینده ارائه خدمات عمومی زهره نوری
- پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان دکتر فاطمه هادلوند
- ضرورت بررسی تطبیقی گزارشگری بدهیهای بخش عمومی
..... دکتر مریم صادقی، دکتر مهدی بنانی، دکتر فریدون مرادی و روح‌اله مصطفایی

فراتر از اخبار

ایران
و
جهان

IFAC

IFRS

اصلاح اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران

با اصلاح اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، برخی نظارتها که تعارض منافع ایجاد می‌کرد، از ذینفع گرفته شد. وزیر اقتصاد با استفاده از ظرفیت بند ب ماده ۶۶ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق هیئت‌وزیران به رفع یک تعارض منافع در حوزه نظارت بر وظایف انضباطی و کنترل کیفیت در ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران با اصلاح اساسنامه جامعه اقدام کرد.

در نتیجه این اصلاحات وظیفه پایش (کنترل) کیفیت پرونده‌های حسابرسی و اقدامات انضباطی از یکی از ارکان جامعه که شورای عالی جامعه یعنی ذینفعان است به رکن دیگر جامعه که هیئت عالی نظارت جامعه است، منتقل شد. این قانون از سوم خرداد سال ۱۴۰۲ لازم‌الاجرا خواهد بود. تعارض منافع به این شکل بود، بخشی که وظیفه حسابرسی را داشت از طریق انتخاب کارگروه کنترل کیفیت، در واقع می‌خواست خود را کنترل کند و علیه خود رأی دهد، با اصلاح اساسنامه در واقع اقدام انضباطی و کنترل کیفیت از رکن ذینفع گرفته شد و به رکنی که وظیفه حاکمیتی دارد، داده شد.

با حذف رانت تبصره ۳ ماده ۳ آئین‌نامه تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی این دومین گام اصلاح ساختاری مهم در حرفه حسابرسی است که پس از دو دهه انجام شده است.

علاقه‌مندان برای اطلاع از جزییات این خبر به مرکز اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی مراجعه کنند: <https://audit.org.ir>

رویدادهای **ایران و جهان** روزانه

در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی

حسابرس منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی **حسابرس** به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

انتشار رهنمود بخش عمومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای گزارش

اطلاعات برنامه پایداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)، ناشر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، با توجه به نیاز فوری به رهنمود گزارشگری پایداری برای بخش عمومی، به منظور به‌کارگیری از سوی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در سراسر جهان، یک رهنمود با عنوان «گزارشگری اطلاعات برنامه پایداری - اصلاحیه‌هایی در رهنمود حرفه‌ای شماره ۱ و ۳ (PRG 1 & 3): راهنمای تکمیلی غیرالزام‌آور» منتشر کرد.

پیش از تصمیم هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مورد توسعه احتمالی چارچوبی برای رهنمودهای گزارشگری پایداری ویژه بخش عمومی، راهنمای تکمیلی غیرالزام‌آور که در قالب رهنمود حرفه‌ای پیشنهادی شماره ۱ با عنوان گزارشگری پایداری بلندمدت مالی واحد تجاری و رهنمود حرفه‌ای پیشنهادی شماره ۳ با عنوان گزارشگری اطلاعات عملکرد خدمات گنجانده شده است، بی‌درنگ می‌تواند از سوی دولت‌ها و نهادهای بخش عمومی برای گزارش اطلاعات برنامه پایداری به‌کار گرفته شود. این رهنمود افزوده به منظور حمایت از اجرای حوزه‌های مهم پررنگ شده در سند سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) با عنوان «بودجه‌بندی سبز: یک مسیر رو به جلو» در نظر گرفته شده است.

رهنمود حرفه‌ای پیشنهادی شماره ۳ شامل چهار نمونه گویا است که نشان می‌دهد چگونه می‌توان رهنمود الزام‌آور آن را به منظور گزارش اطلاعات برنامه پایداری در موارد زیر به‌کار گرفت:

- برنامه‌ای که از طریق اوراق قرضه سبز تامین مالی می‌شود،
- برنامه‌ای که از طریق مالیات کربن تامین مالی می‌شود،
- سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها برای کاهش اثر تغییرات آب‌وهوایی و
- هزینه مالیات برای سرمایه‌گذاری‌های پایدار.

انتشار ابزار جدید فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای تجهیز مؤسسات حرفه‌ای حسابداری برای

رهبری مبارزه با فساد

ابزار جدیدی از فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) اکنون در دسترس است تا به مؤسسات حرفه‌ای حسابداری کمک کند تا نقشهای پیشرو در مبارزه با فساد در حوزه‌های گزارشگری خود را ایفا کنند.

این کتاب با عنوان «ابزار مبارزه جهانی، اقدامهای محلی: کتاب کار دفاع از مبارزه با فساد»، سازمانهای حرفه‌ای حسابداری (PAO) و رهبران حرفه‌ای مختلف حسابداری را به ابزار و چارچوبی مجهز می‌کند تا پیامها و رویکردهای سفارشی که به بهترین وجه با نیازها و حوزه‌های گزارشگری آنها مطابقت دارد، ایجاد کنند.

از این کتاب کار برای تسهیل بحث در انجمن سالانه رهبری سازمانهای حرفه‌ای حسابداری فدراسیون حسابداران آفریقا به عنوان بخشی از کارگاه آموزشی در مورد مبارزه با پولشویی و فهرست خاکستری کارگروه ویژه اقدام مالی (FATF) استفاده گردید.

انتشار پرسشهای کلیدی برای کمیته‌های حسابرسی ناظر بر موارد افشای مرتبط با پایداری

از آنجایی که بسیاری از حسابداران حرفه‌ای در کمیته‌های حسابرسی خدمت می‌کنند و در برابر آنها پاسخگو هستند، فدراسیون بین‌المللی حسابداران سندی با موضوع پرسشهای کلیدی برای کمیته‌های حسابرسی به منظور نظارت بر موارد افشای مرتبط با پایداری منتشر کرد، تا کمیته‌های حسابرسی را با پرسشهای اثربخش در هنگام نظارت بر موارد افشای پایداری و عوامل محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG) آماده کند.

پرسشهای کلیدی کمیته‌های حسابرسی موارد زیر را پوشش می‌دهد:

- نقشها و مسئولیتها در سراسر سازمان

- گردآوری داده‌ها، فرایندها و کنترلها

- چه چیزی گزارش می‌شود؟

- حسابرسی و اطمینان بخشی

این سند در صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» در دسترس است.

● انتشار مطالب آموزشی درباره آثار رویدادهای اقلیمی بر صورتهای مالی

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) به‌تازگی مطالب آموزشی منتشر کرده است تا نشان دهد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (IFRS for SMEs) چگونه شرکتها را به در نظر گرفتن رویدادهای اقلیمی که اثر در خور توجهی بر صورتهای مالی دارند، ملزم می‌کند.

این مطالب آموزشی در پاسخ به بازخورد دریافتی از برخی اعضای گروه استقرار بنگاه‌های کوچک و متوسط و پاسخ‌دهندگان به پیش‌نویس پیشنهادی در سال ۲۰۲۲ با عنوان «سومین نسخه از استاندارد حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط» تهیه شده‌اند. این بازخورد تصدیق می‌کند که علاقه به آثار احتمالی رویدادهای مربوط به اقلیم در صورتهای مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط، در حال افزایش است.

این مطالب آموزشی شامل فهرست غیرجامعی از نمونه‌هایی از مواردی است که در آن شرکتها ممکن است نیاز به در نظر گرفتن رویدادهای مربوط به اقلیم در صورتهای مالی خود داشته باشند و با هدف پشتیبانی از به‌کارگیری یکپارچه استاندارد حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط تهیه شده است. برای مطالعه این مطالب آموزشی به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

● انتقال پروژه روش ارزش ویژه به برنامه کار تدوین استاندارد

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) پروژه روش ارزش ویژه (Equity Method) خود را از برنامه پژوهشی به برنامه کار تدوین استاندارد منتقل کرده است.

استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) به‌کارگیری روش ارزش ویژه را برای سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص، در صورتهای مالی تلفیقی سرمایه‌گذار الزام کرده است. همچنین این اجازه داده شده است که برای سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی، واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص، در صورتهای مالی جداگانه به‌کار گرفته شود.

هدف این پروژه، تهیه پاسخ برای پرسشهای مربوط به به‌کارگیری روش ارزش ویژه، آن‌گونه که در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ (IAS 28) با عنوان «سرمایه‌گذاریها در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص» تدوین شده، با استفاده از اصول برگرفته از این استاندارد است.

انتقال این پروژه به برنامه کار استانداردگذاری، به این معنی است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به این نتیجه رسیده است که برای پاسخگویی به پرسشهای مربوط به به‌کارگیری در حیطه دامنه این پروژه، مستندات کافی وجود دارد.

● **نظرخواهی برای افزایش قابلیت کاربرد استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در سطح**

بین‌المللی

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) در حال جمع‌آوری بازخورد درباره روش‌شناسی پیشنهادی خود برای افزایش قابلیت کاربرد استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) در سطح بین‌المللی است. فرصت مشارکت در این نظرخواهی تا ۹ اوت ۲۰۲۳ تعیین شده است.

ارائه بازخورد درباره روش‌شناسی پیشنهادی، به هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری کمک می‌کند تا با اعمال اصلاحات هدفمند در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری اطمینان یابد که الزامات موجود در آن استانداردها به‌طور بین‌المللی قابلیت کاربرد دارند.

این استانداردها با کمک به شرکتها در شناسایی ریسکها و فرصتهای مربوط به پایداری و ارائه موارد افشای مناسب فراتر از موضوع آب‌وهوا (که در استاندارد پایداری شماره ۲ به آن پرداخته می‌شود)، به‌عنوان منبع مهمی از رهنمود در تهیه استاندارد پایداری شماره ۱ هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در زمینه الزامهای کلی افشا استفاده می‌شوند.

● **شروع نظرخواهی برای دریافت بازخورد درباره اولویتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری طی دو**

سال آینده

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) در جستجوی بازخورد درباره اولویتهای هیئت برای برنامه کار دو سال آینده است. فرصت شرکت در نظرخواهی در زمینه اولویتهای برنامه کار تا ۱ سپتامبر ۲۰۲۳ تعیین شده است.

هیئت بر اساس پژوهش درباره نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، چهار پروژه احتمالی شناسایی کرده که شامل سه پروژه پژوهشی در زمینه پایداری، از جمله (۱) تنوع زیستی، زیست‌بومها و خدمات زیست‌بوم؛ (۲) سرمایه انسانی؛ و (۳) حقوق انسانی، و پروژه چهارم در زمینه بررسی یکپارچگی در گزارشگری است.

از ذینفعان درخواست شده تا درباره موارد زیر بازخورد ارائه کنند:

- جهت‌گیری راهبردی و توازن فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری؛
- معیار ارزیابی این‌که به کدام رویداد مربوط به پایداری اولویت داده شود، از جمله مباحث، صنایع و فعالیتها؛ و
- دامنه و ساختار پروژههای احتمالی پژوهشی و استانداردگذاری.

● **فراخوان نامزدی برای عضویت در کارگروه اجرایی انتقال به استانداردهای شماره ۱ و ۲ پایداری**

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در جستجوی نامزدهای مناسب برای عضویت در گروه استقرار انتقال (TIG) در زمینه استاندارد پایداری شماره ۱ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S1) با عنوان «الزامهای کلی برای موارد افشای اطلاعات مالی مربوط به پایداری» و استاندارد پایداری شماره ۲ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS S2) با عنوان «موارد افشای مربوط به آب‌وهوا» است.

هیئت در نظر دارد استانداردهای شماره ۱ و ۲ پایداری را تا پایان فصل دوم از سال ۲۰۲۳ منتشر کند. این دو استاندارد، اولین استانداردهای افشای پایداری از مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند که به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری تهیه شده و به‌عنوان یک خط مبنای جامع جهانی برای موارد افشای پایداری در بازارهای سرمایه به حساب می‌آیند.



فرصت اعلام نامزدی برای عضویت در گروه استقرار انتقال تا ۳۰ ژوئن ۲۰۲۳ تعیین شده است.

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 تفریغ بودجه صورت می گیرد. 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 لازم الاجرا 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.

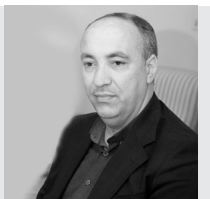
در خصوص پیاده سازی و اجرای استانداردهای مذکور، چالشهایی وجود دارد. اولین چالش به جایگزینی مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی و نیمه تعهدی در حسابداری بخش عمومی مربوط است. مقاومت نیروی کار مالی که قرار است سیستمی که با آن عادت کرده را کنار گذاشته و تغییر به مبنای تعهدی را بپذیرد و یا کمبود نیروی متخصص از یک سو و کاستیهای موجود در زیرساختهای بخش تولید نرم افزارهای 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. لازم الاجرا شدن استانداردهای بخش عمومی، بار گزارشگری مالی نهادهای دولتی را مضاعف کرده است. قبل از به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با هدف تهیه صورت عملکرد سالانه بودجه کل کشور به بهترین و ساده ترین شکل، دستورالعملهایی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تدوین می گردید. 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 صاحب نظران این حوزه و تهیه کنندگان صورتهای مالی، میزگرد این شماره از مجله حسابرس به موضوع چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اختصاص یافت. صاحب نظران شرکت کننده در این میزگرد، به پرسشهای مطرح شده پاسخ می دهند؛

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب الفبا عبارتند از:

دکتر صمدی

مدیرکل امور مالی و ذی‌حسابی
وزارت راه و شهرسازی



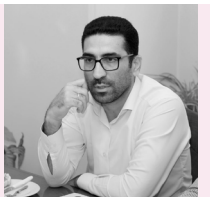
دکتر مهرداد جباری

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



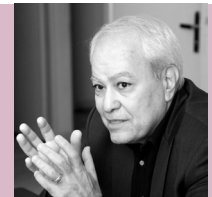
دکتر سلام عبدالله‌زاده

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



دکتر رضا نظری

عضو شورای مدیریت مجله حسابرسان



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 قراردادیم همکاری صمیمانه و جدی سازمان حسابرسان، خزانه‌داری کل کشور و

✓ 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 خداحوت 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

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 انجام‌شده و هم‌افزایی ایجادشده 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 خواهم 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، خواهم 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 اجرایی‌شدن 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؛ اگرچه 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، هرچه 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 می کرد و یک نرم افزار حسابداری واحد بر اساس استانداردهای بخش عمومی برای بخش عمومی طراحی می شد. بارها فرمودند که ما نمی خواستیم بحث انحصار پیش بیاید. شاید آن بحث انحصار را ایجاد نکردیم ولی ذیحساب در هر دستگاهی با تنوع نرم افزاری مواجه می شود.

وجود تغییرهای فراوان در دستگاههای اجرایی اعم از ذیحساب، نیروی انسانی، نرم افزار به عنوان چالش جدی به چشم می خورد.

✓ دکتر نظری

جناب دکتر عبدالله زاده، ارزیابی شما از پیشرفت به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در

این مدت چیست؟

✓ دکتر عبدالله زاده

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

مقدمه ای حضورتان عرض می کنم: قبل از اجرای هر فرایندی باید زیرساخت برای آن وجود داشته باشد. ما زمانی که می خواهیم یک نهال را بکاریم بی تردید 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 این که 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 می توان 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 نیمه تعهدی استفاده می شد. پیش نیاز 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 خزانه داری 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 پیش رو داریم



می شد. حتی اسم اداره کل ذیربط در وزارت اقتصاد و دارایی که حالا صورتهای مالی را دریافت می نماید، به اسم اداره کل تمرکز و تلفیق بود. با زحماتی که دکتر اکرمی و سایر عزیزان داشتند، نام این اداره کل در خزانه داری 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 نقطه ای ایستاده ایم که می توانیم بگوییم نسبت به سالهای قبل خیلی جلوتریم. به نظر من، شرکت های دولتی که حسابرس دارند و حسابرسی می شوند از جمله سازمان حسابرسی، چون اینجانب در شرکت دولتی هم بوده ام و آنجا سازمان حسابرسی مستقر بود، خیلی کارها نظام مندتر بود. در دستگاهها ذیحساب به تنهایی 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 می دهد و حرفی را که ذیحساب دارد بارها می گوید و قبول نمی کنند را بیان می کند و در بندهای گزارشش می آورد، تمام ستونهای آن دستگاه به لرزه می افتد که این بند باید حل شود. به نظر من، جایش در دستگاهها و وزارتخانه ها خالی است.

ما در وزارت راه بحث چالشهای متعددی از جمله نرم افزار، سخت افزار و نیروی انسانی متخصص داریم. در چند جلسه خدمت آقای اکرمی خزانه دار کل کشور خواهم کردیم

آیا گذار به حسابداری تعهدی

توانسته‌است در راستای

پاسخگویی قدمهای

مثبتی بردارد



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

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

با توجه به دامنه وسیع استانداردها، به‌قاعده 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 پیاده‌سازی در نظر گرفته شود و مراحل آن تعیین شود و پله پله به نقطه نهایی و اهدافی که قانون‌گذار و تدوین‌کنندگان استانداردها داشته است، برسیم.

اگر چه با فراهم‌شدن زمینه برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و به‌ویژه دستورالعمل تدوین‌شده، نظام مالی بخش عمومی از منظر یکپارچگی اطلاعاتی بسیار مطلوب‌تر از قبل شده است و با انجام آموزشهای لازم به کارکنان و طراحی و اصلاح نرم‌افزارهای 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 نرسیده‌ایم و به‌نظر طبیعی هم می‌باشد. امیدوارم رسیدن به نقطه اصلی سریعتر میسر بشود. به هر حال به‌دلیل نبود دانش کافی و آموزش مناسب

از مهمترین زیرساختهای استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی فراهم شد. حالا می‌خواهیم این استانداردها را پیاده‌سازی کنیم. بر اساس ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و سایر دستگاههای اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف شدند صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور که توسط سازمان حسابرسی تدوین‌شده، در چارچوب دستورالعملهای حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی و بر مبنای حسابداری تعهدی، تهیه کنند. زمان‌بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی نیز حداکثر ظرف مدت سه سال از تصویب آیین‌نامه اجرایی تعیین و این آیین‌نامه در پایان سال ۱۳۹۵ تصویب شد. حالا هدفمان از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟ به‌قطع، 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 مقاومتی 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 می‌دانیم که بدنه کارشناسی و به‌خصوص کارشناسان مالی هستند که باید استانداردها را اجرا نمایند. به‌غیر از این که این نظام حسابداری خودش دارای پیچیدگی و دشواریهای خاص هست، کارشناسان هم تاکنون با این موضوع درگیر نبوده‌اند و به‌طور طبیعی شناختی هم از آن ندارند و هیچ آموزشی در این خصوص ندیده‌اند.

از طرف دیگر، ابزار گزارشگری ما که همان نرم‌افزارها هستند، چون به‌یکباره 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 به‌طور عمده تمرکز خود را به بهره‌برداری 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، به طور عمده شهرداریها در ذهن متبادر می‌شود. شهرداری بخش عمومی محسوب می‌شود. در همه جای دنیا به عنوان 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، به نظر 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 به نظر 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، به عنوان یک واحد گزارشگر است؛ ولی استاندارد واحد گزارشگر را تعریف کرده است. در مفاهیم نظری به خوبی 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 این که 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، به لحاظ 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 خط‌کش و مرز مشخصی تعیین و بگوییم چه واحدهایی شامل آن هستند. وضعیت بعضی از واحدها به طور کامل و دقیق مشخص است. به طور 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 استهلاك نیز برای آنها انجام نمی گیرد. البته به طور کل موضوع هزینه استهلاك یکی از موضوعهای چالش برانگیز در مورد استانداردهای بخش عمومی می باشد که در مواردی هم که داراییها شناسایی شده اند استهلاك آنها به طور معمول به درستی افشاء 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 افشاء، 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 قراردادها 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؛ اگرچه 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 هزینه ها 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 استهلاك 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 سبد 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، نظریه‌پردازیهایی 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 تعدیل شده 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.

به عنوان 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

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 بودجه‌ما 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 تصمیم‌گیریهایی 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. بودجه‌ما 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 به‌عبارتی، بودجه‌ما از حالت نقدی باید فراتر رود. یکی از اصول متداول در حسابداری بخش عمومی، اصل

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 به‌روزر بودن 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 تصمیم‌گیریهایی 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

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 می تواند انجام دهد. آیا در اصل می تواند کاری بکند؟ فقط می تواند در بحث ارزش گذاری 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 این که سیستم جامع مالیاتی (سیستم درآمد مالیاتی) به حسابداری وصل باشد، چطور واحد حسابداری می تواند همه مودیان را در حسابهای تفصیلی ایجاد و به روزرسانی نماید؟ آیا نگهداری این همه تفصیلی در حسابداری صحیح است یا باید در نرم افزار تخصصی مربوط نگهداری و سرجمع آن ها در حسابداری اعمال شود. در روش صحیح، داده های درآمدی مودیان باید در سیستم جامع مالیاتی ثبت و جمع آن به سیستم حسابداری منتقل شود. استقرار مناسب سیستم درآمدها در بسیاری از دستگاه های دیگر که دارای درآمد هستند و دستگاه هایی که به نیابت از دولت درآمد دولت را وصول می کنند نیز به همین صورت است. در اصل در دستگاه های اجرایی با تعداد ترانکشهای درآمدی بالا، درآمدها تعهدی شناسایی نمی شود مگر این که واحدهای عملیاتی کسب درآمد به واحد حسابداری مرتبط شوند. این همان معنی مستقر شدن است. از طرفی، مدیریت نسبت به یک قلم دارایی ادعایی دارد که پیش از این بیان گردید. به طور معمول، اثبات وجود به نسبت آسان است. چون در دستگاه های اجرایی بخش عمومی با حضور ذیحساب، وقتی رویدادی ثبت می شود یعنی وقوع یافته و وجود دارد. چون ناظری وجود دارد و چون هدف کسب سود نیست، لذا وقتی ثبت می کند، یعنی "وجود" دارد که البته باز هم حسابرسی کمک مضاعف می کند. ولی راجع به "کامل بودن" ابهام داریم. همچنین با حسابرسی فرایند "افشاء" و "ارزش گذاری" مناسب نیز تسهیل می گردد. اگر استقرار به درستی صورت

آن است، باید بگوییم برای پیاده سازی دارایی چه کنیم؟ برای پیاده سازی بدهی باید چکار کنیم؟ برای پیاده سازی 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 آن ها. حالا من می خواهم روی این مفاهیم بحث کنم.

✓ دکتر نظری

استاندارد در مورد کدام صحبت می کند؟

✓ 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 پیاده سازی شده و خوب استقرار یابد. در اصل، در پیاده سازی عوامل اجرایی مالی می توانند خوب پیش بروند ولی در استقرار به نظر من حتما عناصر پیرامونی دخیل هستند. به عنوان مثال، ما می گوییم که نرم افزار حسابداری استقرار یافت؛ استقرار یعنی جانمایی شدن بین سایر نرم افزارهای دیگری که دستگاه های اجرایی وجود دارد. لازم است چند مثال ذکر شود برای آن که 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 نرم افزار، 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 می توان اطلاعات مورد نیاز را از سیستم حسابداری اخذ کرد؟ در بعضی از واحدهای گزارشگر، آمار و تعداد اموال (در خصوص داراییها) بسیار زیاد است. به طور 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 این که بتواند استهلاک را به روز نگهدارد، نیاز به صورت ریز داراییها دارد و با توجه به حجم بالای داده ها، باید سیستم اموالی وجود داشته باشد که با سیستم حسابداری مرتبط باشد. مولفه های موثر در استقرار در همه ادعاهای

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

لذا استقرار مناسب و ابزار آن موضوعی است که باید فرهنگ سازی شود که مسئولان دستگاه های اجرایی حساس شوند و در این خصوص کمک نمایند.

✓ دکتر نظری

جناب صمدی این مفاهیمی 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 به کارگیری این مفاهیم برخورد کردید.

✓ صمدی

داراییهای وزارت راه و شهرسازی شامل اموال منقول و غیرمنقول، شناسایی و در اداره اموال ثبت و نگهداری حساب می گردد. و همچنین اموال غیرمنقول در سامانه سادای وزارت امور اقتصاد و دارایی ثبت گردیده است؛ ولی به علت عدم ارزیابی و قیمت گذاری، ثبت آن در دفاتر و صورتهای مالی دستگاه اجرایی منعکس نگردیده است.

در خصوص شناسایی **بدهیهای** دستگاه اجرایی با توجه به اینکه مطالبات مربوط به بخش خصوصی اعم از حقیقی و حقوقی بوده، به سرعت شناسایی و در دفاتر ثبت و به مرکز مدیریت بدهیهای عمومی و روابط مالی دولت منعکس گردید. در مورد شناسایی **درآمدها** با توجه به تاکید قانونگذار از سالهای قبل، بیشتر در دستگاه های اجرایی ثبت، وصول و به حسابهای خزانه داری کل کشور واریز می گردد. در این امر بیشتر درآمدها به محض وصول ثبت می گردد.

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

✓ 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 شرکتهای چون اینها مستقل هستند، از استانداردهای حسابداری استفاده می کنند؛ برای مثال، سازمان ملی زمین و مسکن.

✓ دکتر جباری

واحدهایی که ماهیت شرکت دارند و بودجه آن ها درآمد و هزینه شرکت است، به طور معمول از استانداردهای بخش بازرگانی دارند استفاده می کنند.

✓ دکتر نظری

در تلفیق هم منظور نمی شوند؟

✓ دکتر جباری

صورتهای مالی شان را تهیه می کنند و برای حسابرسی به سازمان حسابرسی ارائه می دهند؛ هرچند در تلفیق دولت، فقط بخش عمومی شان لحاظ می شود. البته اطلاعات بخش بازرگانی (منابع داخلی) آن ها نیز به صورت یک سطری و با استفاده از روش ارزش ویژه در صورتهای مالی دولت منظور می شود. این روش در صورتهای مالی سایر کشورها همچون کانادا و سوییس 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. وزارتخانه ها و موسسات دولتی که مشخص است. شرکتهای دولتی به دو دسته تقسیم می شوند؛ آن هایی که گاهی از منابع عمومی و بودجه عمومی استفاده می نمایند، از استانداردهای بخش عمومی استفاده می کنند. آن هایی هم که درآمد و هزینه داخلی خود را دارند، استانداردهای بخش انتفاعی را استفاده می کنند. اگر سازمان حسابرسی به مواردی برخورد کند که یک شرکت دولتی به رغم این که منابع و مصارف خودش را دارد ولی ماهیت فعالیت آن ها طوری است که باید استانداردهای بخش عمومی را استفاده کنند، به آن ها تذکر می دهد. این موارد نیز از فواید حسابرسی است. وقتی حسابرس حضور پیدا می کند، ابهامهایی از این قبیل نیز برطرف می گردد.

✓ دکتر نظری

یکی از چالشهای اجرای استانداردهای بخش عمومی، ناهمبستگی و مطابقت استانداردهای حسابداری با برخی از جنبه های قوانین و دستورالعملهایی است که بخش

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 عبدالله زاده**

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 به همین دلیل، استانداردهای مذکور در همگرایی با قوانین داخلی بومی‌سازی 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 به وجود بیاید. البته منکر

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

✓ **دکتر عبدالله زاده**

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 عدم‌رعایت گزارش‌شده مربوط به درآمدهای موضوع استاندارد شماره (۴) حسابداری بخش عمومی و عدم‌شناسایی کامل داراییها و استهلاک 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 این‌که در ذیل برخی وزارتخانه‌ها، شرکتهای متعددی وجود دارند. صورتهای مالی



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 دلایلی که پیش از این عرض کردم، کمی با دشواری مواجه است. به عنوان مثال، مشکلات اجرایی استانداردهای ۳ و ۴ (درآمد)، به دلیل همان استقراری 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 درخصوص 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

باشد که مطالب زیادی در خصوص هر یک از آن‌ها می‌توان بیان کرد. در حال حاضر، به تقریب 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 به عنوان 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 نماید؛ چون تلفیق فوایدی دارد، محتوای اطلاعاتی دارند، در حال حاضر به دلیل 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 به گونه‌ای باشد که از سطح پایین‌تر واحد گزارشگر بیاید به سطح بالاتر و تلفیق انجام شده 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،

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 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. به عنوان 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 تهاتر 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 تهاتر و در تلفیق حذف کنیم، اثر تعدادی از معامله‌ها را باید در تهیه صورتهای مالی تلفیقی 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 به عنوان یک واحد گزارشگر

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 مبنای 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 و جوهی که عمومی باشد و مصرف

هم می‌تواند کنترل داشته باشد، لذا در این شرایط به الزام 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 تصمیم‌گیریه‌ها قابل استفاده باشد.

✓ دکتر نظری

آقای دکتر عبداله‌زاده 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 عبداله‌زاده

با نگاه جزیی‌تر به موضوع، در اصل این اطلاعات می‌خواهد چه ارزش افزوده‌ای به استفاده‌کننده بدهد؟ چه کسی می‌خواهد از این اطلاعات استفاده کند؟ آیا 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

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 قابل قبولی 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 انتظارهای تورمی 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 غیرقابل حل 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

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.

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 عبداله‌زاده

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 این‌که 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 یک 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 معنی 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 اگرچه 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

چالش مهم:

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت



دکتر سید رحمت اله اکرمی

خزانه دار کل کشور

سپار

خزانه دار کل کشور مهمان گفتگوی ویژه این شماره حسابرس است. جناب آقای دکتر اکرمی به شما خوش آمد می گوئیم. شما با موضوع محور بودن و روال مجله حسابرس آشنا هستید. این شماره به چالشهای اجرای استانداردهای بخش عمومی اختصاص یافته است. همانطور که می دانیم وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی مدیریت مالی دولت، عهده دار راهبری ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی بخش دولتی است. تحول در نظام مالی دولت مستلزم به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. تحول در نظام مالی دولت پس از گذشت ۸ سال از الزامی شدن به کارگیری استانداردهای مزبور و تغییر از مبنای نقدی را چگونه ارزیابی می کنید؟

دکتر اکرمی

در گذشته باتوجه به ساده‌تر بودن مبنای نقدی در گزارشگری مالی بخش عمومی، از این مبنا استفاده می‌شد. نارساییهای مبنای نقدی در ارائه اطلاعات مورد نیاز باعث شد تا در دهه‌های پایانی قرن بیستم بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی برنامه‌ریزی کنند. در حقیقت، انعکاس و ارائه مبنایی برای پاسخگویی مدیران بخش عمومی، تسهیل مدیریت موثرتر و کارا تر منابع، بهبود پاسخگویی از طریق توسعه تفکر مبتنی بر عملکرد، ایجاد تمرکز بیشتر بر تأثیر دولت و تصمیمات مدیریتی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی دولت، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، تعیین ارزش داراییها و بدهیها به صورت اتکاپذیر، تطابق بهتر هزینه‌ها با درآمد، افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، بهبود اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، پاسخگویی، تصمیم‌گیری و ارتقای شفافیت در بخش عمومی از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی است که علیرغم هزینه‌بر و زمان‌بر بودن تغییر مبنای حسابداری، منجر به حرکت به سوی این مبنا در بخش عمومی این کشورها شد. در کشور ما هم باتوجه به این که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر این نظام (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی به عنوان نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور مورد توجه وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفت. اصلاحات حسابداری بخش عمومی کشور طی سنوات اخیر قابل تقسیم به دو بخش است؛ بخش اول، اصلاحات انجام شده در اوایل دهه هشتاد که محدود به ایجاد هماهنگی با **نظام آمارهای مالی دولت (GFS)** بود و بخش دوم، اصلاحات اساسی که در دهه نود شروع شد و حسابداری بخش عمومی را متحول ساخت. در سال ۱۳۹۲ با ابلاغ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی (به عنوان یکی از مهمترین اسناد بالادستی کشور) اهمیت ایجاد تحول در حسابداری بخش عمومی روشن تر شد، چرا که اجرای حسابداری تعهدی فراهم‌کننده برخی از بسترهای لازم برای تحقق سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی به شمار می‌رود. با ابلاغ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی، تلاشها برای اجرای اصلاحات در حسابداری بخش عمومی افزایش یافت؛ به طوری که در بند (۱) ماده (۲۶)

قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مقدمات قانونی لازم برای تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی فراهم شد.

سازش

به نقش خزانه‌داری کل کشور هم در این فرایندگذار اشاره بفرمایید.

دکتر اکرمی

در کنار تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای از پروژه‌های تحقیقاتی انجام و نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی توسط خزانه‌داری کل کشور تدوین شد. به دنبال آن آموزشهای اولیه دستگاههای اجرایی برای به کارگیری نظام جدید حسابداری بخش عمومی در دستور کار خزانه‌داری کل کشور قرار گرفت و استقرار نظام مزبور در دستگاههای اجرایی از ابتدای سال ۱۳۹۴ شروع شد. با عنایت به اهمیت انجام اصلاحات در حسابداری بخش عمومی، خزانه‌داری کل کشور تمام توان خود را برای راهبری و پشتیبانی اجرای کامل این اصلاحات به کار گرفته تا واحدهای گزارشگر بخش عمومی بتوانند علاوه بر تهیه فرمهای عملکرد بودجه‌ای که بر مبنای نقدی تهیه می‌شوند، صورتهای مالی الزامی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را نیز تهیه کنند. در حال حاضر صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی که نشانگر وضعیت و عملکرد مالی آنها است، می‌تواند به عنوان یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی برای اهداف پاسخگویی، شفافیت و تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرند. از سوی دیگر، با تصویب قانون برنامه ششم توسعه، تهیه صورتهای مالی در سطح بخش عمومی نیز در دستور کار خزانه‌داری کل کشور قرار گرفت.

سازش

مهمترین اقدامات خزانه‌داری کل کشور از شروع اجرای اصلاحات اساسی در حسابداری بخش عمومی را برای خوانندگان حسابرس برشمایید.

دکتر اکرمی

مهمترین اقدامات خزانه‌داری کل کشور از شروع اجرای اصلاحات اساسی در حسابداری بخش عمومی برای راهبری

**ضوابط معتبر برای
اطمینان از کیفیت مطلوب
گزارشگری مالی
یکی از مهمترین
پایه‌های نظام پاسخگویی و
ارتقای شفافیت مالی
بخش عمومی محسوب می‌شود**

- تدوین و ابلاغ شیوه‌نامه شناسایی داراییها؛
- تدوین و ابلاغ شیوه‌نامه شناسایی بدهیها؛
- ایجاد بستر لازم به‌منظور دریافت و پردازش تراز عملیات و تهیه صورتهای مالی در سامانه نظارت آنی خزانه‌داری کل کشور (سناما)؛
- تهیه و ابلاغ نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی؛
- تهیه آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
- تدوین لایحه اصلاح قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور، (اصلاح قانون مواعید گزارشگری)؛
- تشکیل کمیته راهبری اجرای استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی؛
- بازنگری کلی نظام حسابداری بخش عمومی با توجه به بازنگری در استانداردهای حسابداری بخش عمومی و صورتهای مالی نمونه واحدهای گزارشگر بخش عمومی؛
- تهیه صورتهای مالی دولت در اجرای بند (ب) ماده (۸) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
- مشارکت در اصلاح سرفصلهای آموزشی حسابداری بخش عمومی در دانشگاهها متناسب با تغییرات نظام مالی و محاسباتی کشور با هدف توسعه کمی و کیفی آموزش دانشگاهی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان پیش زمینه ارتقای کیفیت حسابداران بخش عمومی در آینده؛
- پاسخگویی به استعلامهای دستگاههای اجرایی در خصوص مسایل و ابهامات ناشی از اجرای حسابداری تعهدی.

حسابداری

با توجه به اقدامات انجام شده توسط خزانه‌داری کل کشور، وضعیت تهیه صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حال حاضر چگونه است؟

دکتر اکرمی

در حال حاضر با توجه به اقدامات انجام شده توسط خزانه‌داری کل کشور، واحدهای گزارشگر بخش عمومی صورتهای مالی الزامی توسط استانداردهای حسابداری بخش عمومی را در

- و پشتیبانی از آن به‌شرح زیر است:
- مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛
- تشکیل کمیته تخصصی حسابداری تعهدی در استانها؛
- تشکیل کارگروه اجرای حسابداری تعهدی؛
- تدوین و ابلاغ برنامه اجرایی کوتاه‌مدت اجرای حسابداری تعهدی؛
- به‌روزرسانی و ابلاغ هر ساله نظام حسابداری بخش عمومی با توجه به آخرین قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛
- تهیه و ابلاغ هر ساله صورتهای مالی نمونه واحدهای گزارشگر بخش عمومی با توجه به آخرین استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم‌الاجرا؛
- آموزش اولیه نیروی انسانی دستگاههای اجرایی برای به‌کارگیری نظام جدید حسابداری بخش عمومی و مشارکت در آموزشهای بعدی از طریق همکاری با دانشگاهها و سایر مراکز آموزشی؛
- اعزام هیئتهای رسیدگی به دستگاههای اجرایی و اعلام نقاط ضعف سیستم حسابداری؛
- تدوین آیین‌نامه تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)؛

سازش

چالش مهم پیش‌روی دولت در گزارشگری مالی را چه می‌دانید؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که مستحضرید تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت، چالش برانگیزترین گام در مسیر اصلاحات نظام حسابداری و گزارشگری مالی در تمامی کشورها بوده است.

سازش

اقدام لازم برای رفع این چالش از نظر شما چیست؟

دکتر اکرمی

رفع اکثر چالشهای اصلی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی دولت منوط به انجام برخی اصلاحات در قوانین و مقررات جاری کشور و ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده تمامی واحدهای بخش عمومی است. با توجه به ظرفیتهای موجود، تهیه صورتهای مالی تلفیقی دولت بدون هرگونه اشکال در سالهای ابتدای اجرای حسابداری تعهدی امکان‌پذیر نمی‌باشد؛ اما حرکت در این مسیر موجب کسب تجربه عملی، شناخت چالشهای موجود در فرایند اجرایی تهیه این گزارشها و بهبود برنامه‌ریزی برای دستیابی به گزارشهای مالی منطبق با استانداردهای حسابداری مربوط خواهد شد. توجه به این نکته ضروری است که هرچند می‌توان و باید از تجربه کشورهای دیگر در گذار به حسابداری تعهدی استفاده کرد اما شرایط و ویژگیهای منحصر به فرد هر کشور نیز بر این فرایند اثرگذارند که جز با گام برداشتن در این مسیر مشخص نمی‌شود. شایان ذکر است، پروژه‌گذار به حسابداری تعهدی با انتشار اولین مجموعه از صورتهای مالی دولت پایان نمی‌یابد و مستلزم اصلاح کیفیت اداره امور و رویه‌های تعهدی و اتخاذ فرایندی مستمر برای بهبود کیفیت اطلاعات است که باید در سراسر دولت مورد توجه قرار گیرد.

سازش

نقش استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بهبود پاسخگویی و شفافیت مالی دولت را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که بیان شد ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی در بخش عمومی از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی است.

قالب صورتهای مالی نمونه ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به‌منظور تهیه صورتهای مالی دولت به خزانه‌داری کل کشور ارسال می‌کنند.

سازش

به مفهوم پاسخگویی و مولفه‌های آن نیز اشاره بفرمایید. گزارشگری مالی چه کمکی می‌تواند در این راستا داشته باشد؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که مستحضرید، شفافیت و پاسخگویی از مهمترین مولفه‌های دستیابی به حکمرانی خوب و تامین مشروعیت هر حکومتی به‌شمار می‌روند. در حقیقت، دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره امور کشور، منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات را مورد استفاده قرار می‌دهد و باید در قبال مصرف بهینه منابع عمومی به مردم پاسخگو باشد. شهروندان نیز دارای حق پاسخ‌خواهی از دولت در قبال منابع در اختیار آن می‌باشند؛ به‌طوری‌که می‌توان این حق را یکی از مهمترین حقوق شهروندی قلمداد کرد. گزارشگری مالی یکی از مهمترین سازوکارهای شفاف‌سازی عمومی و هموارسازی جریان اطلاعات از مسئولان به مردم است. گزارشگری مالی مناسب ضمن کاهش زمینه‌های فساد و ارتقای شفافیت، باعث مدیریت درست و دقیق امور مالی می‌شود. تا پیش از تصویب قانون برنامه ششم، دولت تنها نسبت به مصرف بودجه از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور پاسخگو بود و اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت تهیه و ارائه نمی‌شد. در حقیقت، درک صحیح وضعیت و عملکرد مالی کل دولت مستلزم تهیه گزارشهایی است که در آن تمامی دستگاه‌های اجرایی و واحدهای وابسته به آن‌ها به‌عنوان یک واحد در نظر گرفته شده و معاملات فی‌مابین آن‌ها حذف شود. این گزارشها به اصطلاح با نام صورتهای مالی تلفیقی دولت شناخته می‌شوند. این گزارشها باید به‌نحوی تهیه شود که دولت بتواند با انتشار آن‌ها، شفافیت و پاسخگویی عمومی را تقویت کند. بر این اساس، خزانه‌داری کل کشور در اجرای ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه در سالهای اخیر صورتهای مالی دولت را با در نظر گرفتن ظرفیتهای موجود تهیه و به مراجع ذیربط ارسال نموده است.

دکتر اکرمی

همان‌طور که بیان شد، دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی که ضوابط اجرایی اصلی حسابداری بخش عمومی هستند، از سال ۱۳۹۴ بر پایه استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌شوند. ضوابط مزبور با توجه به آخرین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، به‌طور سالانه تهیه و تحت عنوان نظام حسابداری بخش عمومی برای اجرا به واحدهای گزارشگر ابلاغ می‌گردد. در حقیقت دستورالعمل‌های حسابداری ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی هر سال با توجه به استانداردهای جدید وضع شده به‌روز می‌شود تا اجرای استانداردهای تدوین شده برای واحدهای بخش عمومی الزامی شده و راهنمای عملی برای به‌کارگیری استانداردهای مزبور باشد. از سوی دیگر، با توجه به الزام واحدهای بخش عمومی به رعایت دستورالعمل‌های حسابداری ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی، در دستورالعمل‌های یادشده تا حد امکان سازگاری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مالی و محاسباتی مورد توجه قرار می‌گیرد. سودمندی دیگر دستورالعمل‌های حسابداری ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی این است که تا حدودی ماهیت اصول محور بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی را کاسته و اجرای آنها را با توجه به ظرفیتهای موجود تسهیل کرده است. به‌طور خلاصه می‌توان گفت دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی را الزامی و تسهیل می‌کند.

سازش

در این خصوص چه عاملی را ضامن کیفیت گزارشگری مالی می‌دانید؟

دکتر اکرمی

به‌طور طبیعی کیفیت اجرای استانداردها و نظام مزبور توسط دستگاه‌های اجرایی موضوعی است که با انجام حسابرسی صورت‌های مالی قابل ارزیابی است.

سازش

با توجه به این‌که صورتهای مالی بخش اعظم واحدهای گزارشگر بخش عمومی مورد رسیدگی حسابرس قرار

در حقیقت با توجه به این‌که حسابداری یکی از مهمترین خرده نظام‌های پاسخگویی بخش عمومی است که ستاده آن ورودی سایر خرده نظام‌های پاسخگویی (بودجه و حسابرسی) محسوب می‌شود، اصلاحات حسابداری بخش عمومی به‌عنوان نقطه آغاز حرکت در مسیر ارتقای پاسخگویی بخش عمومی مورد توجه وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفت. وجود ضوابط معتبر برای یکنواختی، وحدت رویه و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی ضروری است؛ به‌طوری که ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارشگری مالی یکی از مهمترین پایه‌های نظام پاسخگویی و ارتقای شفافیت مالی بخش عمومی محسوب می‌شود. دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی به‌عنوان ضوابط اجرایی با توجه به آخرین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، به‌طور سالانه تهیه و به واحدهای گزارشگر بخش عمومی ابلاغ می‌گردد. به بیان دیگر، استانداردهای حسابداری بخش عمومی پایه و هسته اصلی ضوابط اجرایی حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی محسوب می‌شود. بر این اساس، می‌توان گفت استانداردهای حسابداری بخش عمومی نقشی اساسی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین سازوکارهای توسعه پاسخگویی و شفافیت در این بخش ایفا می‌کند. این موضوع از ابتدای فرایند تحول حسابداری بخش عمومی مورد توجه مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان حسابرسی و خزانه‌داری کل کشور) بوده است؛ به‌طوری که می‌توان تشکیل کمیته‌های مشترک در این خصوص را به‌عنوان نقطه شروع فرایند تحول حسابداری بخش عمومی در کشور قلمداد کرد.

سازش

براساس بند (۱) ماده (۶۲) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و دیگر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلفند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب سازمان حسابرسی در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند. تجربه خود را در خصوص رعایت این الزام بیان کنید.

حسابرسی مستقل نقش قابل ملاحظه‌ای در افزایش اعتبار و قابلیت اتکای گزارشهای مالی واحدهای بخش عمومی دارد. بدیهی است کیفیت صورتهای مالی دولت نیز تابعی از قابلیت اتکای صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی می‌باشد و عدم حسابرسی صورتهای مالی دستگاههای اجرایی باعث می‌شود بخش قابل توجهی از اطلاعات منعکس شده در صورتهای مالی دولت از قابلیت اتکای پایینی برخوردار باشد. با توجه به نقش غیرقابل انکار حسابرسی در افزایش قابلیت اتکای صورتهای مالی، این موضوع در آیین‌نامه اجرایی ماه (۸) قانون برنامه ششم توسعه، تبصره (۲۰) قانون بودجه سال ۱۳۹۹ و تبصره (۱۹) قانون بودجه سالهای ۱۴۰۰، ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ مورد تاکید خزانه‌داری کل کشور بوده است. همچنین، موضوع یادشده به‌عنوان یکی از الزامات اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای گنجانده شدن در قانون برنامه هفتم توسعه پیشنهاد شده است. بدیهی است در صورت حسابرسی شدن دستگاههای اجرایی، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با جدیت بیشتری توسط مسئولین گزارشگری مالی واحدهای مزبور (بالاترین مقام واحد گزارشگر مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط) پیگیری و قابلیت اتکای صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی ارتقا خواهد یافت. انجام حسابرسی در اجرای مواد قانونی یادشده بطور طبیعی ارتقای کیفیت و سودمندی صورتهای مالی دولت را نیز به دنبال خواهد داشت.

مسئله

با الزامی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴، دستگاههای اجرایی می‌بایست داراییها و بدهیها و هرگونه تعهدات خود را شناسایی، ثبت و گزارش کنند. به دلیل نبود اطلاعات و عدم پشتیبانی سامانه‌های مالی قبلی جهت انتقال اطلاعات مورد نیاز به حسابداری تعهدی، اطلاعات موجود قابل اتکا نمی‌باشد. جنابعالی بازه زمانی مناسب برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی را چند سال پیش‌بینی می‌کنید؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که بیان شد تدوین و ابلاغ شیوه‌نامه شناسایی داراییها یکی از اقدامات خزانه‌داری کل کشور در راستای اجرای

به‌طور خلاصه می‌توان گفت

دستورالعملهای حسابداری

بخش عمومی،

اجرای استانداردهای

حسابداری بخش عمومی را

الزامی و تسهیل می‌کند

نمی‌گیرد، آیا اطلاعات منعکس شده در صورتهای مالی حسابرسی نشده قابل اتکا است؟ پیشنهاد شما چیست؟

دکتر اکرمی

طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با بالاترین مقام واحد گزارشگر مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط است. به بیان دیگر، بالاترین مقام دستگاه اجرایی و ذیحساب در اجرای استانداردهای مزبور و تهیه و ارائه صورتهای مالی، مسئولیت مشترک دارند. در حقیقت اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستلزم همکاری همه ارکان واحدهای گزارشگر برای ارائه داده‌های لازم برای ثبت تمامی اقلام صورتهای مالی (از جمله، داراییها، بدهیها و درآمدها و هزینه‌های غیر نقدی) به ذیحساب مستقر در دستگاه اجرایی هستند. از سوی دیگر، اظهارنظر در خصوص اجرای کامل و مطلوب استانداردهای حسابداری در واحدهای گزارشگر بخش عمومی مستلزم حسابرسی صورتهای مالی واحدهای مزبور می‌باشد، با توجه به وجود احتمال خطای ناشی از عوامل مختلف (اعم از اشتباهات سهوی یا تحریف آگاهانه) گزارشهای مالی حسابرسی نشده قابلیت اتکای پایین‌تری نسبت به گزارشهای مالی رسیدگی شده توسط حسابرس دارند. بخش عمومی نیز از این قاعده مستثنی نیست و

اصلاحات در حسابداری بخش عمومی بوده است. در شیوه‌نامه مزبور نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی، واگذاری و محاسبه استهلاک داراییهای دولت مشخص شده است. شناسایی داراییهایی که اطلاعات دقیقی درباره ارزش آنها وجود ندارد، مستلزم ارزش‌گذاری هستند، بر این اساس و با عنایت به این‌که استفاده از کارشناس رسمی و ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه‌ای، هزینه‌بر می‌باشد. طبق شیوه‌نامه مذکور ارزش‌گذاری داراییها براساس ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی (حداقل شامل نماینده ذی‌حساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط) قابل انجام است. طبق شیوه‌نامه یاد شده واحدهای گزارشگر مکلفند تمام موجودیها و داراییهای نامشهود تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ پیش از اجرای حسابداری تعهدی را به ارزش تعیین شده توسط گروه کارشناسی منتخب آن واحد و براساس برنامه زمان‌بندی مشخص شده در نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی شناسایی نمایند. در مورد داراییهای ثابت مشهود با عنایت به اینکه در دهه هشتاد پیش از اجرای حسابداری تعهدی بر اساس دستورالعملهای حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی، در کنار سیستم نقدی، استفاده از گروه حساب داراییهای ثابت برای نگهداری حساب داراییهای ایجاد شده از محل اعتبارات طرحهای تملک داراییهای سرمایه‌ای الزامی شده بود، اطلاعاتی در خصوص برخی طبقات داراییهای مزبور در گروه حساب یاد شده وجود داشت. بر این اساس، بر اساس مفاد شیوه‌نامه پیش گفته ارزیابی و شناسایی داراییهای ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است، براساس طبقه دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است. برای نمونه در مورد داراییهای ثابت مشهود به استثنای طبقات زمین، ساختمان و مستحقات، و دارایی در جریان تکمیل که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده اند، چنانچه تاریخ تحصیل این داراییها قبل از سال ۱۳۸۸ باشد، ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی مبنای شناسایی قرار می‌گیرد و اگر تاریخ تحصیل آنها بعد از سال ۱۳۸۸ الی سال ۱۳۹۳ باشد، در صورت ثبت شدن ارزش آنها در سامانه‌های ثبت داراییهای وزارت امور اقتصادی و دارایی، ارزش یادشده هم قابل استفاده بوده است.

همان‌طور که بیان شد بالاترین مقام واحد گزارشگر مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط مسئولین گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر هستند. این موضوع در شناسایی داراییهای تحصیل شده پیش از شروع اجرای حسابداری تعهدی و تشکیل گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی برای ارزش‌گذاری آنها نیز به وضوح مشخص است. به بیان دقیق‌تر اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستلزم همکاری همه ارکان دستگاه‌های اجرایی برای ارائه داده‌های لازم برای ثبت تمامی اقلام صورتهای مالی (از جمله داراییهای تحصیل شده پیش از اجرای حسابداری تعهدی) به ذی‌حساب مستقر در دستگاه اجرایی هستند. در حقیقت داراییهای تحصیل شده قبل از اجرای حسابداری تنها در صورتی با دقت قابل قبولی شناسایی شده‌اند که گروه کارشناسی یادشده با مشارکت ارکان مختلف دستگاه اجرایی تشکیل شده و شیوه‌نامه رعایت شده باشد. به‌طور طبیعی همان‌طور که بیان شد در صورت حسابرسی شدن دستگاه‌های اجرایی، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با جدیت بیشتری توسط مسئولین گزارشگری مالی واحدهای مزبور (بالاترین مقام واحد گزارشگر مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط) پیگیری و قابلیت اتکای صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی ارتقا خواهد یافت.

سازش

فرایند‌گذار تابع چه شرایط دیگری می‌باشد؟

دکتر اکرمی

در خصوص دوره گذار و اجرای کامل حسابداری بخش عمومی، همان‌طور که بیان شد در سال ۱۳۹۴، تمام واحدهای استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت ملزم به شروع فرایند اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملی در چارچوب دستورالعمل حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی شدند. در ابتدا مهلتی سه ساله برای اجرای کامل استانداردهای حسابداری تعهدی محور در واحدهای گزارشگر بخش عمومی تعیین شد. از طرفی، با تصویب قانون برنامه ششم توسعه، دولت مکلف به تهیه صورتهای مالی تلفیقی بخش عمومی شد. چالشها و موانع اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی محور، تحت‌تاثیر شرایط

و همکاری با ذیحساب برای اجرای استانداردهای حسابداری انجام نگیرد، طبیعی است که اجرای کامل استانداردهای مزبور با مشکل مواجه و فرایند گذار طولانی تر خواهد شد. شایان ذکر است، حسابرسی صورتهای مالی دستگاههای اجرایی نیز یکی دیگر از عواملی است که بر مدت دوره گذار تاثیر قابل توجهی خواهد داشت به گونه ای که حسابرسی تحقق اجرای کامل حسابداری تعهدی را تسریع خواهد کرد.

مسافت

با وجود ارتباط تنگاتنگ سیستم بودجه و سیستم حسابداری دستگاههای اجرایی، لیکن مشکل ناهماهنگی در این دو سیستم در بخشهای گزارشگری دیگر از جمله صورت تطبیق بودجه با عملکرد وجود دارد. در راستای اجرای استاندارد و حسابداری تعهدی آیا امکان استقرار سیستم واحد وجود دارد؟ چالشها و راهکارها در این زمینه را تشریح کنید.

دکتر اکرمی

یکی از تفاوتهای اصلی موجود بین نظام حسابداری تعهدی با سیستم بودجه ریزی فعلی، تفاوت مبنای حسابداری و بودجهای است. طبق نظام حسابداری بخش عمومی دستگاههای اجرایی علاوه بر نگهداری حسابهای مالی (مبنای تعهدی) بایستی حسابهای بودجهای (مبنای نقدی) را نیز در دفاتر خود ایجاد و نگهداری کنند. به طور طبیعی

و ویژگیهای منحصر به فرد هر کشور قرار می گیرد که به طور طبیعی در فرایند گذار بهتر مشخص می شود. با توجه به میزان پیشرفت اجرای فرایند اصلاحات و ناکافی بودن منابع (اعم از منابع انسانی، مالی و زیرساختهای فناوری اطلاعات) برای انجام اصلاحات یادشده، مهلت سه ساله ای که در ابتدا برای فرایند اجرای کامل استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین شده بود، بر اساس نقشه راه اجرای حسابداری تعهدی تا سال ۱۴۰۳ تمدید شد.

مسافت

به دلیل این که با موضوع از نزدیک مواجه بودید مشکلات موجود در این مسیر را با خوانندگان حسابرسی در میان بگذارید.

دکتر اکرمی

حسابداری تعهدی پیچیده تر از حسابداری نقدی است. از این رو نیازمند تخصص بیشتر، افزایش دقت قضاوت حرفه ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در فرایند تصمیم گیری است. ناکافی بودن نیروی انسانی متخصص و آموزش کارکنان یکی از اصلی ترین چالشها در پیاده سازی سیستم حسابداری تعهدی است. تخصص مورد نیاز به درک مفاهیم مبنای تعهدی محدود نمی شود، بلکه دانش فنی در حوزه های پیچیده حسابداری همچون ابزارهای مالی، مزایای کارکنان، داراییهای ثابت، املاک، موجودیها و ... هم مورد نیاز است. بدیهی است که ارتقای تخصص کارکنان در این زمینه ها زمان بر است و یکی از عواملی است که دوره زمانی لازم برای گذار به حسابداری تعهدی را تحت تاثیر قرار می دهد. محدودیتهای اجرایی و پیاده سازی تحول (از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی) که منبعث از محیطهای سیاسی و اداری است، موجب افزایش زمان پیاده سازی تغییرات و تحولات در حسابداری بخش عمومی می شود. ماهیت این محدودیتها تحت تاثیر کوششهای تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات تغییر می کند و چنانچه تمامی ارکان یک دستگاه اجرایی متعهد به اجرای اصلاحات در گزارشگری مالی باشند، اجرای حسابداری تعهدی به صورت کامل در آن دستگاه قابل انجام خواهد بود؛ اما اگر پشتیبانی کافی در بالاترین سطوح اجرایی وجود نداشته باشد

عدم حسابرسی صورتهای مالی

دستگاههای اجرایی

باعث می شود بخش قابل توجهی از

اطلاعات منعکس شده در

صورتهای مالی دولت از قابلیت

اتکای پایینی برخوردار باشد

فرمهای بودجه‌ای و نیز صورت مقایسه بودجه و عملکرد بر مبنای نتایج ثبت‌های بودجه‌ای، حسابهای انتظامی و برخی از حسابهای مالی انجام شده و صورتهای مالی (به استثنای صورت مقایسه بودجه و عملکرد) با تکیه بر نتایج ثبت‌های مالی اعمال شده تهیه می‌شوند. از جمله تفاوت‌های دیگری که در سالهای ابتدایی بین دو سیستم مالی و بودجه‌ای وجود داشت موضوع تفاوت دوره زمانی بود و گزارشگری عملکرد وجوه انتقال یافته به سال بعد برای مصرف در مهلت‌های مقرر در اصلاحیه‌های مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی (دوره متمم) بود که گزارشگری وجوه منتقل شده به دوره متمم نیز بایستی در فرمهای بودجه‌ای سال جاری دستگاه‌های اجرایی و در نهایت در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور گنجانده می‌شد. این موضوع دستگاه‌های اجرایی را برای تهیه صورتهای مالی سالانه و تکمیل فرمهای بودجه‌ای را برای دوره بودجه‌ای موردنظر با مشکل مواجه می‌ساخت.

این موضوع با پیگیریهای خزانه‌داری کل کشور از طریق درج ضوابطی در قوانین بودجه چند سال اخیر به نحوی برطرف شد به طوری که گزارشگری وجوه مصرف نشده انتقال یافته به سال بعد در فرمهای وجوه انتقالی سال بعد منظور و گزارش می‌شود. از سوی دیگر، به منظور همسان‌سازی و تطبیق طبقه‌بندیها در نظام گزارشگری، نگهداری حسابهای بودجه‌ای در کنار حسابهای مالی اجتناب‌ناپذیر بوده است که این امر در تدوین نظام حسابداری بخش عمومی همواره مورد تاکید بوده است.

سازش

نقش و اهمیت مبنای تعهدی برای به‌کارگیری بودجه عملیاتی چیست؟ آیا زیرساختها و سیستمهای اطلاعاتی لازم در سازمانهای دولتی ایجاد و استقرار یافته است؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که مستحضرد، بودجه، حسابداری و حسابرسی از مهمترین ارکان نظام پاسخگویی هستند. بروز بحرانهای مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارساییهای نظام حسابداری نقدی در ارائه اطلاعات کافی، دقیق و به‌موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی به شهروندان، موجب روشن‌تر شدن اهمیت تقویت نظام مدیریت مالی بخش عمومی برای سیاستمداران و دولتمردان شد، به طوری که بسیاری از کشورها در راستای

تغییر نظام مدیریت مالی عمومی اصلاحات گسترده‌ای را آغاز کرده‌اند. هدف این اصلاحات در مدیریت عمومی و مدیریت مالی بخش عمومی در سراسر جهان، افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، تخصیص بهینه منابع و کاهش اتلاف منابع، ارائه بهتر خدمات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت بوده است. با ظهور پارادایم مدیریت عمومی نوین، حرکت به سوی حسابداری تعهدی به عنوان نقطه آغاز برنامه‌های تحول در مدیریت مالی عمومی در نظر گرفته شد، به طوری که در اکثر کشورها برای ایجاد اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی، ابتدا تغییر نظام حسابداری در دستور کار قرار گرفته و به دنبال آن نظام بودجه‌ریزی و سایر ارکان مدیریت عمومی اصلاح یا برای آن برنامه‌ریزی شده است. به بیان دقیق‌تر، در حسابداری نقدی تنها منابع و مصارف نقدی ثبت می‌شوند که بر اساس آن محاسبه بهای تمام شده خدمات امکان‌پذیر نیست. این در حالی است که در حسابداری تعهدی تمامی منابع و مصارف (اعم از نقد و غیرنقد) اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. با توجه به این‌که اطلاعات بهای تمام شده یکی از پیش نیازهای اجرای صحیح بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، بنابراین با اجرای حسابداری تعهدی اطلاعات دقیق‌تری برای اجرای این شیوه بودجه‌ریزی فراهم می‌شود. به طور طبیعی اصلاح نظام بودجه‌ریزی مستلزم انجام اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی بوده است که در این راستا اقدامات مطرح شده در پاسخ پرسشهای قبلی توسط خزانه‌داری کل کشور انجام شده است. علاوه بر موارد یادشده، تشکیل شورای نظارت مالی در اجرای ماده (۶) آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و در راستای ایجاد وحدت رویه موضوع مفاد ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی کشور یکی دیگر از اقدامات صورت گرفته توسط خزانه‌داری کل کشور است که به منظور راهبری طراحی و استقرار نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و رفع مشکلات اجرایی آن انجام شده است. در دستورالعمل نحوه تشکیل شورای نظارت مالی، راهبری در طراحی و تدوین نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و راهبری استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی

محاسبات کشور) با جدیت دنبال شود، کیفیت گزارشگری مالی ارتقا خواهد یافت اما اگر هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی با ضعف روبه‌رو باشد، طبیعی است که بهبود کیفیت گزارشگری مالی و دستیابی به اهداف آن (ارتقای پاسخگویی و شفافیت عمومی) آن‌طور که شایسته است، محقق نخواهد شد. در حال حاضر، تقویت هماهنگی بین نهادهای ناظر بر گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی می‌تواند زمینه‌های دستیابی به اهداف گزارشگری در این بخش را تقویت کند. برای نمونه یکی از مسایل موجود این است که آخرین اصلاحیه تخصیص اعتبار با تاخیر زیاد برای دستگاه‌های اجرایی صادر می‌شود. به یقین این موضوع علاوه بر این‌که به‌هنگام بودن گزارشگری مالی بخش عمومی را تحت تاثیر قرار می‌دهد در بعضی موارد ممکن است به دلیل فشرده‌گی کار، احتمال اشتباه و در نتیجه دقت گزارشگری مالی و قابلیت اتکای آن را نیز کاهش دهد. همچنین در رسیدگی به صورتهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی بیشتر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مورد توجه قرار گرفته و رعایت استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی کمتر بررسی می‌شوند. از سوی دیگر، همان‌طور که بیان شد، ممکن است در برخی دستگاه‌های اجرایی دغدغه‌ای برای اجرای کامل استانداردهای حسابداری وجود نداشته باشد. بر این اساس، چنانچه حسابرسی صورتهای مالی دستگاه‌های اجرایی به‌طور دقیق انجام شود، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با جدیت بیشتری توسط مسئولین گزارشگری مالی واحدهای مزبور (بالاترین مقام واحد گزارشگر مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط) پیگیری و قابلیت اتکای صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی ارتقا و دستیابی به اهداف آن (توسعه پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی) محقق خواهد شد.

مسئله

تسلط شما به موضوع به‌طور حتم به خوانندگان حسابرس دیدی روشن خواهد بخشید. از این‌که در این شماره ما را همراهی کردید قدردانی می‌کنیم.



مبتنی بر عملکرد به‌عنوان برخی از وظایف آن شورا مدنظر قرار گرفته است. به‌طور قطع این شورا می‌تواند با تقویت هماهنگی میان نهادهای ناظر (سازمان برنامه و بودجه کشور، خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کشور) در رفع موانع پیش‌روی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثر واقع شود.

مسئله

به‌منظور ایجاد زیرساختهای لازم برای اجرای مبنای تعهدی و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی چه اقداماتی در زمینه قوانین و مقررات صورت گرفته است؟

دکتر اکرمی

اقدامات انجام‌شده توسط خزانه‌داری کل کشور از شروع اجرای اصلاحات اساسی در حسابداری بخش عمومی برای راهبری و پشتیبانی از آن در پاسخ به پرسشهای قبلی بیان شد که مهمترین آن‌ها که به قوانین و مقررات مربوط می‌شود، به شرح ذیل است:

- تدوین آیین‌نامه تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)؛
- تهیه آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
- تدوین لایحه اصلاح قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور (اصلاح قانون مواعید گزارشگری).

مسئله

به‌منظور بهبود پاسخگویی و شفافیت مالی پیشنهاد جنابعالی بر اساس تجارب اجرای مبنای تعهدی و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی چیست؟

دکتر اکرمی

همان‌طور که بیان شد، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مهمترین اهداف بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی محسوب می‌شوند. چنانچه اصلاحات حسابداری بخش عمومی توسط تمامی ارکان مسئول در دستگاه‌های اجرایی و نهادهای ناظر (سازمان برنامه و بودجه کشور، خزانه‌داری کل کشور و دیوان



عباس قادری آزاد

عضو هیئت عالی نظارت

سازمان حسابرسی

چالش دایره شمول استانداردها :

واحدهای غیر انتفاعی

بخش عمومی مشمول

واحدهای انتفاعی بخش

عمومی غیر مشمول

حسابرس

جناب آقای قادری آزاد از این که قبول زحمت کردید و ما را در این گفتگو همراهی می کنید بسیار قدردانی می کنیم. نظام مند کردن گزارشگری مالی بخش عمومی، به نوعی به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. در راستای این نظام مندسازی واحدهای گزارشگر در بخش عمومی (شامل وزارتخانه ها)، استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین و لازم الاجرا شده است. همانطور که می دانیم استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب سازمان حسابرسی بر پایه استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی می باشد، در این راستا ابتدا بفرمایید با توجه به ویژگیهای محیطی فعالیتهای حاکمیتی نهادها و سازمانهای بخش عمومی، تا چه حد استانداردهای مصوب را برای بخش عمومی مناسب می دانید؟

قادری آزاد

مناسب بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی متأثر از میزان توجه استانداردها به ویژگیهای خاص این بخش همچون اهمیت بودجه در بخش عمومی، عدم تمرکز بر انتفاع، ارائه خدمات به عنوان محصول، تاثیرپذیری عملیات نهادها و سازمانهای بخش عمومی از پدیده ها و فرایندهای سیاسی، گستردگی حوزه های جغرافیایی و تنوع بسیار زیاد فعالیتهای اینگونه واحدها است.

علاوه بر موارد مذکور، باید به توان و ظرفیت استانداردها از جهت برخورداری از انعطاف لازم و واکنش به موقع به تغییرات به عمل آمده در محیط عملیاتی و همچنین تعیین شفاف و جامع دامنه کاربرد استانداردها با توجه به تنوع دستگاههای اجرایی شکل دهنده بخش عمومی، به عنوان دیگر عوامل تاثیرگذار بر مناسب بودن استانداردها برای بخش عمومی اشاره کرد.

از سوی دیگر، مناسب بودن استانداردهای مرجع نیز عامل مهمی خواهد بود. ویژگیهای متفاوت دستگاههای اجرایی بخش عمومی با نهادها و سازمانهای مشابه سایر کشورها که ناشی از نقش بسیار پررنگ دولت در اقتصاد و سهم بالای استفاده از منابع

تا حدودی توانسته است زمینه پاسخگویی مالی را مهیا سازد لیکن به دلایل مختلف از جمله نهادینه نشدن فرهنگ پاسخگویی، دچار اشکال است.

سازد

آیا بین مفاد استانداردهای حسابداری بخش عمومی با قوانین و دستورالعملهای بخش دولتی ناهماهنگی وجود دارد؟ به نظر شما این موضوع تا چه حد بر اجرای موفق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تاثیر گذاشته است؟

قادر آزاد

وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی در طول سالهای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی سعی کردهاند از طریق پیشنهاد قوانین و مقررات لازم، موارد اختلاف را به حداقل برسانند؛ اما کماکان رعایت و توجه به برخی موارد مذکور در قوانین بالادستی محل سؤال است. به عنوان مثال، می توان به مسایل مرتبط با گزارشگری مالی با توجه به موارد مذکور در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، گزارشگری بر اساس مواد (۱۰۳) و (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی، چگونگی ارتباط حسابداری بخش عمومی با گزارشگری منظور قانونگذار در ماده (۹۶) قانون محاسبات عمومی، عدم انطباق تعریف هزینه مطابق استانداردها با ویژگیهای هزینه در قوانین و مقررات، مبهم و نامشخص بودن نحوه برخورد استانداردها با تسویه بین دستگاهی اقلام با ماهیت حسابداری و همینطور برخی معاملات با کارکنان اشاره نمود. همچنین، این موضوع باید در نظر گرفته شود که اولویت اصلی در تدوین روشها و دستورالعملهای حسابداری موضوع ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی به عنوان راهکارهای عملیاتی اجرای استانداردها، رعایت قوانین است و مسئولین امور مالی و ذیحسابان موظف به رعایت قوانین و مقررات در گزارشگری مالی می باشند. اجرای موفق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، معطوف به حل و فصل این گونه موارد خواهد بود.

سازد

با وجود ارتباط تنگاتنگ سیستم بودجه و سیستم حسابداری دستگاههای اجرایی، لیکن مشکل ناهماهنگی در این دو سیستم بر بخشهای گزارشگری دیگر از جمله گزارش تطبیق بودجه با عملکرد وجود دارد. در راستای

غیرمالیاتی برای تامین فعالیتهای جاری است، مناسب بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و راهکارهای اتخاذ شده برای متناسب سازی را متأثر می سازد.

در مجموع، به نظر می رسد در کنار ویژگیهای بخش عمومی که عاملی مهم در تعیین مرجع استانداردهای به کار گرفته شده است، توجه به محیط عملیاتی بخش عمومی ایران و فرایند انطباق استانداردها با شرایط کشور که تحت عنوان بومی سازی از آن یاد می شود، از جمله عوامل موثر در این زمینه است. وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی، با همکاری سایر نهادهای ذیربط در گزارشگری مالی بخش عمومی نظیر دیوان محاسبات کشور سعی کرده اند در تعامل با نهاد قانونگذاری در جهت فراهم سازی بستر مناسب قانونی برای اجرای موثر استانداردها و انطباق استانداردهای مرجع با شرایط بخش عمومی کشور به عمل آورند که البته زمینه های توسعه این اقدام با جلب مشارکت سایر صاحب نظران حرفه و دانشگاه همچنان وجود دارد.

سازد

به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به نوعی تحول و الزام برای پاسخگویی است. آیا در عمل پس از الزام در به کارگیری استانداردها این تحول ایجاد شده است؟

قادر آزاد

در زمینه پاسخگویی، علاوه بر الزامات ناشی از قوانین و مقررات که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و سایر قوانین و مقررات بدان اشاره شده، پارادایم (مدل فراگیر) حکمرانی خوب که در نتیجه رشد مطالبه گری عمومی و گسترش نهادهای مدنی و الزامات وضع شده توسط سازمانها و موسسات بین المللی به شیوه غالب در حکمرانی بدل گشته، لزوم نگاه ویژه به موضوع پاسخگویی مالی و عملیاتی از حیث لحاظ ارزشها، برنامه ریزی مناسب، رعایت قوانین و مقررات، اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی را ضروری ساخته است. تدوین و ابتدای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر بستر پاسخگویی، فرصت مغتنمی برای مجموعه گزارشگری مالی بخش عمومی محسوب می شود که خوشبختانه مورد توجه متولیان تدوین استانداردها قرار گرفته و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی نیز مورد تاکید قرار گرفته است. هر چند استانداردهای حسابداری بخش عمومی

حسابداری

نظر شما در خصوص میزان پیشرفت و گذار به حسابداری تعهدی بعد از گذشت بیش از ۶ سال از اجرای حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟

قادری آزاد

اقدامات خوبی در این زمینه صورت گرفته است که نتیجه آن در شناسایی داراییها و بدهیها و گزارش آن قابل مشاهده است. چنانچه هماهنگی بین سازمانهای دست‌اندرکار همچون سازمان برنامه و بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و نهاد قانونگذار صورت گیرد و مسئولین ذیربط در واحدهای گزارشگر توجه خاص به این موضوع نمایند، پیشرفت حداکثری قابل حصول است.

حسابداری

نظر و پیشنهاد شما درباره آموزش کارکنان درگیر در تهیه و ثبت و گزارش اطلاعات در بخش عمومی چیست؟ آیا بحث نظری در دانشگاهها کمک‌کننده است؟ تاثیر کدام نهاد یا سازمان را در برطرف کردن مشکل آموزش موثرتر می‌دانید؟

قادری آزاد

بر اساس پژوهشهای به‌عمل آمده، یکی از عوامل اصلی در اجرای موفق و موثر استانداردها، آموزش است. پیچیدگیهای مرتبط با شناسایی، اندازه‌گیری و افشا که در استانداردهای حسابداری به آن پرداخته می‌شود، آموزش متولیان گزارشگری را ضروری می‌سازد. آموزش باید در دو بعد نظری و کاربردی دنبال شود و دانشگاهها و مراکز آموزش عالی اهتمام ویژه‌ای برای آن قائل باشند، که خوشبختانه وزارت علوم، تحقیقات و فناوری گامهای خوبی در این مسیر برداشته، هر چند تا نهادهای شدن جایگاه واقعی حسابداری بخش عمومی، بالاخص در مقطع کارشناسی رشته حسابداری به‌طور خاص و سایر رشته‌های مرتبط، راه طولانی در پیش است. علاوه بر نقش دانشگاهها باید به جایگاه دستگاههای متولی اجرای موثر استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز اشاره نمود؛ وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور می‌توانند از طریق تشکیل ساختارهای کارگروهی، راهبری آموزشهای کاربردی و نشر متون آموزشی مناسب را به‌عهده بگیرند.

استانداردهای حسابداری باید

راهکاری عملیاتی و جامع

برای مقایسه بودجه و عملکرد

در صورتهای مالی ایجاد نماید

اجرای استاندارد و حسابداری تعهدی، آیا امکان استقرار سیستم واحد وجود دارد. چالشها و راهکارها در این زمینه را تشریح کنید.

قادری آزاد

در پاسخ به این سؤال باید پیش از هر چیز به این موضوع توجه شود که بودجه می‌تواند کماکان نقدی تهیه شود، در حالیکه حسابداری تعهدی است؛ اما استانداردهای حسابداری باید راهکاری عملیاتی و جامع برای مقایسه بودجه و عملکرد در صورتهای مالی ایجاد نماید. سازمان حسابرسی در قالب استاندارد حسابداری شماره ۲ سعی نموده است رهنمودهایی برای این منظور ایجاد نماید و در نظام حسابداری بخش عمومی نیز در قالب صورت مقایسه بودجه و عملکرد به این مهم پرداخته شده است، لیکن پیچیدگی کاربرد مفهوم "مبنای قابل مقایسه" برای اکثریت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، به کیفیت اطلاعات گزارش شده خدشه وارد نموده است. همچنین، گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌شود، شامل اطلاعات تفصیلی‌تر می‌باشد که تعاریف برخی اقلام آن به دلیل تطابق با تعاریف قانون محاسبات عمومی با تعاریف استانداردهای حسابداری متفاوت است. اگرچه همسان بودن روش حسابداری و روش تهیه بودجه، باعث حل و فصل بسیاری از مسایل ناشی از تطبیق بودجه با عملکرد می‌گردد، اما توجه به هماهنگ‌سازی استانداردها و قوانین همچنان باید در اولویت باشد.

دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی مکلف به تهیه صورتهای مالی خود بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی "در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت" شده‌اند. این تعارض و همچنین نامناسب بودن استانداردهای مذکور برای گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی بخش عمومی موجب شده است گزارشگری مالی در سطح دولت با چالش مواجه شود.

تدوین استانداردهای واحد برای همه دستگاه‌های اجرایی تشکیل‌دهنده بخش عمومی و همینطور پوشش تمامی رویدادهای مالی یک دستگاه اجرایی صرفنظر از این‌که منبع آن بودجه عمومی بوده است یا خیر، دشوار و بر اساس نظر برخی کارشناسان، غیر ممکن است؛ اما استانداردها باید رهنمودهای لازم را در راستای فراهم‌سازی امکان گزارشگری مالی بخش عمومی در سطح دولت با پوشش حداکثری دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی ارائه نماید.

سازمان

به نظر شما چالشهای اصلی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌طور عمده در ارتباط با کدام استانداردها می‌باشد و پیشنهاد شما برای به‌حداقل رسانیدن چالشها در این زمینه چیست؟

قادری آزاد

به‌کارگیری استانداردهای مربوط به داراییها، بدهیها و آثار تغییر نرخ تبدیل ارز بنا به دلایلی که به برخی از آن‌ها در پاسخ به سؤالات قبل اشاره شد، جدید بودن آن برای واحدهای گزارشگر، پیچیدگیهای تکنیکی استانداردهای مزبور و نبود سامانه‌های اطلاعاتی جامع با چالش همراه است.

موضوع دیگر که به نظر می‌رسد چالش اصلی در به‌کارگیری استانداردها می‌باشد، عدم‌شمول این استانداردها به واحدهای انتفاعی بخش عمومی، واحدهایی که از بودجه عمومی استفاده نمی‌نمایند و آن بخش از رویدادهای مالی یک واحد از بخش عمومی است که منبع تامین مالی آن غیربودجه‌ای است. حل‌وفصل این موضوع نیاز به تعامل موثر بین دستگاه‌های متولی و قانونگذار دارد.

سازمان

در پایان این گفتگو مجدد از حضور شما در این گفتگوی

مفید کمال تشکر را داریم.

سازمان

سالهای گذشته یکی از اساسی‌ترین مشکلات بر سر راه نظام حسابداری نهادهای بخش عمومی به‌ویژه نهادهای بزرگ، شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای سرمایه‌ای و زیرساختی و بدهیهای بلندمدت و ذخایر و انعکاس آن‌ها در گزارشهای مالی بوده است. به عبارتی دولت در مواردی از وجود داراییها و بدهیهای خود به دلیل پراکندگی اسناد و مدارک آن‌ها بی‌اطلاع بوده است. آیا الزامات استانداردهای تدوین‌شده کمکی به دولت در زمینه رفع این مشکل می‌کند؟

قادری آزاد

به‌یقین الزامات مندرج در این استانداردها موجب شناسایی، اندازه‌گیری و افشای اقلام مزبور می‌گردد، البته باید به این موضوع نیز اشاره کرد که واحدهای گزارشگر، در شناسایی و اندازه‌گیری داراییها با مسایل مهمی مواجه هستند. به‌عنوان مثال، بخش عمده‌ای از داراییهای دولت در بخش دفاعی با مشکل اندازه‌گیری مواجه است، همینطور مسایل مختلفی در زمینه شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای نامشهود وجود دارد، یا چگونگی شناسایی و اندازه‌گیری اموالی که در نتیجه احکام دینی همراه با محدودیتهایی در نوع یا زمان استفاده به واحد گزارشگر منتقل می‌شود، باید با وضوح و شفافیت بیشتری مشخص گردد. علاوه بر این، لازم است تعاریف قانونی مرتبط با مالکیت عمومی مورد بازنگری قرار گیرد و ویژگیهای این نوع از مالکیت با توجه به مفهوم بیت‌المال مشخص شود و در حوزه بدهیها نیز باید دستورالعملهای حسابداری لازم با توجه به احکام شرعی و قانونی به صورت موضوعی تدوین گردد.

سازمان

آیا نهاد یا سازمانی می‌تواند از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستثنی شود؟ اگر مواردی وجود دارد توضیح بفرمایید. دلایل آن چه بوده است؟

قادری آزاد

هرچند مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی به گزارشگری مالی تمامی واحدهای بخش عمومی تاکید دارد، اما بر اساس ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، وزارتخانه‌ها، موسسات



تحول در نظام مالیه عمومی و

گزارشگری مالی ایران

دکتر محسن برزوزاده
معاون فنی و حسابرسی امور اقتصادی و
زیربنایی دیوان محاسبات کشور

مدیریت حسابرسی و ارزیابی عملکرد

مدیریت مالی بخش عمومی دولت ابزاری برای اجرای بودجه و گزارشگری مالی دولت برای بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. لذا اجرای سیاستهای مالی باید براساس ابزار نوین اجرای بودجه (PFM) پیاده‌سازی و اجرایی گردد تا شاهد تحولی عظیم در ساختارهای نظام مالی و بودجه‌ای کشور و رشد اقتصادی در ایران برای تسهیل خدمات عمومی مردم ایران در راستای کنترل تورم و رشد تولید باشیم. زیست بوم مدیریت مالی بخش عمومی شامل اجزای مدیریت داراییها، مدیریت بدهیها، مدیریت منابع و مصارف عمومی است. (شکل ۱)

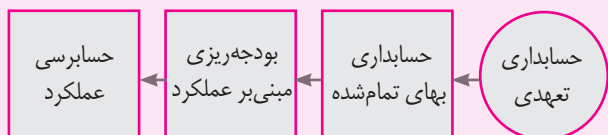
مدیریت بودجه:

(COSTING) با حذف کامل دستگاه‌های اجرایی فاقد ردیف با وظایف مشابه در راستای پیاده‌سازی کامل حسابداری بهای تمام‌شده و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی (مالی و عملیاتی).

مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی

نظام گزارشگری مالی دولت به لحاظ اجراکردن کامل قانون «اصلاح ساختار بودجه»، امکان استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی و بازرگانی را نداشته و در پی آن گزارشگری مالی نیز از شفافیت و قابلیت اعتماد برای تصمیم‌گیری اقتصادی بهره‌مند نگردیده است. الگوی علمی گزارشگری مالی براساس **شکل ۲** براساس مطالعات تطبیقی و بررسی وضع موجود در کشور نشان‌دهنده موارد مستعد وضع بهبود در مدیریت بودجه خواهد بود:

شکل ۲- مدل علمی گزارشگری مالی براساس تحلیل نظری پیرامون نظام مالی کشور

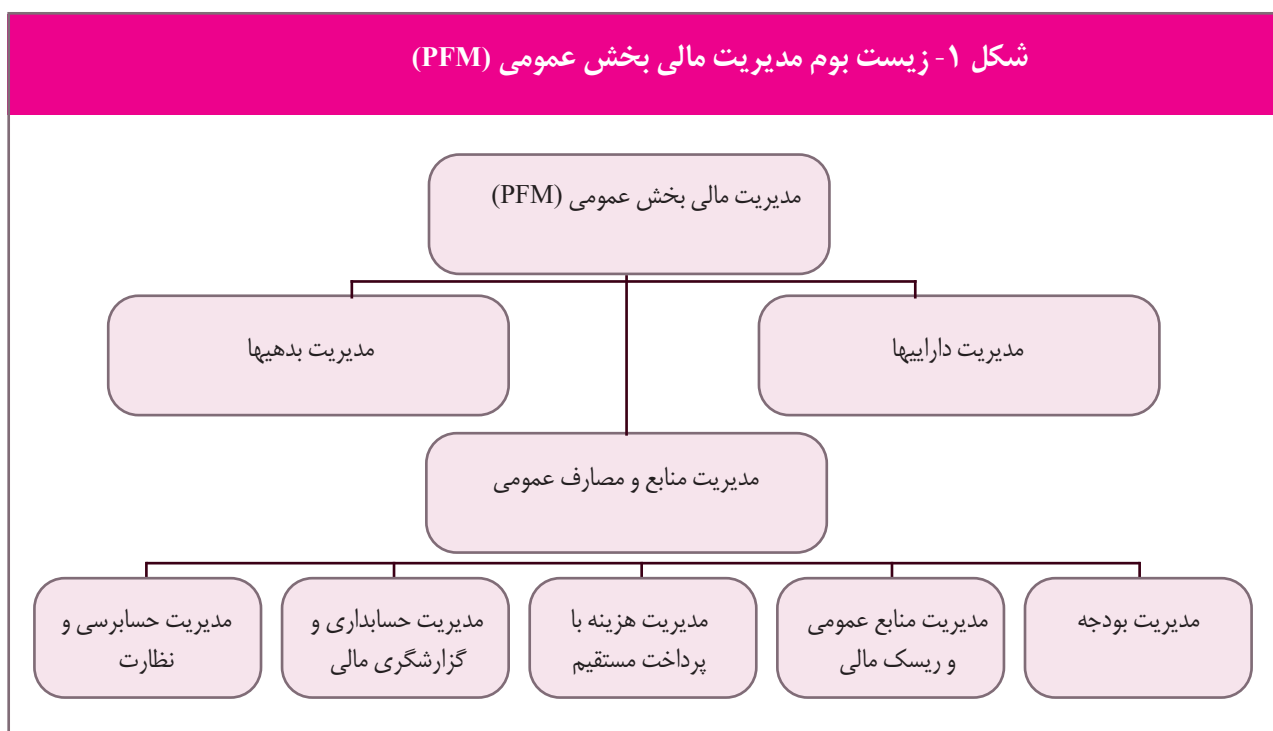


هیچ کشوری رشد و توسعه نخواهد یافت مگر با اصلاح ساختار بودجه (وظیفه اصلی سازمان برنامه و بودجه کشور) به همراه متولیان نظام مالی عمومی (خزانه‌داری کل و مجموعه واحدهای تابعه وزارت اقتصاد، ریاست جمهوری و بانک مرکزی) که باید دارای عزم ملی برای اجرای سیستم یکپارچه مدیریت مالی بخش عمومی (FMIS) باشند. خوشبختانه ضوابط اجرایی اصلاح ساختار بودجه‌ای در سند تحول دولت منظور گردیده است و انتظار می‌رود مسئولان جدید سازمان برنامه و بودجه موارد ذیل را به دلیل اهمیت گزارشگری مالی دولت مدافعه بیشتری داشته باشند.

۱) استانداردسازی کدینگ یکپارچه طبقه‌بندی اقتصادی برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی با پوشش بودجه‌ای مطابق ضوابط نظام **آمارهای مالی دولت**^۱ (GFS) و اهمیت نظام طبقه‌بندی **وظایف دولت**^۲ (COFOG) ارائه‌شده توسط مجامع بین‌المللی.

۲) اجرای کامل آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، آیین‌نامه اجرای بند (ج) تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و بند (الف) تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ و اجرای کامل بخشنامه حسابداری قیمت تمام‌شده

شکل ۱- زیست بوم مدیریت مالی بخش عمومی (PFM)





محورهای اساسی برای اصلاح ساختار بودجه به شرح ذیل می‌باشد:

(۱) بازنگری در بودجه وزارت بهداشت و وزارت علوم به‌خصوص در سطح دانشگاه‌های سراسر کشور با توجه به اهمیت ماده ۱۰۳ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه و واگذاری بودجه کل دستگاه‌ها به وزارتخانه‌های مربوط به لحاظ تحقق استقلال کامل دانشگاه‌ها با اخذتضمینهای اجرای بودجه از وزرای مربوط.

(۲) تفکیک بودجه ارزی و ریالی.

(۳) اجرای طرحهای عمرانی تنها از طریق سازوکار ماده ۳۲ و ۳۳ قانون برنامه و بودجه (اعطای وام و نحوه تعیین بازپرداخت منابع عمومی).

(۴) استقرار کامل صندوق ثروت ملی و صندوق ثروت حاکمیتی در کشور.

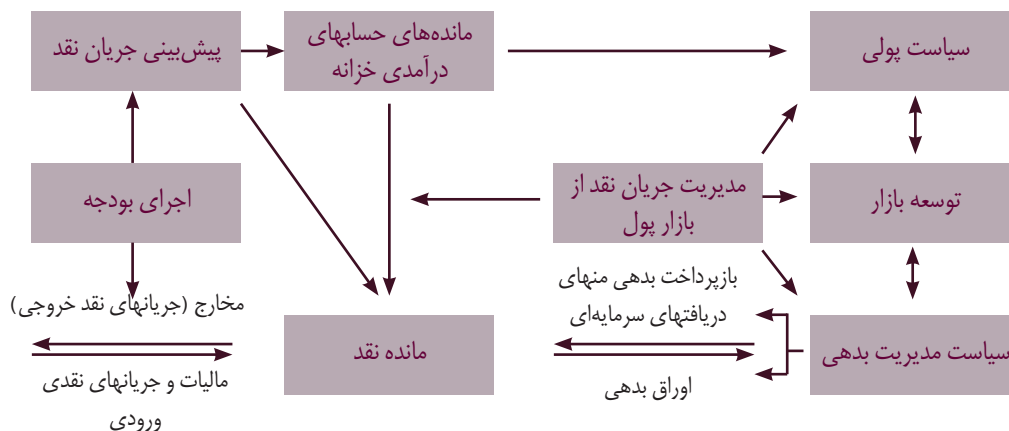
(۵) اجرای کامل نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی بخش عمومی^۳ (FMIS).

(۶) اجرای کامل حساب واحد خزانه و استقرار کامل نظام پرداخت مستقیم به ذینفع نهایی.

(۷) استفاده از ظرفیت روش تامین مالی^۴ و مشارکت عمومی و خصوصی به‌جای فروش و انتشار اوراق بهادار.

(۸) تامین منابع فقط از طریق سازوکار اوراق درون سالی با سازوکار توافقنامه بازخرید^۵ (Repo) مندرج در بند (و) تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ (شکل ۳).

شکل ۳- مکانیزم اجرایی بند دوم تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ (مدیریت بدهی‌ها و ریسک مالی) براساس مدل پیشنهادی مایک ویلیامز



شکل ۳ تشریح نمود. در واقع در شکل ۳، مدل جامع مدیریت نقدینگی و مدیریت بدهیهای دولت را براساس یافته‌های دکتر **مایک ویلیامز** اندیشمند مالیه عمومی صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است. اجرای بودجه که اولین گام اصلاحات اساسی در نظام حسابداری بخش عمومی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری است، به دلیل رعایت نشدن ضوابط قانونی و حتی توصیه‌های بین‌المللی، مغفول مانده است. استفاده از ابزار مدیریت نقدینگی و پرداخت مستقیم به ذینفع آنقدر اهمیت دارد که دولت در “سند تحول دولت مردمی” ملحوظ نموده و در بند (هـ) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ نیز سازمان تامین اجتماعی به عنوان یک نهاد عمومی غیردولتی، خود را پایبند به اجرای کامل حساب واحد خزانه در تقویت نظام صندوقهای بازنشستگی نموده است.

موارد مستعد بهبود وضع موجود گزارشگری مالی دولت:

قبل از ورود به چالشهای مباحث گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، لازم است تشریح وضع موجود کشور از تمامی ابعاد فنی و قانونی انجام شود. (شکل ۴)

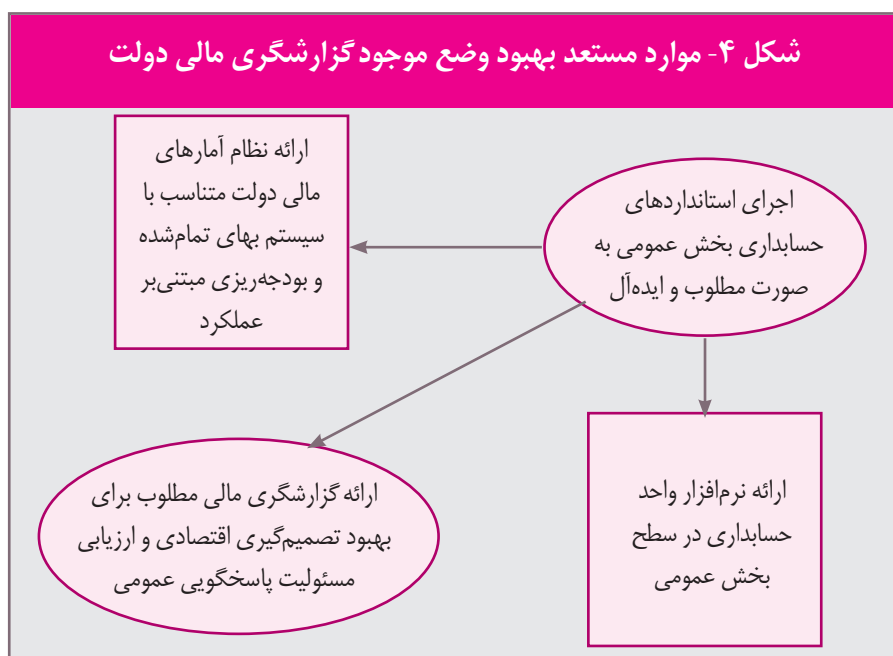
۹) شفافیت در منابع عمومی و شرکتهای دولتی به‌ویژه در حوزه صنعت نفت با اختصاص حساب واحد ارزی برای کنترل وجوه ارزی.

نتیجه: تا زمانی که بودجه بر مبنای حسابداری تعهدی و متناسب با نظام حسابداری قیمت تمام‌شده به‌صورت شفاف نباشد، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و به‌دنبال آن گزارشگری مالی دولت برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی اتفاق نخواهد افتاد. پوشش بودجه‌ای باید در نظام آمارهای مالی دولت نظیر منابع هدفمندی یارانه‌ها، منابع شهرداریها، صنایع خاص و بورس به‌طور کامل شفاف گردد.

در قانون اصلاح ساختار بودجه مصوب ۱۴۰۰/۰۵/۰۵ مجلس شورای اسلامی تاکید گردیده است که قانون بودجه باید براساس ضوابط قانونی مذکور و در نتیجه آن گزارش تفریغ بودجه و صورتهای مالی براساس این ضوابط تهیه گردد که متاسفانه متولیان نظام مالیه عمومی به تکالیف خود عمل ننموده‌اند.

مسئله دیگر در کنترل ناترازی بودجه، بررسی منابع و مصارف بودجه و دقت در مدیریت نقدینگی و کنترل ریسک مالی بعد از مدیریت بودجه است که می‌توان این موضوع را در

شکل ۴- موارد مستعد بهبود وضع موجود گزارشگری مالی دولت



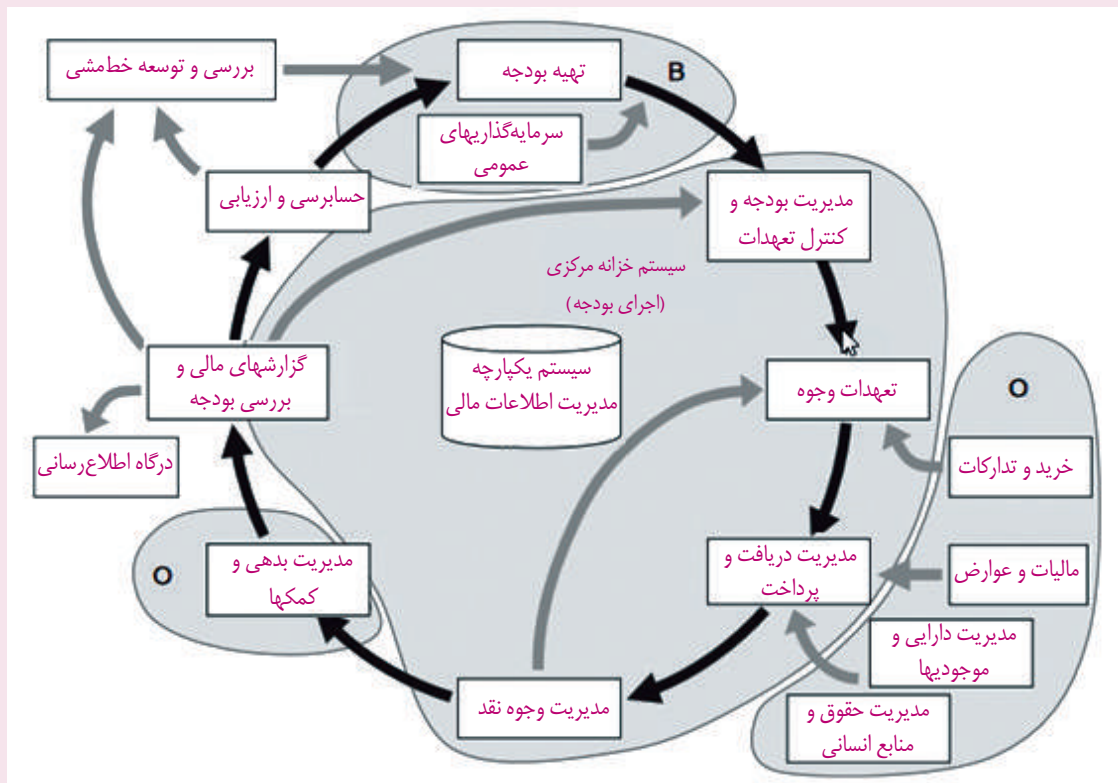
تشریح وضع موجود:

تمامی ضوابط مورد نیاز پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی از لحاظ قانونی در ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه اجرایی مرتبط در جز ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی از مواد قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، بند دال تبصره ۱۹ قانون بودجه سنواتی نظیر شناسایی بدهی و دارایی، درآمد و هزینه ابلاغ و اجرایی شده است. سوال این است پس چرا حسابداری تعهدی پس از گذشت ۶ سال اجرایی نشده است؟ چرا کشور به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی حرکت نکرده است؟

پاسخ: متأسفانه دستگاه اجرایی از شناسایی عناصر صورتهای مالی به‌رغم تأکید قانونگذار در بند (د) تبصره ۱۹ قانون بودجه

سنواتی اقدام موثری انجام نداده و در نتیجه حسابرسی مستقل صورتهای مالی به‌دلیل عدم‌پیگیری متولیان نظام مالی عمومی و بودجه انجام نشده است. وزارت امور اقتصادی و دارایی هم به‌عنوان متولی نظارت بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نظام مدیریت مالی دولت باید نظارت کافی و کامل در این خصوص انجام می‌دادند. لذا وقت آن رسیده است که وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی براساس ضوابط مندرج در سند تحول دولت (اصلاح نظام مالی) را با توجه به جزء (۴) بند (ک) تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ در دستور کار قرار دهد و نسبت به تهیه و ابلاغ نظام نظارت مالی و عملیاتی متناسب با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اصلاح ساختار نظام مدیریت مالی و گزارشگری مالی اقدام و کلیه ذی‌حسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی را به‌عنوان مدیران حسابرسان داخلی ذیل سازمان حسابرسی

شکل ۵- وضعیت مطلوب پایگاه جامع مالی (سیستم یکپارچه مدیریت مالی بخش عمومی)



گزارشگری مالی دولت می‌تواند گام موثر در زمینه تحول در نظام مدیریت مالی بخش عمومی و گزارشگری مالی دولت گردد. گردش نقدی خزانه به انضمام عملکرد بودجه و مالی صورتهای مالی دستگاههای اجرایی مطابق استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان صورتهای مالی تلفیقی دولت و صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور تلقی می‌گردد و این گزارشها مبنای تهیه گزارشهای تفریغ بودجه کل کشور خواهد بود. لذا با استقرار پایگاه جامع مالی در کشور، به قطع نظام مالی نیز تقویت خواهد شد. راهکار اصلی اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی تنها با استقرار کامل **نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی (FMIS)** برای پیاده‌سازی کامل نظام حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی دولت در تحقق اهداف نظام مالیه عمومی و تقویت آن موثر می‌باشد.

با پیاده‌سازی نظام یکپارچه مدیریت مالی، دولت علاوه بر تحقق کامل سیاستهای مالی و بودجه‌ای می‌تواند با رعایت ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه نسبت به کنترل تعهدهای مالی خود اقدام کنند و گزارشگری مالی نیز مطابق نظام آمارهای مالی دولت و منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیاده‌سازی گردد و متولیان نظام مالیه عمومی می‌بایست با اجرای کامل **ابزارهای نوین اجرای بودجه (PFM)** نسبت به اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بدهیها با سازوکار اجرای نظام پرداخت مستقیم به ذینفع نهایی، کنترل و نظارت بر شرکتهای دولتی و شبه‌دولتی اقدام نمایند. ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی با ابتکار عمل مسئولان وزارت اقتصاد در زمینه اصلاح نظام حسابرسی داخلی و انتقال نیروهای ذیحسابی آن هم با تحول در نظام خزانه‌داری کل می‌تواند در ارتقای همکاران ذیحساب و تقویت نظام کنترلی و حسابرسی موثر باشند.



پانوشته‌ها:

- 1- Government Finance Statistics (GFS)
- 2- Classification of Functions of Government (COFOG)
- 3- Financial Management Information System (FMIS)
- 4- Factoring
- 5- Repo (Repurchase Agreement)



قرار دهد تا صورتهای مالی دارای کیفیت محتوای اطلاعاتی برای متولیان نظام مالیه عمومی گردد (تحول در نظام مالی عمومی مستلزم تصمیم‌گیری است).

دومین چالش در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نبود زیرساخت نرم‌افزار واحد است.

دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی با حسابرسی مستقل صورتهای مالی بخش عمومی و آسیب‌شناسی وضع موجود؛ با پیشنهاد قوانین نظارتی در جزء ۳ بند (ک) قانون بودجه سال ۱۴۰۲، وزارت امور اقتصادی و دارایی را مکلف به یکپارچه‌سازی نرم‌افزار حسابداری واحد در سطح کشور موضوع جزء ۱ بند (ب) ماده ۸ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی نموده و این وزارتخانه باید چارچوب مالی ارائه گزارشگری مالی را تهیه و ابلاغ نماید. با ایجاد نرم‌افزارهای واحد ضمن رعایت کنترلهای مالی، سازوکار پرداخت مستقیم به ذینفع انجام خواهد شد. در پایان سال مالی نیز، مانده حساب دستگاههای اجرایی در موعد مقرر در سیستمهای مالی ایشان مورد رسیدگی قرار گرفته و وجوه مصرف نشده به سال آتی منتقل و انضباط مالی در دولت تحقق پیدا خواهد نمود.

اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی، طبق آسیب‌شناسی انجام‌شده صرفاً با اجرای جزء یک بند (ک) تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ راه‌اندازی پایگاه جامع مالی کشور (شکل ۵) برای گردآوری اطلاعات مالی و بودجه‌ای دستگاههای اجرایی در راستای تقویت نظام مالیه عمومی و

حسابرسی نیاز اساسی

گزارشگری مالی بخشی 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.

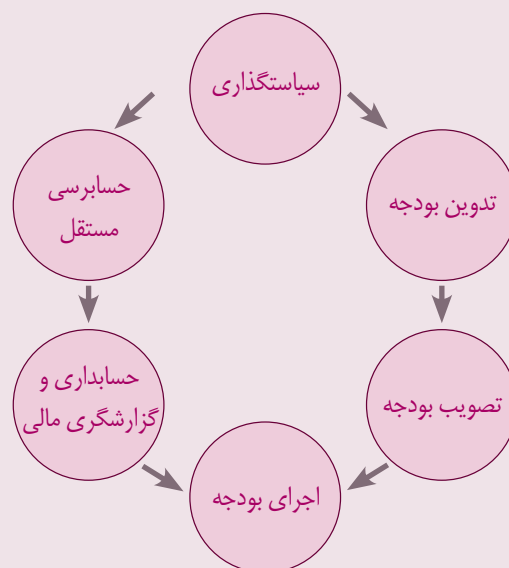
همانگونه که در نمودار شماره ۱ ملاحظه می‌شود، **حسابرسی** نیز یکی دیگر از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی است. سه نوع حسابرسی بخش عمومی به شرح زیر وجود دارد:

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 Oyeibisi 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 به خصوص 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 یارسیدگی کلیه دستگاه‌هایی است که به نحوی 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، به صراحت مشخص نشده است که وظیفه حسابرسی مالی واحدهای بخش عمومی به عهده 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 وزارخانه‌ها و

موسسات دولتی هنوز

حسابرسی مالی نمی‌شوند

موازن قانونی حاکم است. ضوابط و موازین مذکور به عنوان 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 به‌ویژه 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 (به‌جز 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-th.pdf>

- Lawson, A. (2015). Public Financial Management. GSDRC Professional Development Reading Pack no. 6. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham
- Oyeibisi 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

مزایا و چالشهای اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان

✍ دکتر فرشید فریدونی
(حسابدار رسمی)

تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان گام مثبتی در راستای تحول نظام مالیاتی و خروج از رویکرد سنتی محسوب می‌شود و همانگونه که در سایر کشورهای جهان پیامدهای مثبتی بر جای گذاشته، در کشور ما نیز در صورت بسترسازی و هدایت مناسب می‌تواند در کنار سایر قوانین نظیر قانون مالیات بر ارزش افزوده و با محوریت خوداظهاری مودیان، هزینه‌های رسیدگی مالیاتی را برای سازمان امور مالیاتی و مودیان کاهش دهد و منجر به ارتقای شفافیت مالی در اقتصاد کشور شود.

به‌رغم تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان در مهرماه سال ۱۳۹۸ و ابلاغ آئین‌نامه‌های مربوط، همچنان اجرای این قانون با چالشهای متعددی مواجه بوده و در شرایط فعلی بسترهای لازم برای عملیاتی شدن کامل این قانون مهیا نمی‌باشد. از این رو، در این نوشته برآنیم ضمن مرور تجربه برخی از کشورهای منطقه از تحول نظام مالیاتی و استقرار سامانه مودیان مبتنی بر فناوری اطلاعات، به چالشهای اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان و ظرفیتهای قانونی موجود در کشور که می‌تواند به استقرار و اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان سرعت و سهولت بخشد، بپردازیم.



خود مورد توجه قرار داده و تحقیقهای گسترده‌ای در این خصوص انجام داده است. «تحلیل مقایسه‌ای اداره مالیات در کشورهای حوزه آسیا و اقیانوسیه» یکی از مطالعات بانک توسعه آسیایی است که اولین بار در سال ۲۰۱۴ و بر اساس داده‌های مالی تا سال ۲۰۱۱ در سطح ۲۲ کشور منطقه تدوین شد. آخرین ویرایش سند فوق در سال ۲۰۲۲ و مبتنی بر داده‌های به‌روز شده تا سال ۲۰۱۷ مربوط به ۳۴ اقتصاد منطقه را شامل می‌شود که در ادامه به برخی از نتایج آن اشاره می‌کنیم.

تجربه سایر کشورهای جهان از اصلاح نظام مالیاتی

کشور بوتان، یک تجربه آسیایی موفقیت‌آمیز در حوزه پرونده الکترونیکی مالیات بر درآمد اشخاص

سیستمهای بایگانی الکترونیکی می‌توانند فرایند جمع‌آوری اساسی‌ترین و مهم‌ترین داده‌هایی را که مودیان ملزم به ارائه به سازمان مالیاتی و سایر ارگانها هستند، هم برای سازمان مالیاتی و هم برای مودیان تسهیل نمایند. یک مثال برجسته در این حوزه، تجربه کشور بوتان است. کشوری که نرخ ثبت الکترونیکی مالیات بر درآمد اشخاص تنها در یک سال (۲۰۱۵) از ۲۳٪ به ۷۰٪ افزایش یافت.

کلمبیا:

در پی اصلاحات مالیاتی در کشور کلمبیا، تشکیل پرونده الکترونیکی مالیاتی برای تسهیل خوداظهاری مودیان راه‌اندازی شد. به دنبال آن با افزایش کیفیت عمومی خدمات و کاهش فساد مالی، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کلمبیا از ۸۰٫۲ درصد در سال ۱۹۹۰ به بالاتر از ۱۵ درصد در سال ۲۰۰۴ افزایش یافت.

گرجستان:

قبل از اصلاحات مالیاتی در سال ۲۰۰۴، نظام مالیاتی گرجستان قانون مالیاتی بسیار پیچیده‌ای داشت که تعیین زمان و نحوه پرداخت مالیات را برای مودیان دشوار می‌ساخت و منجر به کاهش درآمد مالیاتی می‌شد. پس از اصلاحات سال ۲۰۰۴، نظام مالیاتی ساده‌تر شد و نرخهای عمومی کاهش یافت. اصلاحات مالیاتی در آن مقطع طی ۳ مرحله انجام شد که اهم اقدامها شامل کاهش ضرایب و نرخهای مالیاتی، حذف

مطالعات بانک توسعه آسیایی از تجربه کشورهای منطقه در حوزه استقرار سامانه مودیان و ارائه خدمات الکترونیکی:

انواع خدمات الکترونیکی ارائه‌شده در کشورهای منطقه برای فعالان اقتصادی:

- استقرار سامانه جامع مودیان.
- ارائه ابزار و ماشین حسابهای برخط برای استفاده مودی
- استقرار سامانه مودیان یکپارچه مبتنی بر اشخاص که بیشتر به نفع مشاغل است که به‌طور معمول چندین فعالیت اقتصادی مختلف دارند.
- ارائه خدمات برخط و الکترونیکی در حوزه ثبت معاملات و اظهارنامه به‌صورت الکترونیکی.
- ارائه نوعی سیستم صورتحساب الکترونیکی برای حمایت از مشاغل.
- راه‌اندازی صندوق پست دیجیتالی برای ارتباط الکترونیکی با مودیان.
- طراحی نرم‌افزارهای کاربردی (یا اپلیکیشنهای قابل نصب روی گوشیهای تلفن همراه) برای ارائه خدمات رایج نظیر (۱) دسترسی به اطلاعات و دستورالعملهای راهنما، (۲) دسترسی به حساب مودیان، (۳) امکان استعلام، و (۴) امکان پرداخت مالیات (به‌طور عمده در کشورهایی نظیر استرالیا، هند، جمهوری کره، چین تایپه، چین و تایلند).
- استفاده از سیستمهای مدرن پرداخت الکترونیکی مالیات توسط مودی جهت کاهش هزینه وصول مالیات برای دولت.

مطالعه تجربه‌های سایر کشورها می‌تواند به ارتقای آگاهی عموم از تحولات رایج در حوزه مالیات ستانی و چالشها و دشواریهای گذار به سمت مالیات‌ستانی الکترونیک و جامع کمک کند. این موضوع از آن جهت حائز اهمیت است که با ارتقای آگاهی عمومی، سطح آمادگی و پذیرش جامعه را برای انطباق با نظام جدید مالیاتی افزایش می‌دهد و با جلب اعتماد عمومی و همکاری مودیان طی دوره زمانی قابل توجه، بستر اجرای قانون جدید را هموار می‌سازد.

طی ده سال گذشته، بانک توسعه آسیایی موضوع «مدیریت مالیات» را به‌عنوان یک موضوع برجسته و حیاتی در مطالعات

جدول ۱- خدمات الکترونیکی ارائه شده توسط دولت به مودیان در سال ۲۰۱۸

نام کشور/منطقه اقتصادی

انواع خدمات الکترونیکی عرضه شده برای مودیان

اطلاعات روی وبگاه	وجود ابزار محاسباتی و ماشین حساب روی وبگاه	دسترسی به حسابهای یکپارچه مودی	خدمات آنلاین (مثل تشکیل پرونده الکترونیک)	سیستم صدور صورتحساب الکترونیک برای برخی از واحدهای تجاری	دسترسی به اطلاعات مودی توسط اشخاص ثالث	صندوق پستی الکترونیک
آسیای مرکزی و غربی						
افغانستان	✓	✓	✓	×	×	×
ارمنستان	✓	✓	✓	✓	×	✓
آذربایجان	✓	×	✓	✓	×	✓
گرجستان	✓	✓	✓	✓	✓	✓
قزاقستان	✓	✓	✓	×	✓	✓
قرقیزستان	✓	✓	✓	✓	×	×
تاجیکستان	✓	✓	✓	✓	×	×
ازبکستان	✓	×	✓	✓	✓	✓
آسیای شرقی						
چین	✓	×	✓	✓	✓	✓
هنگ کنگ	✓	✓	✓	×	×	✓
ژاپن	✓	×	✓	×	✓	×
جمهوری کره	✓	✓	✓	✓	✓	✓
مغولستان	✓	×	×	×	×	×
چین تایپه	✓	✓	✓	✓	✓	✓
اقیانوسیه						
استرالیا	✓	✓	✓	×	✓	✓
فیجی	✓	✓	×	×	×	×
زلاندنو	✓	✓	✓	✓	✓	✓
پاپوآ گینه نو	✓	×	×	✓	✓	✓
ساموآ	✓	✓	×	×	×	✓
جزایر سلیمان	✓	✓	×	×	×	✓
آسیای جنوبی						
بنگلادش	✓	✓	×	✓	✓	✓
بوتان	✓	✓	✓	×	×	✓
هند	✓	✓	✓	×	×	✓
مالدیو	✓	...	✓	×	×	✓
سری لانکا	✓	✓	✓	×	×	✓
جنوب شرقی آسیا						
کامبوج	✓	×	×	✓	×	✓
اندونزی	✓	✓	✓	✓	✓	✓
لائوس	✓	✓	✓	×	×	×
مالزی	✓	✓	✓	×	×	✓
میانمار	×	×	×	×	×	×
فیلیپین	✓	×	×	×	×	×
سنگاپور	✓	✓	✓	×	✓	✓
تایلند	✓	✓	×	✓	✓	✓
ویتنام	✓	✓	✓	✓	✓	✓

چالش بود. لذا رویکرد اصلاحات مالیاتی مبتنی بر استقرار یک نظام خوداظهاری شد. در سیستم مالیاتی جدید، مودیان مالیاتی به سه دسته تقسیم می‌شوند: مودیان کوچک، متوسط و بزرگ.

سایر اقدامهای اصلاحی شامل موارد زیر بود:

- ایجاد بستر ثبت‌نام برخط و گزینه‌های پرداخت برخط،
- حرفه‌ای کردن خدمات پیشخوان در اداره کل مالیات،
- نرم‌افزارهای کاربردی (اپلیکیشنهای جدید تلفنهای همراه هوشمند) برای کمک به کاربران در مدیریت مالیات حقوق و مالیات بر خودرو،

• گزارشهای الکترونیکی برای ارزیابی عملکرد اداره کل مالیات و کارکنان آن، و

• ایجاد صورتحساب واحد برای اطمینان از شفافیت و حذف فرصتهای چانه‌زنی و ارتشا.

به دنبال اصلاحات، ضمن کاهش موارد فساد مالی و مالیاتی، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی کشور از ۱۰ درصد در سال ۲۰۰۹ به حدود ۱۹ درصد در سال ۲۰۱۹ افزایش یافت.

نپال:

در سال ۲۰۰۱، واحد درآمدهای داخلی با هدف متمرکز نمودن خدمات متنوع برای مالیاتهای مختلف تاسیس و اصلاحات متعددی برای تقویت نظام مالیاتی انجام شد که شامل بهبود ثبت سوابق از طریق اجباری شدن کسر مالیات الکترونیکی در هر منبع برای همه مودیان بزرگ بود. همچنین سامانه محور شدن فعالیتهای اداره مالیات و انجام الکترونیکی امور مورد تاکید قرار گرفت. به این ترتیب تا سال ۲۰۱۴ حدود ۹۸ درصد از پرونده‌های مالیاتی و نزدیک به ۱۰۰ درصد از کل ثبتهای مالیاتی به صورت برخط انجام شد. نکته مهم این است که این اصلاحات منجر به بهبود درک عمومی از واحد درآمدهای داخلی به عنوان یک سازمان شفاف شد. به دنبال اصلاحات، از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۹، نپال به افزایش تجمعی درآمد مالیاتی ۹ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۶ به ۲۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۹ دست یافت.

مالزی:

در کشور مالزی از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۴ نظام خودارزیابی در چند مرحله برای انواع مختلف مودیان اجرا شد. تغییر به نظام خودارزیابی نیز با پیشرفتهایی در فناوری اطلاعات برای پردازش اظهارنامه و امتیازدهی به مودیان جهت انتخاب نحوه

مداخله‌های غیر ضروری و غیر موثر دولت و سازمان مالیاتی، برون سپاری برخی امور به بخش خصوصی، کاهش چشمگیر هزینه‌های انطباق مالیاتی از طریق فناوری اطلاعات و ... بود. در نتیجه اصلاحات فوق درآمدهای مالیاتی بیش از چهار برابر افزایش یافت. بر اساس داده‌های بانک جهانی، نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۲ از ۷٫۶۲ درصد به مقدار ۲۳٫۱۸ درصد در سال ۲۰۱۲ افزایش یافته بود. همچنین منجر به کاهش قابل توجه تعداد پرونده‌های ارتشا در مورد مقامهای مالیاتی شد.

اوگاندا:

دولت اوگاندا با هدف افزایش درآمد داخلی و ایجاد فضای مالی برای سرمایه‌گذاری و کاهش اتکا به صندوق تسهیلات، اقدام به اصلاح نظام مالیاتی در سالهای ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ نمود. از جمله اقدامهای اساسی برای اصلاحات مالیاتی می‌توان به اصلاح نرخها و طبقات مالیاتی در حوزه مالیاتهای مستقیم و مالیات ارزش افزوده، آموزش مودیان بالقوه مالیاتی با سطوح درآمدی بالا، معرفی رویه‌های مالیاتی یکسان با هدف ساده‌سازی و شفاف‌سازی رویه‌های مالیاتی، راه‌اندازی سیستم ردیابی محموله‌های الکترونیکی منطقه‌ای، راه‌اندازی سیستم جامع مبتنی بر وب، نظارت بر محموله‌های حمل و نقل در و بهبود جمع‌آوری درآمد، ارائه خدمات مالیات الکترونیکی برای تسهیل ثبت‌نام، تشکیل پرونده و پرداخت مالیات و ... اشاره نمود. با اجرای اصلاحات فوق، کشور اوگاندا موفق شد نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی خود را از سال ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۷، از ۱۰٫۵ درصد به ۱۴ درصد افزایش دهد.

کامبوج:

کشور کامبوج در سال ۲۰۱۶ برای اصلاح نظام مالیاتی رویکرد خوداظهاری را برای مودیان تجاری اجرا نمود. قبل از اصلاحات، مودیان مالیاتی در نظام مالیاتی برآوردی قرار داشتند. با اعمال اصلاحات، آن دسته از مشاغل با گردش مالی سالانه کمتر از مودیان مشمول خوداظهاری، به صورت برآوردی رسیدگی و سایر مودیان با گردش مالی بزرگتر مشمول خوداظهاری شدند. مودیان مشمول مالیات بر سود در سیستم نظام مالیاتی برآوردی موظف بودند مالیات را ماهانه به مامور مالیاتی که به محل مراجعه می‌کرد، پرداخت کنند. از نظر اجرایی، جمع‌آوری مالیات در نظام سابق برای دولت یک

به‌رغم چالش‌های اجتناب‌ناپذیر و فراوان در این حوزه، در چندین کشور منطقه مدل‌های مفیدی ارائه گردید که قابلیت الگوبرداری و استفاده در سایر کشورها را دارند. به‌عنوان مثال در کشورهای هند، قزاقستان، مالزی، مغولستان، نپال، سنگاپور، چین تایپه و چین، پیشرفت قابل توجهی از طریق ارسال اظهارنامه مالیاتی الکترونیک برای مودیان بزرگ حاصل شده است.

خواستگاه قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان در ایران و چالش‌های اجرای آن:

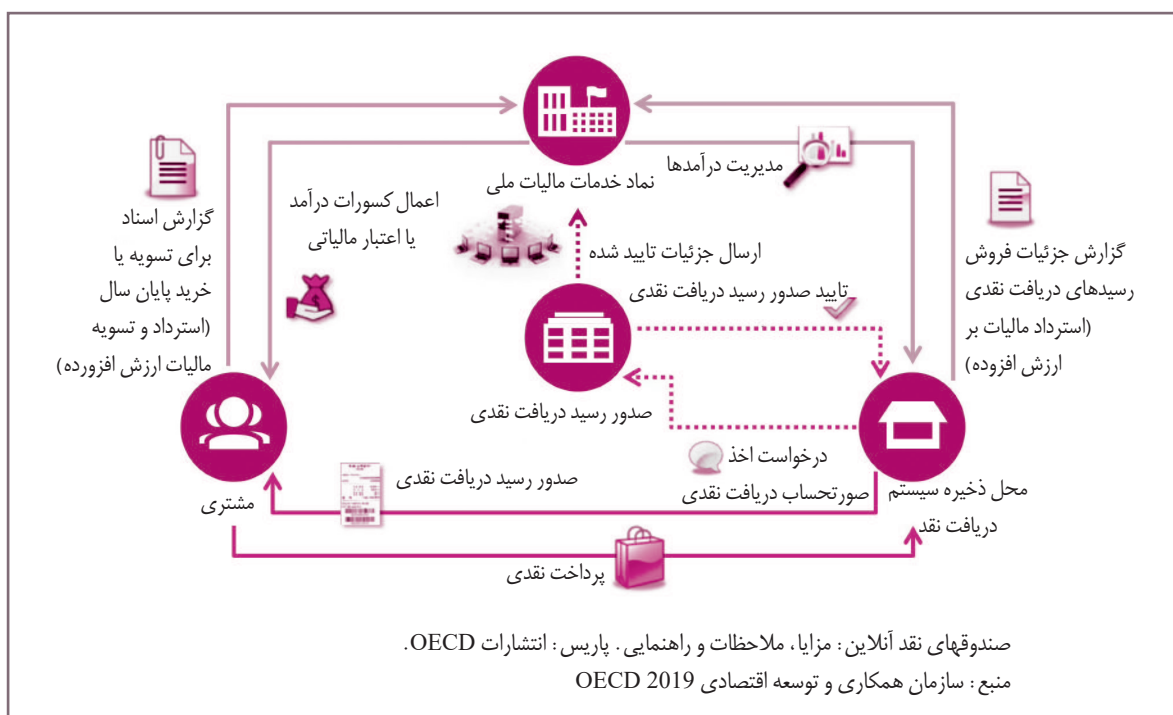
به‌طور کلی در شرایطی که فعالیتهای اقتصادی روزبه‌روز بزرگتر و پیچیده‌تر می‌شوند، موضوع گردآوری داده‌ها و پردازش آن در چارچوب یک فرایند منسجم، بیش از پیش ضرورت یافته و نظام‌های مالیاتی سنتی در برابر این حجم از اطلاعات غیرمتمرکز قادر به ایفای رسالت خود نخواهند بود. بنا به چنین ضرورتی، پیش از این به‌موجب بند ب ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۷۹/۰۱/۱۷، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شد طی سه سال اول برنامه سوم توسعه، نسبت به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نماید و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی مودیان مالیاتی در شبکه فراگیر، خوداظهاری را در نظام مالیاتی

رسیدگی تکمیل شد. در دوره اصلاحات ۲۰۰۲-۲۰۰۶ هم درآمد افراد و هم درآمدهای مالیات بر درآمد شرکتها به‌طور قابل توجهی افزایش یافت.

کره جنوبی:

جمهوری کره در سال ۲۰۰۴ به‌دلیل وجود امکان کتمان تراکنشهای نقدی در فعالیتهای خرده‌فروشی، استفاده از فناوری مدرن را جایگزین نمود و پرداخت نقدی از طریق صندوق نقدی برخط (OCR) را مورد تأکید قرار داد.

عنصر اصلی در رویکرد سازمان مالیاتی^۲ (NTS) استفاده از اپراتورهای واسطه^۳ OCR است. اپراتور واسطه یک پایانه صدور رسید نقدی در یک فروشگاه ثبت‌شده نصب و سیستم فروش آن را به اپراتور متصل می‌کند. هنگام خرید، سیستم فروش فروشگاه جزییات معامله را برای اپراتور واسطه ارسال می‌کند که می‌تواند تاییدیه صدور فیش نقدی را به مشتری ارائه دهد. سپس اپراتور واسطه داده‌های تراکنش نقدی را به سازمان مالیاتی ارسال می‌کند. نظامی با اپراتورهای واسطه به‌دلیل خدمات‌دهی و کنترل تعداد زیادی از سامانه‌های فروشگاه‌های در سطح کشور مورد استفاده قرار گرفت. با این حال، مشاغل کوچک ممکن است از طریق پورتال اداره مالیات، که اطلاعات مربوط به سیستم OCR را نیز ارائه می‌دهد، رسیدهای نقدی صادر کنند.



مکرر مهلت‌های اجرای قانون و اجرای روش‌های موازی رسیدگی مالیاتی) برای دولت به‌همراه خواهد داشت. به‌نظر می‌رسد ابلاغ قانون مذکور در زمان مناسب‌تر و تاکید بر استفاده از تمامی ظرفیتهای ماده ۱۶۹ و ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به‌عنوان یک راهکار در غیاب بسترهای مورد نیاز اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، قادر بود نقش بیشتری در تقویت پایگاه‌های اطلاعاتی داشته باشد.

• عدم‌پیش‌بینی سازوکار رسیدگی تصادفی مودیان در ماده ۱۹ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان و قایل‌نشدن آستانه‌ای از خطای اجتناب‌ناپذیر از دیگر مواردی است که قانون‌گذار بایستی راهکارهایی در این خصوص بیاندیشد.

• یکی از مشکلات انطباق با رویکردهای الکترونیکی، عدم‌آشنایی بسیاری از شهروندان و صاحبان مشاغل با اصطلاحات فنی موضوعهای مرتبط با مالیات است. به‌همین دلیل ضروری است که کارگزاران سازمان مالیاتی به‌منظور کاهش بار انطباق مودیان برنامه‌هایی با کاربری آسان ارائه نمایند که درک سیستم را برای مودیان تسهیل کند. دریافت خدمات از شرکتهای معتمد سازمان نیز برای ثبت و ارائه اطلاعات به پایگاه سازمان امور مالیاتی، ممکن است به‌دلیل عدم‌تمایل بنگاه اقتصادی به انتشار اطلاعات فروش و مشتریان مورد استقبال واقع نشود.

• با توجه به ناقص بودن و عدم یکپارچگی سیستمهای جمع‌آوری اطلاعات مالی در کشور، بسیاری از رویدادهای مالی نظیر معاملات شخصی افراد ممکن است به‌صورت تخلف در سامانه شناسایی شود و یا به‌دلیل ماهیت خاص فعالیت، امکان ثبت در سامانه را نداشته باشد (نظیر فعالیتهای پیمانکاری).

لازم به ذکر است عملیاتی‌شدن اصلاحات مالیاتی در سایر کشورها نیز طی فرایند زمانی چندساله اتفاق افتاده و استقرار سازوکار اصولی آن مستلزم اجرا، دریافت بازخورد و بازنگری در چندین مرحله است که کشور ما نیز از این قاعده مستثنی نیست.



پانوشته‌ها:

- 1- Online Cash Register (OCR)
- 2- National Tax Service (NTS)
- 3- Optical Character Recognition (OCR)

کشور توسعه و ترویج دهد. همچنین به موجب مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات مستقیم (اصلاحیه‌های سال ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴) و آیین‌نامه‌های مربوطه مودیان ملزم به اعلام اطلاعات معاملاتی و هویتی خود به اداره امور مالیاتی شدند. در واقع برخلاف بسیاری از کشورها، ظرفیت شناسایی مودیان و معاملات و ارائه اطلاعات مورد نیاز سازمان مالیاتی به‌موجب قانون در کشور ما مهیا بوده ولی به‌دلیل نبود سامانه یکپارچه جهت صحت‌سنجی و پردازش داده‌های دریافتی از درگاه‌های مختلف، در عمل کارایی لازم در راستای اصلاح نظام مالیاتی نداشته است. در واقع پشتوانه قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، قانون مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر مجموع درآمد اشخاص، قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، مفهوم **خوداظهاری** است که نقطه عطف تحول نظام مالیاتی ایران محسوب می‌گردد و ایجاد سامانه مودیان و ابزار دستی یا الکترونیک پردازش داده‌ها در خدمت عملیاتی‌شدن این مفهوم و کاربرد آن در مالیات‌ستانی است.

مزایا:

• مهمترین مزیت استقرار سامانه مودیان، بهره‌مندی از سازوکار مالیات‌ستانی **عادلانه** است که با تفکیک کلیه رویدادهای مالی و گردآوری و انطباق داده‌های دریافتی از درگاه‌های مختلف، دخالت انسانی را به حداقل می‌رساند. همچنین ضمن افزایش سطح رضایت‌مندی و اعتماد مودی، با دریافت نقدی مالیات در ماخذ منجر به سهولت و تسریع در وصول مالیات می‌گردد.

• حذف ضرورت ارسال اظهارنامه مالیات ارزش‌افزوده از دیگر مزایای اجرای این قانون است. همچنین در صورت بهره‌برداری کامل از این قانون، بابت عملکرد اشخاص، اظهارنامه از پیش تهیه شده تنظیم می‌گردد که نیاز به تعدیل جزیی مودی و بیشتر در بخشهای هزینه‌ای دارد.

• مزیت دیگر قانون مذکور، شناسایی فعالیتهای نامتعارف و حذف هرگونه فرایند اقتصادی خارج از سیستم می‌باشد.

چالشها:

• اصلی‌ترین چالش اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان، مهیا نبودن زیرساختهای اطلاعاتی آن است که این خلاء به‌طور طبیعی از جانب مودی قابل حل نیست و ابلاغ آن ضمن ایجاد تعدادی از ابهامها، هزینه جانبی (نظیر تمدید

فرایند بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)



فرایند بررسی پس از اجرا^۱ (PIR)، ارزیابی این است که آیا استانداردها به هدفهای خود دست می‌یابند؟ از جمله این که آیا آن‌ها اطلاعات مربوط را به روشهایی در اختیار کاربران صورتهای مالی قرار می‌دهند که هزینه تهیه آن‌ها را پوشش بدهد؟ این یک سازوکار مهم کنترل کیفیت است که در فرایند استانداردگذاری هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^۲ (GASB) گنجانده شده است و پس از صدور بیانیه‌های خاص آغاز می‌شود. در طول فرایند بررسی پس از اجرا، هیئت دروندادهای مختلفی از ذینفعان و سایر پژوهشها درخواست کرده و آن‌ها را برای ارزیابی استانداردهایی که منتشر می‌شوند و این که آیا حوزه‌هایی برای پیشرفت وجود دارد که هیئت باید به آن رسیدگی کند، در نظر می‌گیرد.

پروژه‌های فرایند بررسی پس از اجرا

استانداردهایی که محصول یک پروژه استانداردگذاری جامع یا اصلی هستند، به‌طور معمول مشمول بررسی پس از اجرا هستند. در حال حاضر، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در حال بررسی موارد زیر است:

- اندازه‌گیری و کاربرد ارزش منصفانه،
- فعالیتهای مربوط به وجوه امانی،
- قراردادهای اجاره،
- سایر مزایای پس از استخدام، و
- طرحهای بازنشستگی.

فرایند بررسی پس از اجرا

فرایند بررسی پس از اجرا شامل سه مرحله است:

مرحله ۱- نظارت بر اجرای تاریخ پس از انتشار استاندارد.

مرحله ۲- ارزیابی هزینه‌ها و منافع پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد.

مرحله ۳- خلاصه پژوهش و گزارشگری.

شروع بررسی پس از اجرا و فرصت‌های مشارکت در فعالیتهای بررسی پس از اجرا، به‌طور عمومی به‌دینفعان اعلام خواهد شد. در زیر، خلاصه‌ای از هر مرحله آورده شده است.

مرحله ۱: نظارت بر اجرای تاریخ پس از انتشار استاندارد

این مرحله پس از صدور بیانیه آغاز می‌شود و تا حداقل سه سال پس از آخرین تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن بیانیه ادامه می‌یابد. در طول دوره نظارت بر اجرای تاریخ پس از تاریخ انتشار (و قبل از تاریخ لازم‌الاجرا شدن)، هیئت در سطح کلان:

۱- هنگام آماده‌شدن دینفعان برای اجرای اولیه استانداردها، فعالانه بر عملکرد نظارت می‌کند.

۲- دستورالعمل اجرایی و مطالب آموزشی تهیه و منتشر می‌کند.

۳- با سازمانهای دینفع در ارتباط بوده و اطلاع‌رسانی می‌کند؛ از جمله ارتباط با جامعه دانشگاهی (استفاده از شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی^۳ (GASAC) و سایر گروه‌ها در صورت لزوم) برای ایجاد علاقه به فعالیتهای پژوهشی مرتبط با بیانیه که موضوع آن فرایند بررسی پس از اجرا است.

پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن بیانیه، هیئت بررسیهای جمع‌آوری شده گزارشهای مالی را انجام داده و از تهیه‌کنندگان صورتهای مالی نظرسنجی خواهد کرد.

مرحله ۲: ارزیابی هزینه‌ها و منافع پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد

این مرحله پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن بیانیه آغاز می‌شود و حدود سه تا پنج سال ادامه می‌یابد. فعالیتهای مرحله ۲ شامل:

۱- درک هزینه‌هایی که دولت در به‌کار بستن استانداردها متحمل شده است و همچنین هزینه‌هایی که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تحلیل و تفسیر اطلاعات حاصل از

به‌کار بستن استانداردها متقبل می‌شوند.

۲- درک منافع استانداردها برای کاربران.

۳- نظارت بر به‌کارگیری مداوم استانداردها.

در این مرحله، هیئت ممکن است حمایت مالی از پژوهشهای دانشگاهی را برای ارزیابی جنبه‌های خاصی از استانداردها در نظر بگیرد تا اطلاعاتی را در مورد اثربخشی آنها به هیئت ارائه دهد.

مرحله ۳: خلاصه پژوهش و گزارشگری

پس از تکمیل مراحل ۱ و ۲، هیئت پژوهشهای خود را در یک گزارش نهایی خلاصه می‌کند. گزارش نهایی مرحله تکمیلی گزارشهای قبلی است که فعالیتهای و اقدامهای انجام‌شده برای رسیدگی به مسایل شناسایی‌شده را تشریح می‌کند. علاوه بر این، یادداشتی در مورد خلاصه یافته‌های بررسی پس از اجرا تهیه و از سوی هیئت در یک جلسه عمومی مورد بحث قرار می‌گیرد.

هدفهای بررسی پس از اجرا

فرایند بررسی پس از اجرا سه هدف اصلی دارد:

۱- تعیین این‌که آیا یک بیانیه به‌هدف اعلام‌شده خود دست می‌یابد یا خیر.

۲- ارزیابی اجرای بیانیه و هزینه‌های مداوم رعایت ضوابط و منافع مرتبط.

۳- ارائه بازخورد برای بهبود فرایندهای استانداردگذاری.

برای تعیین این‌که آیا یک بیانیه به هدف اعلام‌شده خود دست می‌یابد یا خیر، گروه بررسی پس از اجرا ارزیابی می‌کند که آیا:

۱- بیانیه مسایل مربوط به نیاز خود را حل کرده است؟

۲- اطلاعات مفید در تصمیم به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، نهادهای قانونگذاری و نظارتی، و شهروندان گزارش و مورد استفاده آنها قرار گرفته است؟

۳- بیانیه عملیاتی است؟ یعنی دینفعان می‌توانند استانداردها را همانطور که در نظر گرفته‌شده به‌کار بگیرند، استانداردها قابل درک بوده و تهیه‌کنندگان می‌توانند اطلاعات را به‌طور اتکاپذیر گزارش کنند.

۴- هرگونه تغییر غیرمنتظره درخور توجهی در گزارشگری

مستقیم از سوی کارکنانی انجام می‌شود که در تدوین بیانیه مورد بازبینی نقشی نداشته‌اند. نمونه‌هایی از فعالیتهای این مرحله به شرح زیر است:

۱- جمع‌آوری سوالهای اجرایی از ذینفعان پس از صدور بیانیه نهایی؛ تشکیل یک گروه مشورتی از ذینفعان آگاه برای شناسایی مسایل اجرایی و توصیه به توسعه دستورالعمل اجرایی؛ در نظر گرفتن درخواست پرسش از ذینفعان؛ و تهیه پاسخ پرسشها برای گنجاندن احتمالی در رهنمود اجرا یا برای در نظر گرفتن در تدوین استانداردها.

۲- مباحثه با شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، سایر گروهها، و سازمانهای ذینفع در مورد اجرای استانداردها.

۳- نظارت بر پرس‌وجوهای فنی برای شناسایی مسایل عمده نوظهور ناشی از اجرای استانداردها.

۴- گنجاندن مسایل اجرایی اصلی برای ارائه در کنفرانسها و جلسه‌ها.

۵- انجام پژوهشهای مستمر در مورد گزارشهای مالی با استفاده از نمونه تصادفی و سایر نهادهای داوطلب (به عنوان مثال، نهادهایی که در آزمونهای میدانی یا مطالعه‌های میدانی شرکت کرده‌اند).

مرحله ۲: ارزیابی هزینه‌ها و مزایا پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن

مراحل زیر، نمونه‌هایی از فعالیتهای این مرحله است:

۱- مدیریت پژوهشهای گردآوری شده در مورد گزارشهای مالی.

۲- بررسی موارد افشای صورتهای مالی برای یکنواختی و شفافیت.

۳- انجام نظرسنجی برای ارزیابی هزینه انتقال به استانداردهای جدید، و تمایز قایل شدن بین آن دسته از هزینه‌هایی که غیر تکراری هستند در مقایسه با هزینه‌هایی که تکرار می‌شوند.

۴- انجام نظرسنجی از کاربران برای ارزیابی مزایای اطلاعات حاصل از استانداردهای جدید برای تصمیم‌گیری و ارزیابی پاسخگویی.

۵- درخواست بازخورد از شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، سایر گروهها و سازمانهای ذینفع در مورد تجربه آنها در مورد هزینه‌های به کارگیری استانداردها و



مالی یا رویه‌های عملیاتی ناشی از به کارگیری استانداردها وجود دارد؟

۵- هرگونه عواقب پیش‌بینی نشده درخور توجه ناشی از به کارگیری استانداردها وجود دارد؟

برای ارزیابی اجرا و هزینه‌های مداوم و منافع مرتبط رعایت ضوابط بیانیه انتخاب شده، گروه بررسی پس از اجرا ارزیابی می‌کند که آیا:

۱- هزینه‌های اجرا و رعایت مداوم ضوابط با هزینه‌هایی که هیئت در نظر گرفته و ذینفعان انتظار دارند، سازگار است؟

۲- منافع با آنچه هیئت مد نظر داشت و ذینفعان انتظار داشتند، مطابقت دارد؟

برای ارائه بازخورد برای بهبود فرایند تدوین استانداردها، گروه بررسی پس از اجرا ارزیابی می‌کند که آیا این نتایج بررسی نشان می‌دهد که نیاز به بهبود وجود دارد یا خیر.

نمونه‌هایی از فعالیتهای فرایند بررسی پس از اجرا

مرحله ۱: نظارت بر اجرای پس از تاریخ انتشار استاندارد

پاسخگویی عمومی، ویژگی خاص فرایند بررسی پس از اجرا است. شروع مرحله نظارت برای یک بیانیه و فرصتهای مشارکت در فعالیتهای بررسی پس از اجرا، به طور عمومی به ذینفعان اعلام می‌شود. برای اطمینان از استقلال فرایند بررسی پس از اجرا، فعالیتهای ارزیابی مرحله ۱، مانند پژوهشهای مستمر جمع‌آوری شده و پیمایشی، به طور

یکی از مزایای اصلی نهادینه‌شدن فرایند بررسی پس از اجرا در فرایند کلی استانداردگذاری این است که روشی کارآمدتر و موثرتر برای بهبود مستمر فرایند استانداردگذاری و استانداردهای حاصل از آن است. برای مثال، اگر در طول بررسی پس از اجرا مشخص شود که بخش‌هایی از یک بیانیه ارائه شده قابل درک نیست یا این که هزینه‌های غیرمنتظره‌ای در حین اجرا ایجاد می‌شود، هیئت می‌تواند آن مسایل را به‌موقع رسیدگی کند و هرگونه پیشرفت لازم در استانداردها را به‌سرعت و از طریق فعالیتهای فرایند مناسب به‌دست آورد.

نظارت بر فرایند بررسی پس از اجرا

فرایند بررسی پس از اجرا در هر سه مرحله زیر نظارت هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی است.

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در طول جلسه‌های عمومی خود از پیشرفت پروژه‌های بررسی پس از اجرا گزارش می‌دهد و به‌طور منظم به کمیته نظارت بر فرایندهای استانداردگذاری^۵ (SSPOC) هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی گزارش می‌دهد. گزارش نهایی بررسی پس از اجرا از سوی کمیته نظارت بر فرایندهای استانداردگذاری بررسی و در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی بنیاد حسابداری مالی منتشر می‌شود.

اطلاعات مربوط به تاریخچه فرایند بررسی پس از اجرا و تصمیم هیئت امنای در ماه مه ۲۰۲۰ برای فرایند بررسی پس از اجرا در فرایند استانداردگذاری، در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی بنیاد حسابداری مالی در دسترس است.



پانوشته‌ها:

- 1- Post-Implementation Review (PIR)
- 2- Governmental Accounting Standards Board (GASB)
- 3- Governmental Accounting Standards Advisory Council (GASAC)
- 4- Financial Accounting Foundation (FAF)
- 5- Standard-Setting Process Oversight Committee (SSPOC)

منبع:

- What Is the Post Implementation Review (PIR) Process? <https://www.fasb.org/pir>

تحلیل نتایج به‌دست آمده و مزایای آن اطلاعات.

۶- برگزاری میزگردهایی برای بحث در مورد مزایا و هزینه‌ها با گروهی از ذینفعان.

۷- ارزیابی و نظارت بر ادراک کاربران صورتهای مالی برای درک این که آیا استانداردها به مزایای مورد انتظار خود و بهره‌وری اطلاعات برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دست یافته‌اند یا خیر.

۸- نظارت بر نشریه‌های حسابداری و حرفه‌ای و همچنین پوشش عمومی رسانه‌ها.

۹- حمایت از پژوهشهای دانشگاهی در مورد دستیابی به هدفهای بیانیه.

مرحله ۳: خلاصه پژوهش و گزارش

در این مرحله، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به‌طور عمومی نتایج پژوهشهای خود را مورد بحث قرار می‌دهد و گزارش نهایی را برای هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی^۴ (FAF) تهیه می‌کند. مراحل زیر نمونه‌هایی از فعالیتهای این مرحله است:

۱- تهیه گزارشی برای مباحثه با هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی. ارسال گزارش به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی عمومی.

۲- تهیه یادداشتی حاوی خلاصه یافته‌های پژوهش و مباحثه با اعضای هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در یک جلسه عمومی.

اقدامهای احتمالی تدوین استاندارد

بررسی پس از اجرا می‌تواند منجر به نیاز هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به انجام اقدامهای استانداردگذاری برای رسیدگی به این موارد شود (۱) حوزه‌هایی از استانداردها که قابل فهم نیستند، (۲) پیامدهای ناخواسته‌ای که در طول توسعه استانداردها پیش‌بینی نشده بود، یا (۳) هزینه‌های غیرمنتظره‌ای که (یکبار یا بطور مداوم) در نتیجه مقایسه نتایج واقعی مشاهده شده و نتایج مورد انتظار مستند شده در بیانیه مبنای نتیجه‌گیری ایجاد شود. مانند تمام جنبه‌های فعالیتهای استانداردگذاری هیئت، اقدامهای ناشی از بررسی پس از اجرای هیئت، تابع فرایند انجام کار عادی هیئت هستند.

طول عمر انسان چقدر هزینه دارد؟

جمعیت بریتانیا به تدریج در حال پیر شدن است. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) مسئولیتی را که در زمان وخامت شرایط اقتصادی برعهده خزانه ملی است، بررسی می‌کند.

جمعیت بریتانیا به سمت پیر شدن می‌رود و مالیه عمومی در تلاش برای همگام شدن با این روند است. براساس پیش‌بینیهای جمعیتی دفتر آمار ملی، انتظار می‌رود که تعداد افراد بالای ۶۵ سال در بریتانیا ۳۵ درصد افزایش یابد، یعنی از ۱۲/۵ میلیون نفر در سال ۲۰۲۰ به ۱۵/۹ میلیون نفر در سال ۲۰۴۰ برسد. این موضوع با افزایش ۲ درصدی پیش‌بینی‌شده برای افراد بین ۲۰ تا ۶۴ سال در مدت مشابه (۳۸/۹ میلیون تا ۳۹/۵ میلیون) و ۱۱ درصد کاهش پیش‌بینی‌شده برای افراد زیر ۲۰ سال (۱۵/۶ میلیون تا ۱۳/۹ میلیون)، هماهنگی ندارد.

این مسئله، موضوع مهمی برای مالیه عمومی بریتانیا است که براساس رویکرد «پرداخت هزینه براساس مصرف» عمل می‌کند که نسل حاضر مالیات‌دهندگان، مالیات را در جهت مستمری بازنشستگی و نیازهای سلامت و مراقبت اجتماعی نسلهای گذشته پرداخت می‌کنند. تعداد بیشتر مستمری‌بگیران به‌ازای هر فرد در سن اشتغال، یادآور مالیات بیشتر یا هزینه کمتر به‌ازای هر مستمری‌بگیر یا به‌احتمال بیشتر، ترکیبی از این دو است.



سلامت و مراقبت اجتماعی

جمعیت بیشتر در گروه‌های سنی بالاتر موجب افزایش تقاضا برای خدمات **سامانه سلامت عمومی**^۱ (NHS) در سراسر جهان شده است. مردم نه تنها مدت بیشتری عمر می‌کنند و به همین دلیل برای دوره‌های طولانی‌تری از سامانه سلامت عمومی استفاده می‌کنند، بلکه از این خدمات در مقطعی از زندگی خود استفاده می‌کنند که به خدمات پزشکی نیاز بیشتری دارند، هزینه‌های تامین مالی عمومی آن‌ها افزایش داشته و خدمات درمانی فشار بیشتری را بر خدمات سلامت وارد می‌کند.

پژوهش انجام‌شده به وسیله **نوفیلد تراست** (Nuffield Trust) نشان داد که هزینه‌های سامانه سلامت عمومی به ازای هر فرد پس از ۵۰ سالگی به شدت افزایش دارد و برای سن ۸۵ سال و بیشتر، هزینه سامانه سلامت عمومی به طور متوسط ۷۰۰ پوند در سال است. به طور ویژه، هزینه مراقبت‌های پزشکی برای مردان در این گروه سنی نزدیک به هفت برابر بیشتر از این هزینه برای گروه سنی اواخر دهه ۳۰ است.

در انگلستان این عوامل موجب شدند که هزینه‌های سامانه سلامت عمومی از سال ۲۰۱۴/۲۰۱۳ در واقع نزدیک به یک سوم افزایش پیدا کند.

با این وجود، **صندوق کینگز**^۲ گزارش داد که سامانه سلامت عمومی همچنان در سالهای ۲۰۲۳-۲۰۲۴ و ۲۰۲۴-۲۰۲۵ به ۳/۳ میلیارد پوند اضافی نیاز دارد تا بتواند به تقاضای روبه رشد پاسخ دهد. فشارهای بودجه‌ای مشابه بر سامانه سلامت عمومی در اسکاتلند، ولز و ایرلند شمالی نیز اثرگذار هستند.

بنیاد سلامت^۳ برآورد کرد که در آینده، سرانه سامانه سلامت عمومی باید ۳/۱ درصد در سال و بودجه مراقبت اجتماعی تا ۴/۳ درصد در سال رشد کند تا نیازهای جمعیت سالخورده بریتانیا را برآورده کند.

این بودجه بیشتر از آن مقداری است که در برنامه بلندمدت سامانه سلامت عمومی وعده داده شده بود و مدت کمی پیش از همه‌گیری از سوی دولت ابلاغ شد و فشار بیشتری را بر زیرساخت‌های مراقبت‌های درمانی بریتانیا اضافه کرد.

سیاستین ریس (Sebastian Rees) پژوهشگر ارشد

اندیشکده **ریفرم**^۴ خاطرنشان کرد: «یکی از دلایل ناکارآمدی و هدررفت سامانه سلامت عمومی این است که مدل فعلی ارائه خدمات، برای چالش‌های جمعیت سالمند مناسب نیست. مسئله اصلی این است که چگونه یک مدل جدید برای ارائه خدمات ایجاد کنیم. برای این کار باید «قشرده‌سازی عوارض» را مدنظر قرار دهیم. این بدان معناست که به دنبال افزایش سن افراد، هدف این باشد که آن‌ها میزان کمتری از عمر خود را در بیماری بگذرانند. در حال حاضر، به نظر می‌آید شرایط برعکس است.»

فشار بیشتری بر خدمات مراقبت اجتماعی بزرگسالان نیز وجود دارد، به ویژه به دنبال تعهد نخست‌وزیر **بوریس جانسون** (Boris Johnson) مبنی بر این که شایستگی را توسعه داده و برای هزینه‌های مراقبت اجتماعی برای افراد سقف تعیین کند.

انتظار می‌رود طرح‌های مراقبت اجتماعی برای جلوگیری از این که در انگلستان مردم بیش از ۸۶٫۰۰۰ پوند در راستای هزینه‌های مراقبت شخصی پرداخت کنند، در اکتبر ۲۰۲۳ معرفی شوند. اما تامین مالی سالمندان نیز جای نگرانی دارد. در حالی که بسیاری از اعضای نسل حاضر مستمری بگیران، خود صاحبخانه هستند و به دنبال دریافت حقوق مستمری پایانی با مزایای تعریف‌شده مرتبط با شاخص هستند، گروه‌های بعدی از تشکیلات بازنشستگی سخاوتمندانه کمتری برخوردارند، که احتمال دارد پس از بازنشستگی آن‌ها را بیشتر وابسته به دولت کند.

اثر بر بیماران

با وجود آن که پول نقد اضافی در دسترس افراد وجود دارد، همچنان سامانه سلامت عمومی با چالش‌های مهمی مواجه است. **موسسه مطالعات مالی**^۵ در دسامبر ۲۰۲۲ دریافت که سامانه سلامت عمومی، ۸ درصد پرستار بیشتر، ۹ درصد مشاور بیشتر و ۱۵ درصد پزشک تازه‌کار بیشتر از دوران پیش از همه‌گیری کووید ۱۹ در اختیار دارد، اما صرفنظر از افزایش قرار ملاقات‌های پزشک عمومی، قرار ملاقات جدید بیماران سرطانی و حضور بیماران **کووید ۱۹** (COVID-19)، بیماران کمتری تحت درمان قرار گرفتند.



البته این که افراد زیادی
طول عمر بیشتری دارند
خبر خوبی است
اما این طول عمر با قیمت
درخور توجهی همراه است

در همین حال، ۴۶ درصد از افراد بزرگسالی که سعی داشتند یک وقت از پزشک عمومی بگیرند، گفتند که این کار دشوار یا بسیار دشوار است و ۲۱ درصد از پاسخ‌دهندگان گزارش کردند که در ماه قبل نیاز به تماس با پزشک عمومی خود داشتند، اما بعد با آن تصمیم مخالفت شد و بیش از نیمی از آن‌ها انتظار داشتند که مدت انتظار برای قرار ملاقات بسیار طولانی باشد.

مستمری دولت

هزینه مستمری دولت در کنار هزینه سلامت و مراقبت اجتماعی افزایش یافته و از ۳۸ میلیارد پوند در سال ۲۰۰۰-۱۹۹۹ (۳/۶ درصد تولید ناخالص داخلی) به ۹۹ میلیارد پوند در سال ۲۰۲۰-۲۰۱۹ (۴/۴ درصد از تولید ناخالص داخلی) افزایش یافته است. این به‌رغم افزایش سن بازنشستگی زنان از ۶۰ سال به ۶۵ سال و کاهش نسبی بازنشستگی دولتی در اوایل هزاره ۲۰۰۰ است.

یکی از راه‌هایی که دولت برای کاهش رشد تعداد مستمری بگیران انتخاب کرده، افزایش سن بازنشستگی دولتی از ۶۵ به ۶۶ و ۶۷ سال تا سال ۲۰۲۸ و به ۶۸ سال تا سال ۲۰۴۶ است (براساس قانون بازنشستگی ۲۰۰۷).

یکی دیگر از راه‌های کاهش هزینه‌های بودجه عمومی، کاهش حقوق مستمری دولتی در شرایط واقعی است.

با این حال، این امر از نظر سیاسی دشوار خواهد بود و تعهد متوالی دولت‌ها به “قفل سه‌گانه” را دنبال می‌کند که حقوق مستمری دولت را به بیشترین مقدار از بین تورم، دستمزدها یا ۲/۵ درصد در سال افزایش می‌دهد.

مکس واکر (Max Walker) و بن زارانکو (Ben Zaranko)، دو اقتصاددان، خاطرنشان کردند که در آخرین ماهی که داده‌ها در دسترس است، نسبت به ماه مشابه در سال ۲۰۱۹، ۱۴ درصد پذیرش اورژانسی، ۱۴ درصد قرارملاقات‌های سرپایی و ۱۱ درصد پذیرش‌های انتخابی و زایمان کمتر بوده است. در عوض، اعمال یک شوک شتابزده و یکباره به سامانه مراقبت‌های بهداشتی، علائم نگران‌کننده‌ای وجود دارد که نشان می‌دهد کووید-۱۹ ضربه ماندگاری به سامانه سلامت عمومی وارد کرده است؛ (در حالی که) منابع در کوتاه‌مدت به دلیل افزایش تورم زیر فشار قرار دارند.

تلگراف گزارش داد که تا سپتامبر ۲۰۲۲، فهرست‌های انتظار برای درمان زیر نظر هدایت مشاور (درمان انتخابی) در انگلیس به ۷/۲ میلیون نفر رسید که بالاترین رقم از حداقل سال ۲۰۰۷ است. تعداد بیمارانی که بیش از ۵۲ هفته منتظر درمان انتخابی بودند، ۴۰۰ برابر بیشتر از اواسط سال ۲۰۱۹ بود.

آخرین نظرسنجی دفتر آمار ملی در زمستان که در ژانویه ۲۰۲۳ انجام شد، آثار بر بیماران را نشان می‌دهد. در میان پاسخ‌دهندگانی که به دنبال قرار ملاقات با سامانه سلامت عمومی بودند، ۶۵ درصد تا شش ماه، ۱۲ درصد دیگر تا ۱۱ ماه و ۱۷ درصد بیشتر از یک سال در انتظار بودند. حدود ۷۰ درصد از بزرگسالانی که منتظر درمان سامانه سلامت عمومی بودند گفتند که این تاخیرها اثر منفی بر زندگی آن‌ها داشته است.

که فشارهای صعودی بر هزینه‌های سلامت، حقوق مستمري و مراقبت اجتماعی و نبود مالیات بر اتومبیل‌رانی همسو باشد. بازگشت بدهی به ۷۵ درصد تولید ناخالص داخلی همانند بودجه پیش از همه‌گیری مارس ۲۰۲۰، با شروع هر دهه به ترکیبی از افزایش مالیات یا کاهش هزینه‌ها برابر با ۱/۵ درصد تولید ناخالص داخلی (۳۷ میلیارد پوند در سال در شرایط امروز) نیاز دارد.

اجرای این برنامه برای هر دولتی بسیار چالش‌برانگیز خواهد بود. در حالی که به افزایش برنامه‌ریزی شده مستمري دولت کمک خواهد کرد، اصلاح سامانه سلامت عمومی و ارائه مراقبت اجتماعی افراد بزرگسال باید ذخایر درخور توجهی را برای رویارویی با فشار فزاینده بر هزینه‌ها ایجاد کند. با افزایش نسبت هزینه‌های عمومی که به سمت هزینه مستمري، سلامت و مراقبت اجتماعی می‌رود، برای سرمایه‌گذاری در زیرساختها، مهارتها یا پژوهشهای مورد نیاز برای ایجاد رشد اقتصادی و افزایش درآمدهای مالیاتی بدون افزایش نرخهای مالیاتی کمتر در دسترس خواهد بود.

البته این که افراد زیادی طول عمر بیشتری دارند، خبر خوبی است، اما این طول عمر با قیمت درخور توجهی همراه است.



پانوشتها:

- 1- National Health System (NHS)
- 2- King's Fund
- 3- Health Foundation
- 4- Reform
- 5- Institute of Fiscal Studies (IFS)
- 6- Telegraph
- 7- Office for Budget Responsibility (OBR)

منبع:

• More People Are Living Longer: How Much Will It Cost?, ICAEW, Apr 2023

اقدام اخیر دولت برای به حداقل رساندن هزینه مستمري، تغییر از مستمري متغیر که تا حدودی با درآمد مرتبط است، به مستمري با نرخ ثابت غیر مرتبط با درآمد است؛ هرچند که همچنان با تعداد سالهای حق بیمه مرتبط است. امید می‌رود که افراد از طریق مستمريهای خصوصی پس‌انداز بیشتری داشته باشند تا درآمدی برای دوران بازنشستگی داشته باشند، اما این امر نیز ریسکهای مداومی برای مالیه عمومی به دنبال دارد.

تامین مالی عمومی زیر فشار

به دنبال پیامدهای همه‌گیری، به نظر می‌رسد که تامین مالی عمومی بریتانیا برای افزایش لازم در هزینه‌های بازنشستگی، سلامت و مراقبتهای اجتماعی مناسب نیست. **دفتر پاسخگویی بودجه^۶ (OBR)** پیش‌بینی می‌کند که طی پنج سال آینده، تفاوت بین هزینه‌های پیش‌بینی شده و مالیات دریافتی به نصف کاهش یابد. با این حال، این امر تنها با ترکیبی از افزایش مالیات و کاهش هزینه‌هایی که از پیش اعلام شده است قابل دستیابی بوده و به رغم این سنجها، انتظار می‌رود که بدهی خالص بخش عمومی (به استثنای بانک انگلستان) تا سالهای ۲۰۲۶-۲۰۲۵ به بالاترین میزان در ۶۳ سال گذشته یعنی ۹۷/۶ درصد برسد. همچنین و تا حدی در نتیجه بدتر شدن شرایط اقتصادی در بریتانیا، هزینه‌های بدهی خدمات دولتی به احتمال بسیار بیشتر از سالهای متمادی خواهد بود و دامنه هزینه‌های اختیاری دولت را بیشتر کاهش می‌دهد.

چشم‌انداز بلندمدت نیز قابلیت مانور زیادی را ارائه نمی‌دهد. پیش‌بینیهای اولیه دفتر پاسخگویی بودجه نشان می‌دهد که وضعیت تراز اولیه (تراز مالی به استثنای خدمات بدهی) در بلندمدت به تدریج از مازاد ۰/۲ درصدی تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۲۶-۲۰۲۷ به کسری ۱۱/۲۵ درصدی تولید ناخالص داخلی در سالهای ۲۰۷۲-۲۰۷۱ روبه کاهش می‌رود، که مخارج سلامت، حقوق مستمري و مراقبت اجتماعی افراد بزرگسال را به عنوان محرکهای اصلی برجسته می‌کند.

همچنین پیش‌بینی می‌کند که بدهی ملی به ۲۶۷ درصد تولید ناخالص داخلی طی ۵۰ سال افزایش می‌یابد، در صورتی

تحلیل داده‌ها و حسابرسی

✍ محسن سفری



مفهوم تحلیل داده‌ها

از مدتها قبل، تحلیل داده‌ها به اشکال مختلف

انجام شده است؛ با این وجود، کسب‌وکارها به‌طور فزاینده‌ای همواره در پی یافتن شیوه‌های سطح بالا و به‌هنگام هستند، تا بتوانند عملیات خود را بهبود بخشند. تحلیل داده‌ها امکان تصمیم‌گیری سریع‌تر و موثرتر را فراهم می‌نماید و کسب‌وکارها را قادر به شناسایی فرصت‌های جدید و کنترل هزینه‌ها می‌سازد. امروزه تحلیل داده‌ها در کل فرایند کسب‌وکارها، خواه در زمینه شناسایی محصولات و خدمات بالقوه و خواه در تشخیص احتمال ازدست‌دادن مشتریان و جلوگیری از آن، نقش ایفا می‌کند.

معنای ابتدایی تحلیل داده‌ها، کاوش به‌منظور استنتاج از داده‌ها است، که مفهوم جدیدی نیست؛ اما روند روبه‌رشدی به سوی یکپارچگی بیشتر داده‌های گردآوری‌شده از منابع متعدد و دسترسی به موقع‌تر به آن دارد. منشا داده‌های مورد استفاده شرکتها ممکن است هم داخلی و هم خارجی و شامل داده‌های کمی و کیفی باشد. این کار اغلب به کمک نرم‌افزار تخصصی انجام می‌شود که بتواند اطلاعات چندین منبع در قالب‌های گوناگون را در ابتدا با هم ترکیب و سپس تجزیه و تحلیل کند. علاوه بر قالب‌های متنی و عددی معمول، در برخی موارد قالب‌های دیگر شامل تجزیه و تحلیل صوتی و بصری نیز زیر پوشش قرار می‌گیرد.

هدف مقاله حاضر، ایجاد نگرش در خصوص موضوعاتی است که لازم است حساب‌رسان هنگام تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظر گیرند. درک معنای تحلیل داده‌ها و این که استفاده از فناوری اطلاعات و بهره‌گیری از روش‌های حسابرسی به کمک کامپیوتر^۱ (CAATs)، به چه طریق می‌تواند به حساب‌رس کمک کند و تاثیر بالقوه کلان داده‌ها^۲ و پیشرفت فناوریهای نوپدید بر حسابرسی و کیفیت و کارایی آن، ازجمله این موضوعات است.

کاربرد تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها بسته به میزان استفاده کسب‌وکارها، کاربردهای متنوعی دارد که می‌تواند در سطوح ساده شامل استخراج شاخصهای کلیدی عملکرد^۲ (KPI) تا آزمونهای پیچیده علمی جهت اثبات فرضیه‌ها باشد.

شرکتهای بازرگانی به‌منظور پیش‌بینی گرایش بازار یا تاثیرگذاری بر رفتار مصرف‌کنندگان، از ظرفیت تحلیل داده‌ها بهره‌مند می‌شوند. به‌عنوان نمونه، با اعمال شیوه‌های داده‌کاوی روی عبارتهایی که مشتریان به‌طور مکرر عنوان می‌کنند، ضمن انعکاس نقاط ضعف خدمات‌دهی، قادرند نسبت به شناسایی علل گرایش مشتری به سمت رقیب تجاری خود، دید مناسبی پیدا کنند، که در این راستا روش تشخیص الگوی صدا^۴ می‌تواند جهت شناسایی زمینه نارضایتی مشتریان به‌خدمت گرفته شود. استفاده از تحلیل داده‌ها در حوزه امنیتی، به نیروی پلیس کمک می‌کند تا با به‌کارگیری آن روی گزارشهای جرم‌گردآوری‌شده، بتواند مناطق یا حتی کشورهایی که در آن کلاهبرداری به‌طور مکرر رخ می‌دهد را شناسایی و نیز امکان بررسی منسجم‌تر را فراهم کند.

لازم به ذکر است که ظهور هوش مصنوعی، علاوه بر جابجایی مرزهای سرعت تحلیل داده‌ها که تاکنون تحت تاثیر محدودیتهای انسانی بود، افزایش انعطاف‌پذیری را در این زمینه به ارمغان آورده است.

مؤسسات حسابرسی چطور می‌توانند تحلیل

داده‌ها را به‌کار گیرند؟

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۵ (IAASB)، تحلیل داده‌ها را در حوزه حسابرسی این‌گونه تعریف می‌کند:

”علم و هنر اکتشاف و تجزیه و تحلیل الگوها، انحرافها، ناسازگاریها و استخراج سایر اطلاعات مفید از داده‌های زیربنایی یا مرتبط با موضوع بااهمیت حسابرسی را تحلیل داده‌ها می‌گویند، که از طریق تجزیه و تحلیل و بررسی، مدل‌سازی و مصورسازی به‌منظور برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، حاصل شده است.“

این علم توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی و به‌طور فزاینده مؤسسات کوچک به‌عنوان بخشی از فرایند ارائه پیشنهادها

حسابرسی و با هدف کاهش ریسک و همچنین خلق ارزش افزوده برای مشتری استفاده می‌شود.

با توجه به این که هیچ ابزار جامع و عمومی در زمینه تحلیل داده‌های حسابرسی وجود ندارد، ابزار زیادی به اشکال مختلف توسط خود مؤسسات، تولید و توسعه داده می‌شود.

اغلب مؤسسات بزرگ، منابع لازم برای ساخت یک بستر تحلیل داده‌ها که بر مبنای کار خود شخصی‌سازی شده را دارند و در مقابل، ممکن است مؤسسات کوچکتر نسبت به تهیه بسته‌های نرم‌افزاری همه‌منظوره و آماده موجود در بازار (مانند مجموعه نرم‌افزار مایکروسافت آفیس (Microsoft Office)) اقدام کنند. ابزار پیشگفته به‌طور کلی توسط کارکنان خبره این مؤسسات توسعه پیدا می‌کند. آن‌ها تلاش می‌کنند تا با بهره‌برداری از شیوه‌های مصورسازی نمایش داده‌ها، همچون نمودار، روند و همبستگی بین داده‌ها را آشکار نمایند.

افزایش کیفیت رسیدگی، محرک اصلی حساب‌رسان برای به‌کارگیری تحلیل داده‌ها است، تا با استفاده از آن بستری فراهم کنند که کار حسابرسی روی حجم زیادی از داده‌ها به‌طور موثرتری انجام شود.

استخراج داده‌های صاحبکار، سازمان‌دهی و تجزیه و تحلیل آن توسط حسابرس، درک مناسبی از اطلاعات را به وی منتقل می‌کند، که این موضوع منجر به شناسایی بهتر ریسکها خواهد شد. ابزار تحلیل داده‌ها قابلیت‌هایی دارند که با استفاده از آن می‌توان داده‌ها را درون قالب‌هایی آماده و از پیش ساخته‌شده و در عین حال قابل فهم برای حسابرس و صاحبکار ریخت و همچنین این توانمندی را دارند تا برنامه‌های حسابرسی متناسب با ریسکهای خاص صاحبکار را تولید یا داده‌های مورد نیاز برای اجرای رویه‌های حسابرسی کامپیوتری را به‌طور مستقیم آماده کنند. مجموع موارد پیشگفته، موجب خواهد شد تا حسابرس به‌طور موثرتری به نتیجه دست یابد.

نمونه‌های بهره‌گیری از تحلیل داده‌ها جهت اجرای رویه‌های حسابرسی شامل:

- آزمون خالص ارزش با زبانی^۶ (NRV)، مقایسه موجودی کالایی که آخرین بار خریداری شده با آخرین باری که فروخته شده و قیمت آن؛

- تجزیه و تحلیل روند درآمد بر اساس محصول و منطقه؛

- تطابق سفارشهای خرید با صورتحسابها و پرداختها؛ و

• در آزمون تفکیک وظایف^۶ (SOD)، شناسایی ترکیب کاربران دخیل در کار پردازش تراکنشها از طریق **فرا داده‌های**^۸ پیوست‌شده به تراکنشها (مانند ویژگیهای صادرکننده سند شامل نام، نام خانوادگی، سمت و غیره)

مزایای تحلیل داده‌ها

افزایش امکان دسترسی و مدیریت داده‌ها و سازگاری ابزار کاربردی تحلیل داده‌ها با این موضوع، می‌تواند از طریق موارد ذیل منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و بهره‌وری شود:

• افزایش درک کسب‌وکار از طریق تجزیه و تحلیل دقیق‌تر داده‌های صاحبکار و بهره‌گیری از امکانات بصری مانند نمایش پیشخوان به‌جای متن یا اطلاعات عددی، منجر به درک بهتر روندها و مدل‌های کسب‌وکار می‌گردد و به حساب‌برسان کمک می‌کند تا **ناهنجاریها**^۹ یا داده‌های **خارج از محدوده**^{۱۰} را ساده‌تر شناسایی کنند.

• تمرکز بیشتر بر ریسک. افزایش درک کسب‌وکار به شناسایی ریسکهای مرتبط با صاحبکار کمک می‌کند؛ به‌طوری‌که قادر خواهیم بود آزمون‌ها را بیشتر به سمت این حوزه‌ها هدایت کنیم. آزاد شدن زمان حساب‌برس به دلیل تسریع در انجام تجزیه و تحلیل داده‌های روزمره، موجب می‌شود تا بتواند وقت بیشتری روی نقاط پرریسک صرف کند.

• افزایش سازگاری بین حسابرسی گروهی در شرایطی که همه حساب‌برسان از فرایند و فناوری یکسانی استفاده می‌کنند، منجر به توانایی حساب‌برس در به‌کارگیری یک ابزار خاص در حساب‌رسیهای متناظر و اجرای آزمون‌ها در سراسر حساب‌رسیها می‌شود. البته این کار مستلزم رضایت مناسب همه شرکت‌های متناظر نیز خواهد بود که در عین حال اگر حاصل شود، دید کلی جامع‌تری به اعضای گروه خواهد داد.

• افزایش کارایی از طریق بهره‌گیری از برنامه‌نویسی کامپیوتری به‌منظور پردازش بسیار سریع حجم عظیم داده‌ها، فراهم کردن تحلیل برای حساب‌برسان، تا مبنای نتیجه‌گیری آن‌ها قرار گیرد. اجرای این کار ضمن صرفه‌جویی در زمان حساب‌برسی، امکان تمرکز بیشتر روی حوزه‌های نیازمند قضاوت و دارای ریسک را فراهم می‌آورد. برای مثال، می‌توان روی نمونه‌های بسیار بزرگتر آزمون انجام داد (اغلب موارد روی صد درصد داده‌ها)، که پوشش‌دهی رویه‌های حساب‌برسی را افزایش داده و ریسک

نمونه‌گیری را کاهش داده یا حذف می‌کند؛

• به‌عنوان بخشی از آزمون حساب‌برسی، داده‌ها می‌تواند به‌سادگی توسط حساب‌برس مدیریت شود. انجام آزمون **تحلیل حساسیت**^{۱۱} روی فرضهای مدیران، نمونه‌ای از کاربرد آن است؛

• افزایش کشف کلاهبرداری به‌واسطه توانایی بازرسی کل داده‌ها و آزمون تفکیک وظایف؛ و

• اطلاعات حاصل از تحلیل داده‌ها می‌تواند با صاحبکار به اشتراک گذاشته شده و نیز برای کار حساب‌برسی ارزش افزوده خلق کند و شاید اگر این اطلاعات سودمند در اختیار مدیران قرار بگیرد، دیدگاهی متفاوت و در نهایت مزیت و منفعت حقیقی برای آن‌ها به‌همراه آورد.

چالشهای تحلیل داده‌ها

آشنایی موسسات حساب‌برسی با تحلیل داده‌ها، بدون چالش نیست. در حال حاضر، توافق یا استاندارد که به‌طور گسترده در میان موسسات و حتی درون یک موسسه پذیرفته شده باشد، وجود ندارد. در حال حاضر، هیچ مقررات یا دستورالعمل خاصی که تمامی کاربردهای تحلیل داده‌ها را در حساب‌برسی زیر پوشش قرار دهد، وجود ندارد؛ که بروز این مسایل در مجموع منجر به دشواری تهیه دستورالعمل‌های کیفیت می‌شود.

موارد پیشگفته همچنین می‌تواند موسساتی که منابع مورد نیاز برای توسعه ابزار تحلیل داده‌های خود را دارند را از مزیت رقابتی بیشتری در بازار بهره‌مند سازد و در نتیجه، شکاف بین موسسه‌های کوچک و بزرگ را به‌طور موثری افزایش داده و در عین حال، رقابت مفید در صنعت حساب‌برسی را کاهش دهد. مسایل دیگری که می‌تواند با معرفی تحلیل داده‌ها به‌عنوان یک ابزار حساب‌برسی ایجاد گردد، به شرح زیر است:

• حریم خصوصی داده‌ها و رازداری. کپی‌برداری و ذخیره‌سازی داده‌های صاحبکار، خطر نقض رازداری و قوانین حفاظت داده‌ها را به‌همراه دارد؛ زیرا موسسه حساب‌برسی، اکنون یک رونوشت ذخیره‌شده از داده‌های حجیم صاحبکار را با جزییات آن دارد. این داده‌ها می‌تواند توسط موسسه در معرض سوءاستفاده قرار گیرد یا منجر به دسترسی غیرقانونی ناشی از ضعف سامانه امنیت داده‌های موسسه یا هک شدن آن شده و در نتیجه، عواقب جدی حقوقی و اعتباری به‌بار آورد.

• به‌دلایل گوناگونی از جمله موارد پیشگفته و همچنین به سبب

• **شکاف انتظارها**^{۱۲} بین ذینفعان اطلاعات حسابرسی که گمان می‌کنند حسابرس صددرصد تراکنشها در یک حوزه مشخصی را آزمون کرده است، این توقع را پدید می‌آورد که کل داده‌ها نیز به‌طور صددرصد درست بوده است.

خلاصه

ابزار تحلیل داده‌ها می‌توانند به‌طور مستقیم جهت استخراج داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی صاحبکار تعامل داشته باشند و این امکان را فراهم می‌سازند تا هر تراکنش و مانده، تجزیه و تحلیل و گزارش شود. افزایش حجم و کامپیوتری شدن معاملات، منجر به آن شده که حسابرس نتواند کل تراکنشها و موجودیها را مورد بررسی قرار دهد و با توجه به اهمیت تمرکز روی نقاط پرریسک، شکاف انتظارها و خلاء بیشتری در این حوزه ایجاد شده است.

بهره‌مندی از تحلیل داده‌ها، فرصتی برای جبران بخشی از کمبودها در این زمینه را ایجاد می‌کند و حسابرسان به کمک آن قادرند تا تراکنش و اقلام بیشتری از ترازنامه را مورد آزمون قرار دهند. این کار ممکن است شانس تشخیص انواع مشخصی از کلاهبرداریها، شناسایی ناکارآمدیها و فرصتهای کسب‌وکار صاحبکاران را افزایش دهد ولی با این وجود، هنوز هم نمی‌تواند آینده را پیش‌بینی کند و همچنان نیاز به حسابرسان برای ارزیابی قضاوتها، آینده و گذشته شرکت، وجود دارد؛ لذا این مسئله بدان معناست که تاکنون کامپیوترها نتوانسته‌اند جایگزین حسابرسان شوند.



پانوشته‌ها:

- 1- Computer Assisted Audit Techniques (CAAT)
- 2- Big Data
- 3- Key Performance Indicator (KPI)
- 4- Voice Pattern Recognition
- 5- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 6- Net Realizable Value (NRV)
- 7- Segregation of Duties (SOD)
- 8- Metadata
- 9- Anomalies
- 10- Outlier
- 11- Sensitivity Analysis
- 12- Expectation Gap

منبع:

- **Data Analytics and the Auditor**, ACCA Global.

آن‌که ممکن است بروز این مسایل برای کسب‌وکار مخرب باشد، احتمال دارد صاحبکار مانع دسترسی کافی موسسه حسابرسی به سامانه‌های خود جهت اجرای تحلیل داده‌ها شود.

• **تمامیت و یکپارچگی** داده‌های استخراج‌شده صاحبکار ممکن است تضمین نشود. برای انجام عمل استخراج داده‌ها، نیاز به افراد متخصص داریم و شاید در مواقعی که موسسه فاقد ابزار یا درک مناسب جهت جمع‌آوری کل داده‌های صاحبکار است، با محدودیتهایی مواجه شویم. امکان رخداد این مسئله به‌ویژه در مواقعی که صاحبکار از چندین سامانه اطلاعاتی استفاده می‌کند، بیشتر است. به‌علاوه، این احتمال وجود دارد که صاحبکاران فقط داده‌هایی گزینش شده را در دسترس قرار دهند یا داده‌های موجود جهت استخراج را دستکاری کنند.

• **بروز مشکلات سازگاری** با سامانه صاحبکار و متعاقب آن عدم دسترسی به داده‌ها در قالب مورد انتظار، موجب می‌شود اجرای آزمونهای استاندارد فایده‌ای نداشته باشد.

• این امکان وجود دارد که کارکنان حسابرس، سر رشته‌ای در خصوص درک ماهیت دقیق داده‌ها و خروجی آن جهت دستیابی به نتیجه‌گیری مناسب نداشته باشند؛ لذا در این شرایط نیاز به آموزش داریم که می‌تواند هزینه‌بر باشد.

• به دلیل شکست در درک یا مستندسازی کامل رویه‌ها و نوع ورودیها، امکان دارد اسناد ناکافی یا نامناسبی در قالب فایل ذخیره شود، که نمی‌توان از آن در فرایند تحلیل داده‌ها استفاده کرد. به عنوان نمونه، اگر فردی یک **عکس از صفحه** (Screen shot) را در قالب فایل تصویری ذخیره کند، ضمن آن‌که ممکن است جزئیات مورد نیاز آزمون در آن تصویر به‌طور کامل ثبت و ضبط نشود، شاید نتوان آن را به عنوان ورودی به ابزار تحلیل داده‌ها وارد کرد.

• با توجه به این‌که احتمال دارد شواهد حسابرسی گردآوری شده برای دوره زمانی مشخصی جهت دسترسی نگهداری شود، بروز مسایل مربوط به مدیریت ذخیره‌سازی داده‌ها، چالش دیگری در این زمینه خواهد بود. ممکن است موسسات حسابرسی به دلیل حجم زیاد داده‌ها، نیاز به سرمایه‌گذاری در خصوص سخت‌افزارهای ذخیره‌سازی پیدا کرده یا نسبت به برون سپاری این کار اقدام نمایند، که در این صورت با چالش مضاعف دیگری شامل خطر از دست رفتن داده‌ها یا مسایل مربوط به حریم خصوصی مواجه خواهند شد.



نقشی که تکنسینهای حسابداری می‌توانند در زیست‌بوم جهانی حسابداری ایفا کنند

تکنسین حسابداری (Accounting Technician) شخصی است که کارهایی را در حوزه‌های حسابداری، مالی و مالیات با هدف کمک به اجرای کار توسط حسابداران انجام می‌دهد. تکنسین حسابداری ممکن است به‌طور غیرمستقل زیر نظر حسابدار امور به‌روزرسانی، بررسی و تحلیل ثبتهای مالی را انجام دهد که این خود تسهیل‌کننده کار حسابدار است. یک تکنسین حسابداری می‌تواند به‌طور مستقل نیز به ارائه خدمات حسابداری بپردازد. یک تکنسین حسابداری مستقل همچنین می‌تواند در کارهای پیچیده مشاوره‌ای نیز کمک کننده باشد. در دنیای رقابتی نقش او پررنگ‌تر هم می‌شود که این مقاله اشارهای در این جهت دارد.

سازمانهای حسابداری حرفه‌ای^۱ (PAOs) انعطاف‌پذیر و سازگار که دارای متخصصان حسابداری در همه سطوح و در همه بخشها هستند، به بهترین وجه به بازارها و اقتصادهای مالی در سرتاسر جهان خدمت می‌کنند. این امر به حرفه حسابداری در هر حوزه گزارشگری اجازه می‌دهد تا از روشهای زیر در خدمت منافع عمومی باشد:

- تامین هر نوع نیاز سازمانی، اعم از نیاز روزانه تا پیچیده‌ترین نیاز؛ و
- گشایش مسیرهایی که دسترسی به حرفه را ارتقا می‌دهد و افراد بیشتری را به منظور دنبال کردن مشاغل در حسابداری حرفه‌ای جذب می‌کند.

تکنسینهای حسابداری^۲ (ATs) بخشی از حرفه حسابداری در سرتاسر جهان هستند که در تمام بخشها در نقشهای مدیریت مالی که برای یک حرفه حسابداری قوی و پایدار، سازمانهای بخش عمومی و خصوصی و بازارها و اقتصادهای مالی ضروری هستند، کار می‌کنند. هنگامی که تکنسینهای حسابداری با دانش فنی مناسب و مهارتهای عملی توانمند شده و برای صاحبکاران ارج نهاده شوند، از تولید اطلاعات مالی و غیرمالی اتکالپذیر حمایت می‌کنند که منبعی برای تصمیم‌گیری به‌موقع و آگاهانه بوده و شفافیت و پاسخگویی را فراهم می‌آورند.

نقش تکنسین حسابداری

سازمانهای حسابداری حرفه‌ای که معرفی اعضا برای نقش تکنسین حسابداری را در دست بررسی دارند، باید این امر را هم به‌عنوان یک هدف مقدماتی معتبر که منجر به یک شغل کامل و معنادار می‌شود و هم به‌عنوان مسیری اثربخش در جهت سایر نقشهای حسابداری برای افرادی که می‌خواهند به مسیر توسعه حرفه‌ای خود ادامه دهند، مد نظر قرار دهند. نقش تکنسین حسابداری باید حداقل مستلزم تکمیل موفقیت‌آمیز یک برنامه آموزشی دقیق باشد که صلاحیت سامانه‌ها و فرایندهای مالی و غیرمالی، مدیریت داده‌ها و تهیه اطلاعات را توسعه و ارزیابی می‌کند. برنامه‌های یک تکنسین حسابداری همچنین باید پوشش مهارتهای دیجیتالی، اخلاق حرفه‌ای، پایداری و مهارتهای حرفه‌ای همانند اطلاع‌رسانی را مورد بررسی قرار دهد. هنگامی که نقش تکنسین حسابداری به فردی اعطا شد، سازمانهای حسابداری حرفه‌ای باید اطمینان پیدا کنند که این اعضا به استانداردهای اخلاقی و توسعه حرفه‌ای مستمر متعهد هستند.

فراخوان برای اقدام

ارزش ایجاد شده توسط تکنسین حسابداری تنها زمانی قابل استفاده است که سازمان حسابداری حرفه‌ای در یک حوزه گزارشگری:

- مسیری برای عضویت تکنسینهای حسابداری فراهم کند؛
- صلاحیت حرفه‌ای حداقلی برای تکنسینهای حسابداری تعریف کند؛
- تکنسینهای حسابداری را زیر چتر اخلاق حرفه‌ای و منافع عمومی سازمانهای حسابداری حرفه‌ای و حرفه حسابداری گسترده تر یکپارچه کند؛
- از به رسمیت شناختن قانونی تکنسین حسابداری در حوزه گزارشگری آن‌ها حمایت کند؛
- با کارفرمایان و آموزش‌دهندگان در زمینه شناخت بازار و توسعه حرفه‌ای تکنسینهای حسابداری همکاری کند.



تکنسینهای حسابداری چگونه می‌توانند به بازارها و اقتصادهای مالی قوی و پایدار کمک کنند؟

• تکنسینهای حسابداری با پیوستن به یک سازمان حسابداری حرفه‌ای و پیروی از تعهدهای اخلاق حرفه‌ای و منافع عمومی مربوط به عضویت در سازمان، باعث ارتقای کیفیت و یکپارچگی کلی خدمات حسابداری می‌شوند و کارایی خدمات را افزایش می‌دهند.

• با به‌کارگیری مهارت‌های عملی خود در اقتصادهای روبه‌رشد برای استفاده اثربخش‌تر از منابع کمیاب در سازمانها و حمایت از کارآفرینی، می‌توانند به بازارها و اقتصادهای مالی قوی و پایدار کمک کنند.

• به‌عنوان شریک در مبارزه با فساد و جرایم اقتصادی از طریق کمک به اجرای بهتر کنترل‌های داخلی، پشتیبانی از گزارش‌دهی شفاف و دقیق، اطمینان از رعایت قوانین مبارزه با فساد، تشخیص علایم هشدار و بر ملاکردن فساد که کشف می‌کنند.

• با ارائه فرصت‌های شغلی برای افرادی که احتمال دارد مسیری به‌سمت فرصت‌های شغلی حرفه‌ای نداشته باشند، به‌طور مستقیم به هدف شماره ۸ توسعه پایدار سازمان ملل با موضوع کار شایسته و رشد اقتصادی کمک می‌کنند.

تکنسینهای حسابداری چگونه می‌توانند از سازمانهای قوی و پایدار بخش عمومی و خصوصی حمایت کنند؟

• به‌پشتوانه مجموعه مهارت‌های عملی خود در راستای ایجاد ارزش افزوده به زیست‌بوم حسابداری که از گزارشگری بخش عمومی و خصوصی با کیفیت بالا پشتیبانی می‌کند، به اتکاپذیری اطلاعات گزارش‌شده که برای تصمیم‌گیری مدیریت و ذینفعان خارجی اهمیت دارند، کمک می‌کنند.

• با ارائه خدمات ضروری حسابداری و مشاوره به **بنگاه‌های کوچک و متوسط**^۳ (SMEs)، از رشد و انعطاف‌پذیری کسب‌وکارهایی که به آن‌ها خدمت می‌کنند، حمایت می‌کنند.

• با حمایت از کار سایر حسابداران حرفه‌ای در سازمانهای بزرگتری که داده‌های مربوط به برنامه‌های کاربردی سیستم، پردازش، تحلیل و تولید گزارش را مدیریت می‌کنند.

• از طریق کار با فناوری به‌منظور ارتقای کارایی و اثربخشی عملکردهای مالی، درک درستی از منطق زیربنای فرایندهای مالی و حسابداری با قابلیت دیجیتالی فراهم می‌آورد.

• در نهایت با به‌کارگیری مهارت مدیریت داده‌های مرتبط با امور مالی در راستای گردآوری، تحلیل و گزارش داده‌های مرتبط با پایداری می‌توانند از سازمانهای قوی و پایدار بخش عمومی و خصوصی حمایت کنند.

تکنسینهای حسابداری چگونه می‌توانند یک حرفه حسابداری قوی و پایدار را پایه‌ریزی کنند؟

• با ارائه یک درگاه ورودی و مسیر حرفه‌ای با دسترسی بیشتر برای حرفه حسابداری و کمک به پویا و متنوع بودن حرفه.

• تکنسینهای حسابداری با بهره‌گیری از آموزش خود به‌عنوان پایه‌ای قوی، در صورتی که بخواهند به‌دنبال یک نقش حسابداری دیگر باشند، شانس موفقیت خود در آزمون‌ها و انتقال راحت به یک کار حرفه‌ای را افزایش می‌دهند.

• با کمک به حسابداران شاغل در بخش عمومی، با نرخ رقابتی به کارفرمایان خود خدمات ارائه می‌دهند.

• تکنسینهای حسابداری با فراهم‌کردن پایگاه عضویت گسترده‌تر برای سازمانهای حسابداری حرفه‌ای، این سازمانها را قویتر و انعطاف‌پذیرتر می‌کنند.

پانوشته‌ها:

- 1- Professional Accounting Organizations (PAOs)
- 2- Accounting Technicians (ATs)
- 3- Small and Medium-sized Enterprises (SMEs)

منبع:

• The Role Accounting Technicians Can Play in the Global Accountancy Ecosystem. Ifac.org. Mar 27, 2023

حسابداران، نیروی محرکه

اقتصاد چرخشی



International
Federation
of Accountants®

اقتصاد چرخشی یا اقتصاد دایره‌ای یک نظام اقتصادی است که هدف آن کمینه کردن پسماندها و بیشترین استفاده از منابع است. این رویکرد بازسازی‌کننده در مقابل رویکرد سنتی اقتصاد خطی قرار می‌گیرد که در آن مدل تولید به صورت «دریافت مواد اولیه، تولید و دور انداختن» است. در این نوع نگاه، مصرف منابع ورودی، پسماندهای خروجی و هدررفت انرژی با بستن یا کوچک کردن حلقه‌های مواد و انرژی، از طریق طراحی، نگهداری، تعمیر، استفاده مجدد، بازتولید و بازیافت کمینه می‌شود. اقتصاد چرخشی برای دستیابی به مدلهایی که به لحاظ اقتصادی و زیست محیطی پایدارند، بر حوزه‌هایی چون تفکر طراحی، تفکر سیستماتیک، گسترش طول عمر محصول و بازیافت متمرکز شده است.

مدلهای کسب‌وکار چرخشی برای اطمینان از پایداری منابع، طبیعت و دستیابی به توسعه پایدار، ضروری هستند. با این حال، تغییر ذهنیتهای قدیمی به دور از مدلهای کسب‌وکار خطی که اقتصادها به آن وابسته هستند، چالش‌برانگیز است. این تغییر شامل بازاندیشی در زمینه ارزش، اثر و ریسک در دنیایی است که در آن مواد و محصولات را می‌توان تا زمانی که از بین بردن ضایعات و آلودگی ممکن باشد، نگهداری کرد. تغییر در جهت اقتصاد چرخشی^۱ به منظور فاصله چرخشی در استفاده از منابع در سراسر جهان، که همچنان در سالهای اخیر بالای ۹۰ درصد است، بسیار اهمیت دارد (همانطور که گزارشهای مجمع جهانی اقتصاد و اقتصاد چرخشی نشان می‌دهند).

تفکر چرخشی پیامدهایی درباره کاربرد اصول حسابداری و مالی دارد؛ به عنوان نمونه، استهلاك داراییها تا زمانی که ارزش مالی نداشته باشند، انگیزه‌ای برای تغییر مدلهای کسب‌وکار چرخشی ایجاد نمی‌کند. حسابداران باید بتوانند تصمیمها را فراتر



ارزش با راهبردهای چرخشی در نظر گرفته شود و باتوجه به ساختار مالکیت اقتصادی، تشخیص پذیر باشد. نمونه‌هایی برای این مدل، مدل‌های سپرده، مدل‌های رهن و اجاره، مدل فروش و باز خرید دوباره (که در آن ذینفع مالک موقت اقتصادی می‌شود و ممکن است محصول را به تولیدکننده بفروشد) و همچنین مدل محصول به عنوان خدمت^۲ (PaaS) را شامل می‌شود.

مدل‌های کسب‌وکار چرخشی همچنان در میان شرکتها یا حسابداران رایج نیست و مزایای آن به خوبی درک نشده است. چرخش مستلزم نوآوری در مدل‌های کسب‌وکار و استفاده از منابع و همچنین در مدیریت مالی و حسابداری است.

از ریسک تا فرصت

آلودگی و ضایعات بیش از حد، استخراج منابع ناپایدار و از دست دادن تنوع زیستی، ریسکهای پایداری درخور توجهی هستند که ممکن است از طریق راهبردهای چرخشی و مدل‌های کسب‌وکار، به فرصتهایی تبدیل شوند که ضایعات را حذف کرده، مواد و محصولات را قابل استفاده نگه داشته و طبیعت را احیا کنند.

گذار به یک اقتصاد چرخشی همچنین به‌طور درخور ملاحظه‌ای انتشار دی اکسیدکربن (CO2) را کاهش می‌دهد و به همین منظور، برای دستیابی به اهداف اقلیمی الزامی است.

چرخش مستلزم بازاندیشی درباره موارد زیر است:

• **ارزش:** درک و اندازه‌گیری ارزش تولیدشده با استفاده از مدل‌های کسب‌وکار چرخشی و ارزیابی دوباره مفاهیم ارزش، به عنوان نمونه، در تفکر چرخشی در مورد ضایعات به عنوان ارزش باقیمانده، می‌تواند منجر به کشف استفاده‌هایی شود که پیش از این کمتر از واقع ارزشگذاری شده‌اند.

• **اثر:** برای فعال کردن تصمیمهای اقتصاد چرخشی، اندازه‌گیری و گزارشگری یکنواخت، مقایسه پذیر و اتکا پذیر اثر، الزامی است. شکل‌بندیهای مختلف برای ارائه داده‌های اثر، همانند صورتهای سودوزیان یکپارچه و ترازنامه‌های با ساختارهای سرمایه متنوع، در حال تغییر هستند.

• **ریسک:** در ارزیابیهای ریسک همه‌جانبه که تمام اثر بلندمدت شرکت و رابطه شرکت با محیط انسانی و طبیعی، نه فقط بازده

از ارزش مالی تولیدشده ارزیابی کنند.

در بررسی فرصتها و چالشهای پذیرش اقتصاد چرخشی، **اوشا گانگا (Usha Ganga)**، مدیر کل پایداری بانک ملی آریزونا (NBA Topic Director Sustainability) و **آگلایا فیشر (Aglaia Fischer)**، رهبر ابتکار مالی اقتصاد چرخشی این بانک، در مورد کار و اقتصاد چرخشی به عنوان بخشی از حسابداری چرخشی یکپارچه^۲ (CCA) تاکید داشتند. هدف حسابداری چرخشی یکپارچه، شناسایی و غلبه بر چالشهای مالی و حسابداری است که مانع‌گذار به اقتصاد چرخشی می‌شوند. گروه حسابداری چرخشی یکپارچه، گروهی از کارشناسان و دانشمندان مالی، حسابداری و حقوق را دربر می‌گیرد. اعضای این گروه شامل بانک ملی آریزونا (NBA)، اقتصاد چرخشی، شرکت سرمایه‌گذاری در آمستردام (In-vest-NL)، بانک بزرگ هلند (ABN-AMRO)، شرکت چندملیتی رابوبانک (Rabobank)، سازمان حسابداران فعال آلفا (Alfa Accountants)، موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG)، موسسه حقوقی بین‌المللی آلن و اوری (Al-Overy)، آزمایشگاه مالی پایدار (Sustainable Finance Lab)، بنیاد اقتصاد اثر (Impact Economy Foundation) و دانشمندان مرتبط با دانشگاه کسب‌وکار نینرود (Nyenrode) و دانشگاه علمی کاربردی آوانس (Avans) هستند. آخرین اقدام و گزارش آنها، با موضوع حسابداری مالی در اقتصاد چرخشی: بازتعریف ارزش، اثر و ریسک به منظور تسریع انتقال به اقتصاد چرخشی در مقاله‌ای خلاصه‌شده با موضوع “حسابداری مالی باید اقتصاد چرخشی را فعال کند” در مرکز اطلاع رسانی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به طور خلاصه آمده است.

مفاهیم کلیدی (دایره‌ای)

اقتصاد چرخشی یک سیستم اقتصادی است که جریان چرخشی منابع را با بازسازی، حفظ یا افزودن به ارزش آنها حفظ می‌کند. مدل‌های کسب‌وکار چرخشی شامل راهبردهایی برای محدود کردن، کند کردن، بستن و بازسازی چرخه‌ها یا حلقه‌های منابع هستند.

مدل‌های درآمد چرخشی این امکان را فراهم می‌آورند که

اقتصاد چرخشی یک سیستم اقتصادی است که

جریان چرخشی منابع را با بازسازی

حفظ یا افزودن به ارزش آنها حفظ می‌کند

مدل‌های کسب‌وکار چرخشی شامل راهبردهایی برای

محدودکردن، کندکردن، بستن و بازسازی چرخه‌ها یا حلقه‌های منابع هستند

پایان استفاده مصرف‌کننده از یک محصول است. ۵ بازتولید حلقه‌های منابع- بهبود ماهیت و گوناگونی از طریق رویه‌های تغییر یافته. تغییر در زراعت و رویه‌های زمینی در صنعت مواد غذایی و کشاورزی. راهبردهای بازتولید همچنین در حال رواج بیشتر هستند تا از مواد اولیه محافظت شود.

جاده‌های چرخشی

جاده به‌عنوان یک خدمت (Road-as-a-Service) یک پروژه آزمایشی در استان اوریسل (Overijssel) هلند است که توسط شرکت ساخت‌وساز هلندی دورا ورمیر (Dura Vermeer) رهبری می‌شود. در این مدل جدید، کارفرما مالک قانونی جاده است، ضمن آن‌که پیمانکار مالکیت اقتصادی مواد اولیه جاده ساخته‌شده و استفاده از جاده را به‌عنوان خدمت حفظ می‌کند.

در حالی که جاده مورد استفاده است، هر دو طرف یک تعهد قراردادی را امضا می‌کنند. کارفرما یک پرداخت دوره‌ای برای خدمات پیمانکار براساس الزامات عملکردی جاده، مانند ایمنی و دسترسی پذیری را پوشش می‌دهد. با این حال این پیمانکار است که هزینه‌های تعمیر و نگهداری جاده را تقبل می‌کند.

از آن جایی که پیمانکار حق دارد ارزش باقیمانده را در پایان مدت قرارداد گردآوری کند، شرکت تشویق می‌شود که از مواد بادوام و پایدار استفاده کند و نگهداری و استفاده دوباره از جاده و مواد اولیه مصرفی مورد استفاده در این فرایند را بهینه کند.

مالی، را در نظر می‌گیرد تا سرمایه را از مدل‌های کسب‌وکار غیرچرخشی دور کند و به سمت مواردی که وعده خلق ارزش بلندمدت و پایدار و با اثر مثبت را می‌دهند، سوق دهند. راهکارهای اقتصاد چرخشی شامل راهبردهای مختلفی است، از جمله:

۵ محدودکردن حلقه‌های منابع (استفاده از منابع محدودتر) از طریق نوآوری در تولید و طراحی محصولات، همانند بهره‌وری منابع و تدارکات بهینه.

این امر می‌تواند شامل درک و حمایت از راهکارهایی برای کارآمدتر کردن فرایندهای تولید با استفاده از منابع کمتر باشد، به‌عنوان نمونه، بازیابی دی‌اکسید کربن از تولید و استفاده دوباره، جایگزینی منابع فسیلی یا بکر غیرقابل تجدید، یا طراحی دوباره محصولات برای کاهش استفاده از مواد هستند. ۵ کاهش سرعت حلقه‌های منابع (استفاده از منابع برای مدت طولانی‌تر) با افزایش طول عمر محصول از طریق طراحی برای ماندگاری، تعمیر و ساخت دوباره. افزایش عمر محصولات با محصولاتی شروع می‌شود که در حال حاضر در حال استفاده هستند و تغییر طرحها برای افزایش مدت زمان استفاده از محصول انجام می‌شود.

۵ بستن حلقه‌های منابع (استفاده دوباره از منابع) با اطمینان از این‌که همه منابع پس از استفاده دوباره در چرخه‌های عمر محصول جدید استفاده می‌شوند، از طریق تدارکات معکوس و برنامه‌های بازپس‌گیری که شامل استفاده دوباره از مواد در

باشند، تا امکان تدوام کسب‌وکار فراهم شود.

- طرز نگرشها باید تغییر کند، تا ضایعات و آلودگی به‌عنوان نقص طراحی در نظر گرفته شده و از مدل کسب‌وکار خطی "گرفتن، ساختن، دور ریختن" دور شود.
- چرخش همچنین می‌تواند این ایده را به‌چالش بکشد که بهبود تدریجی در فرایندهای تولید و محصولات، به‌خودی خود کافی است.

جای‌گذاری مدیران مالی و کارکردهای مالی برای کمک به فعال‌کردن مدل‌های کسب‌وکار چرخشی

مدیران مالی و کارکردهای مالی برای کمک به فعال‌کردن مدل‌های کسب‌وکار چرخشی می‌توانند:

- به محدودیتهای داده‌ها به‌ویژه در ارتباط با پیامدهای پایداری و ریسکها و فرصتهای مربوط بپردازند. در مواردی که اطلاعات در دسترس نیست، برای همکاری با دیگران همانند مهندسان و نقشه‌برداران، کارکردهای مالی به‌منظور گردآوری، غربال و گزارش اطلاعات موردنیاز در جهت حمایت از تصمیم‌گیری و گزارشگری، دارای موقعیت مناسبی هستند.
- سنج‌های کلیدی اثر مرتبط با بهره‌وری از منابع، ضایعات و آلاینده‌ها را براساس استانداردهای جهانی انتخاب کرده و اولویتهای پایداری محلی را تکمیل کنند؛ برای نمونه در ارتباط با آب، و روشهای اندازه‌گیری را ارائه دهند تا از اتکاپذیری و مقایسه‌پذیری آنها اطمینان پیدا کنند. سپس می‌توان شاخصهای مناسبی برای دستیابی به اهداف اقتصاد چرخشی تعیین کرد.

- اطمینان پیدا کنند که برنامه‌ریزی مالی و ابزار مدیریتی مانند بودجه‌بندی، نوآوری در جهت حمایت از شیوه‌ها و راهکارهای پایدار در راستای اهداف و راهبردها را ترغیب می‌کنند. مدل‌سازی مالی و معیارهای تصمیم‌گیری ممکن است نیاز به اصلاح داشته باشند، تا اطمینان پیدا شود که منافع بلندمدت پروژه‌ها در مقابل واقعیتهای اقتصادی کوتاه‌مدت، توازن دارند. به‌عنوان نمونه، ارزش افزوده اقتصادی و سایر سنج‌های مالی ارزش و بازده، نیاز به ترکیب معیارهای عملکردی گسترده‌تری همانند موارد مرتبط با ارتقای اعتبار دارند.

تغییر به سمت اقتصاد چرخشی، بدون دردسر نیست. موانعی که باید در نظر گرفته شده و از بین بروند، عبارتند از:

- امکان‌سنجی کسب‌وکار، به‌ویژه در نبود سیاست دولتی برای تشویق سرمایه‌گذاری در اقتصاد چرخشی و پایدار. سرمایه‌گذاری و راهکارها به‌احتمال زیاد در سطح سازمان در چارچوب سیاستهای دولتی هدایت می‌شوند. بدون این شرایط، بازده سرمایه‌گذاری در فناوریها و راهکارهای جدید یا متناوب ممکن است برای برخی کسب‌وکارها از نظر اقتصادی مقرون‌به‌صرفه نباشد. معرفی سیاستهای مالیاتی بهتر و ایجاد مقررات زیست‌محیطی که به ایجاد شرایط بازی برابر در میان شرکتها کمک می‌کند، همگی می‌توانند مشوقهای مهمی را ارائه دهند.

• امکان‌سنجی فنی و اجرای عملی - نبود آگاهی نسبت به تغییرات عملی در شیوه‌های عملیاتی، محصولات و خدماتی که منجر به مدل‌های کسب‌وکار با منابع اثربخش می‌شود. اغلب نسبت به راهکارهایی که ضایعات و آلاینده‌ها را کاهش می‌دهند، آگاهی وجود ندارد و بیشتر نیازمند تخصص در علوم زیربنایی فرایندها و محصولات تجاری است.

- داده‌های اتکاپذیر در مورد پیامدهای پایداری، ریسکها و فرصتها در راستای تمرکز راهبردی و تغییرات مدل کسب‌وکار در حوزه‌های هدفمند و موثر ضرورت دارد.

ایجاد تقاضا از سوی مصرف‌کننده و توانمندسازی عرضه، نیازمند یک تغییر نظام‌یافته است.

- اهمیت دارد که آگاهی و تقاضا برای محصولات به‌عنوان خدمات و مزایای آنها در مصرف‌کننده ایجاد شود، به‌ویژه در مواردی که هزینه‌های اولیه بالاتری برای محصولات با عمر طولانی‌تر وجود دارد. طول عمر باید به یک ویژگی کلیدی برای محصول تبدیل شود.

- تامین‌کنندگان باید در زمینه جنبه‌های مهم برای تغییر به سمت چرخش با هم همکاری کنند؛ همانند مواد، طراحی، ارتقای کیفیت و قابلیت تعمیر به‌منظور افزایش طول عمر، که ممکن است نیاز به تغییراتی در فرایندهای ساخت و تولید داشته باشد.

- راهکارهای اقتصاد چرخشی باید در طول زمان سودبخش

• در راستای تغییر مدل‌های کسب‌وکار به‌منظور ایجاد انعطاف‌پذیری و دوام کسب‌وکار، طرح توجیهی کسب‌وکار را تهیه کنند. به‌عنوان نمونه، کسب‌وکار چرخشی ممکن است به مدل‌های خدماتی جدیدی نیاز داشته باشد که نیازی به مالکیت محصول و تغییرات همراه در مدل‌های درآمدی ندارند تا بیشتر بر خدماتی همانند ضمانت، تعمیر و نگهداری تمرکز کنند.

• اطمینان پیدا کنند که تمام ریسک‌های مالی و اساسی مرتبط با مدل‌های کسب‌وکار خطی، شناسایی شده است، همانند توان دارایی‌های فسیل‌محور در از دست‌دادن سریع ارزش اقتصادی به‌واسطه هزینه‌های بالاتر ناشی از مالیات کربن. این امر شاید مستلزم توقف فعالیت‌ها در حال حاضر باشد، حتی اگر همچنان در کوتاه‌مدت نیز سودآور باشند.

• فرصت‌ها و ریسک‌های مربوط به گذار به اقتصاد چرخشی را شناسایی کنند.

• در روابط با سایر ذینفعان خارجی و عملکردهای مالی آن‌ها بازنگری کنند، تا اطمینان پیدا شود که یک زیست‌بوم صنعتی توانمند برای حفظ و حمایت از رویکرد کسب‌وکار چرخشی ایجاد شده است.

• در صورت نیاز به تامین مالی خارجی، با سرمایه‌گذاران و تامین‌کنندگان مالی تعامل کنند تا ارزش پیشنهادی برای تغییرات مدل کسب‌وکار چرخشی را نشان دهند، همانند این‌که به چه نحوی این تغییرات منجر به ایجاد منابع جدید ارزش برای ذینفعان اصلی می‌شود.

پیشنهادهایی برای حرفه در راستای پیشبرد اقتصاد چرخشی

• تشکیل انجمن‌هایی با ذینفعان مربوط، به تسهیل بحث و همسویی در مورد راهبردهای کشور برای توانمندسازی تفکر اقتصاد چرخشی و غلبه بر موانع بر سر راه گذار به اقتصاد چرخشی کمک می‌کند. شرکا و همکاران کلیدی این انجمن‌ها از جمله رهبران بخش خصوصی در مدل‌های کسب‌وکار چرخشی، سرمایه‌گذاران و تامین‌کنندگان مالی، وزارتخانه‌ها و ادارات دولتی مربوط برای حمایت سیاسی کارگزار، سازمان‌های تجاری مانند اتاق‌های بازرگانی، سازمان‌های مردم‌نهاد

(NGOs) و گروه‌های مصرف‌کننده را دربر می‌گیرد.

• رویه‌های برتر در مدل‌های کسب‌وکار چرخشی و مطالعات موردی در صنعت که راهکارهای عملی و مزایای ساختار سرمایه‌ای چندبعدی و ذینفعان سرمایه‌گذاری در اقتصاد چرخشی را نشان می‌دهند، معرفی شوند.

• گنجاندن کسب‌وکار چرخشی به‌عنوان بخشی از آموزش، یادگیری و توسعه حرفه‌ای حسابداران، ازجمله در برنامه‌های آموزشی و یادگیری موجود برای اعضا که در قالب یادگیری پایدار و برنامه‌های توسعه حرفه‌ای مستمر ارائه می‌شود، درنظر گرفته شود.

این برنامه‌ها می‌توانند آموزشی خاص در مورد مدل‌های کسب‌وکار چرخشی و با کارآمدی منابع را دربرگیرد و این‌که به چه نحوی گزارشگری و ارزشگذاری می‌تواند تصمیم‌های چرخشی را امکان‌پذیر سازد.

• نظارت و مشارکت در چگونگی تعامل استانداردهای گزارشگری پایداری جهانی و قانونی با افشای اطلاعات مرتبط با اقتصاد چرخشی و استفاده از منابع انجام شود. برای نمونه، استانداردهای گزارشگری پایداری در حال توسعه در اتحادیه اروپا احتمال دارد که به الزام‌های موارد افشای مربوط به استفاده از منابع و گذار به اقتصاد چرخشی در حمایت از قرارداد سبز اتحادیه اروپا، مقررات دانشنامه اتحادیه اروپا و طرح اقدام اقتصاد چرخشی اتحادیه اروپا ارجاع داده شوند.

• از مشوق‌های سیاستی و از کسب‌وکارها ازجمله از منظر مالیات و درآمد حمایت شده و اطمینان پیدا شود که طرح‌های سیاستی برای دستیابی به نتایج مطلوب طراحی شده‌اند.



پانوشته‌ها:

- 1- Circular Economy
- 2- Coalition Circular Accounting
- 3- Product- as-a-Service

منبع:

• ACCOUNTANTS ENABLING THE CIRCULAR ECONOMY. Ifac.org .May,31, 2022

تداوم فعالیت در بخش عمومی

واقعاً به چه معناست؟

بسیاری فرض تداوم فعالیت در بخش عمومی را “بی معنی” می‌دانند؛ بنابراین اظهارنظرهای انعطاف‌پذیر می‌تواند راه بهتری برای ارزیابی این باشد که آیا نهادهای دولتی از نظر مالی دوام‌پذیر هستند یا خیر؟ در بخش خصوصی، تداوم فعالیت یکی از زمینه‌های کلیدی مورد علاقه استفاده‌کنندگان از حسابهاست؛ زیرا سهامداران و وام‌دهندگان می‌خواهند قبل از تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری بدانند که شرکت ادامه فعالیت خواهد داشت یا خیر. گزارش رسمی دولتی بخش تجارت، انرژی و راهبرد صنعتی^۱ برای بازگرداندن اعتماد به حسابرسی و راهبری بنگاه^۲ پیشنهاد کرد که همه نهادهای تامین‌کننده منافع عمومی در پاسخ به پرسشهای مربوط به افشای اطلاعات و حسابرسی تداوم فعالیت پس از فروپاشی بنگاه‌های بزرگ، بیانیه انعطاف‌پذیری داشته باشند. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۳ (ICAEW) واکنش^۴ موافقی داشت، و بیان کرد که در تداوم فعالیت “باید کارهای بیشتری انجام شود” زیرا “انتظارهای جامعه بالا است.”



مفهوم تداوم فعالیت در بخش دولتی بسیار متفاوت است. از این گذشته، اکثر نهادهای دولتی، اعم از بخشهای دولتی، اداره‌های واگذارشده، مراجع محلی یا اتحادیه‌های خدمات سلامت ملی^۵ (NHS) دارای قانونی هستند که ورشکستگی فنی را به تقریب غیرممکن می‌کند.

جدا از تعداد به نسبت کمی از کسب‌وکارهای تجاری متعلق به دولت (مانند کانال ۴ یا شورای بریتانیا^۶) که بودجه آن‌ها از درآمد خارجی تامین می‌شود، نهادهای دولتی به جز با رای وزرا یا مجلس از بین نمی‌روند.

با وجود آن، ذینفعان در نهادهای عمومی هنوز علاقه‌مند هستند که بدانند آیا آن‌ها از نظر مالی پایدار هستند یا خیر. چه ریسکهایی وجود دارد که مراجع محلی اخطار ورشکستگی بند ۱۴۱ را صادر کرده و تمام فعالیت‌های غیرقانونی را متوقف کنند؟ آیا فعالیت‌های یک سازمان غیردولتی^۷ (QUANGO's) طبق قانون الزامی است و از این رو باید از بودجه عمومی تامین مالی شود، یا اختیاری و بنابراین تابع رای وزرا و وزارت خزانه‌داری بریتانیا^۸ (HM Treasury) هستند؟

آیا تعهد چندساله وجود دارد یا فقط انتظار می‌رود که تامین مالی ادامه یابد؟ اگر درآمد خارجی کاهش یابد چه اتفاقی خواهد افتاد، آیا خزانه‌داری تفاوت را جبران می‌کند یا خدمات کاهش می‌یابد؟ چه ریسکهایی وجود دارد که توقف بودجه (به‌طور مثال) بتواند توانایی یک نهاد عمومی را برای انجام تعهدهای قانونی خود به خطر بیندازد؟

ماهیت قانونی اکثر نهادهای دولتی به این معنی است که موارد افشای تداوم فعالیت بسیار محدودتر از موارد در بخش خصوصی است، در حالی که حساب‌رسان، که در چارچوب استانداردهای حساب‌رسانی هنوز باید مناسب‌بودن مفهوم تداوم فعالیت را در دستیابی به نظر خود در نظر بگیرند، به ندرت به تردید در مورد ادامه فعالیت در گزارش‌های حساب‌رسانی خود اشاره می‌کنند.

یکی از استثناهای اخیر، صورتهای مالی ۲۰۲۰/۲۱ شورای بریتانیا^۹ بود که عدم قطعیت‌های بااهمیت در مورد تداوم فعالیت را به دلیل تاثیر کووید-۱۹^{۱۰} بر درآمد تجاری و موقعیت مالی آن و عدم اطمینان در مورد حمایت آتی دولت در صورت لزوم افشا می‌کرد.

کتابچه راهنمای گزارشگری مالی^{۱۱} (FRM) برای دولت مرکزی بیان می‌کند که «تداوم پیش‌بینی شده ارائه یک خدمت

در آینده» به‌طور معمول شواهد کافی مبنی بر ادامه فعالیت است. به عبارت دیگر، حتی زمانی که دولت تصمیمی برای لغو یک ارگان خاص گرفته است، اگر یک نهاد عمومی دیگر همچنان خدمات آن را ارائه دهد، آن ارگان هم باقی می‌ماند. به عنوان مثال، صورتهای مالی ۲۰۱۹/۲۰ بخش توسعه بین‌المللی^{۱۲} بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده است، حتی اگر این بخش قبل از تایید حساب‌ها لغو شده باشد. به این دلیل که قصد دولت این بود که دفتر امور خارجه و مشترک‌المنافع^{۱۳} (FCO) (اکنون دفتر امور خارجه، مشترک‌المنافع و توسعه^{۱۴} (FCDO)) مسئولیت توسعه بین‌المللی را بر عهده بگیرد.

آیین‌نامه عملکرد کمیته مشورتی حساب‌های مقامات محلی (اسکاتلند)^{۱۵} (LASAAC) زیرمجموعه انجمن رسمی مالی عمومی و حسابداری^{۱۶} (CIPFA) در مورد مراجع محلی ادعای مشابهی را بیان می‌کند و حاکی از آن است که «یک مرجع دولتی باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند؛ مگر این که قصدی از سوی دولت وجود داشته باشد که خدمات داده‌شده از سوی مقام دیگر ارائه نشود».

از آن جایی که مقامهای محلی وظایف قانونی برای ارائه خدمات ضروری دارند، این در عمل به معنی این است که هیچ‌کدام از حساب‌های مراجع محلی، ابهام‌های اساسی در مورد تداوم فعالیت را فاش نمی‌کند. در واقع، ۸۷ درصد از پاسخ‌دهندگان به پژوهش مستقل تونی ردmond بزرگ (Sir Tony Redmond) در مورد نظارت بر حساب‌رسی محلی و شفافیت گزارشگری مالی دولت محلی، دیدگاهشان این بود که فرض تداوم فعالیت برای یک دولت محلی «بی‌معنی» است.

فرض تداوم فعالیت در چارچوب‌های گزارشگری مالی بخش عمومی به این معنی است که هیچ الزام رسمی برای گزارش در مورد دوام یا پایداری مالی وجود ندارد، حتی در مواردی که ممکن است برای خوانندگان صورتهای مالی اهمیت واقعی داشته باشد. این امر به‌ویژه در مورد دولتهای محلی صدق می‌کند؛ زیرا مگ هیلیر ام‌پی (Meg Hillier MP)، رییس کمیته حساب‌های عمومی، سال گذشته با توجه به تاثیر شگرف تداوم فعالیت که می‌تواند بر عملکرد یک شورای محلی داشته باشد خواستار یک سامانه هشدار زودهنگام برای اطلاعیه‌های بخش ۱۱۴ دولتهای محلی شد. پژوهش ردmond^{۱۷} نسبت به فاصله انتظار

با این حال، موارد بااهمیتی از افشای تداوم فعالیت برای یک نهاد عمومی وجود دارد؛ از جمله در مواردی که انتظار دارد تسویه حساب برای تامین مالی ارائه خدمات عمومی ناکافی باشد، همچنین جایی که ممکن است مجبور شود فعالیتهای خود را تا حد بااهمیتی کاهش دهد یا ریسک درخور توجهی وجود داشته باشد که ممکن است برای درخواست پول بیشتر به وزارت خزانه‌داری یا مجلس نیاز داشته باشد.

برای سازمانهای دولتی که خدمات قانونی ارائه می‌کنند، مانند مراجع محلی و خزانه‌داری خدمات سلامت ملی، بیانیه انعطاف‌پذیری می‌تواند هشدار اولیه ارزشمندی در مورد این که آیا ترتیبهای مالی فعلی پایدار هستند یا خیر بوده و به تصمیم‌گیرندگان درباره نحوه تخصیص منابع در بخش عمومی اطلاع دهد.

پانوشتها:

- 1- The Department for Business, Energy and Industrial Strategy's White Paper
- 2- Restoring Trust in Audit and Corporate Governance
- 3- Institute of Chartered Accountants in England & Wales ((ICAEW)
- 4- Response
- 5- National Health Service (NHS)
- 6- Channel 4 or the British Council
- 7- Quasi Autonomous NGO (quango's)
- 8- His Majesty's Treasury (HMT)
- 9- British Council's 2020/21 financial statements
- 10- COVID-19
- 11- The Financial Reporting Manual (FRM)
- 12- the Department for International Development's 2019/20 financial statements
- 13- Foreign and Commonwealth Office (FCO)
- 14- Foreign, Commonwealth and Development Office (FCDO)
- 15- Local Authority (Scotland) Accounts Advisory Committee (LASAAC)
- 16- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)
- 17- The Redmond Review
- 18- Boilerplate
- 19- Financial Reporting Manual (FRM)

منبع:

- What Does Going Concern in the Public Sector Really Mean? ICAEW, Nov 2022

ماهیت قانونی اکثر نهادهای دولتی

به این معنی است که

موارد افشای تداوم فعالیت

بسیار محدودتر از

موارد در بخش خصوصی است

در الزامهای حساب‌رسان در مورد انعطاف‌پذیری مالی هشدار داد. یک بیانیه رسمی در خصوص انعطاف‌پذیری مالی می‌تواند یکی از راه‌های کاهش این فاصله و ارائه یک هشدار اولیه در مواردی که یک نهاد عمومی در معرض ریسک گرفتار شدن با مشکلات مالی است باشد.

انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز این را در نامه‌ای به وزارت خزانه‌داری بریتانیا در مورد پیامدهای بخش عمومی در پیشنهادها مطرح شده در سند بازگرداندن اعتماد به حسابرسی و راهبری بنگاه، پیشنهاد کرد. در این نامه، آلیسون رینگ (Alison Ring)، مدیر بخش عمومی و مالیات انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، می‌گوید: «یک بیانیه انعطاف‌پذیر متناسب با بخش عمومی که از عبارتهای تکراری^{۱۸} اجتناب می‌کند، می‌تواند با ملزم کردن نهادهای بخش عمومی برای نشان دادن توجه فعال خود به پایداری مالی، از جمله تاثیر تغییرات آب‌وهوایی، شفافیت بیشتری را فراهم کند.»

البته، مهم است که هر بیانیه انعطاف‌پذیری مالی به‌طور مناسب برای بخش عمومی تنظیم شود. برای بخشهای دولت مرکزی مفید نخواهد بود که قسمتهای زیادی از گزارش سالانه خود را به تلاش برای پیش‌بینی بودجه دقیقی که در بررسی بعدی مخارج دریافت خواهند کرد، اختصاص دهند؛ به‌ویژه که راهنمای گزارشگری مالی^{۱۹} (FRM)، مجلس تامین‌کننده آن بودجه را به عنوان استفاده‌کننده اصلی حسابها شناسایی می‌کند.

HESABRAS

List of Contents:

Roundtable

- 8 Challenges of Implementing Public Sector Accounting Standards

Interview

- 26 Important Challenge: Preparation and Presentation ... Talk to: S.R. Akrami, Ph.D
36 The Challenge of Including Standards Talk to: A. Ghaderi Azad

Articles

- 40 Evolution In The Public Finance and Financial Reporting M.Borzouzadeh, Ph.D
46 Auditing, the basic need for public sector financial reportingH. Rahmani, Ph.D
50 The Advantages And Challenges of Implementing F. Fereydooni, Ph.D
56 GASB Post-Implementation Review (PIR) Process
60 More People Are Living Longer: How Much Will It Cost?
64 Data Analysis And Auditor M. Safari
68 The Role Accounting Technicians Can Play In The Global Accountancy Ecosystem
70 Accountants Enabling the Circular Economy
75 What Does Going Concern In The Public Sector Really Mean?



مجله تحلیلی،
اطلاع‌رسانی، پژوهشی
سازمان حسابرسی

- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به‌موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به‌صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
سال تولد:	نام شخص دریافت‌کننده:
محل کار:	سمت:
میزان تحصیلات:	شروع اشتراک از شماره:
رشته تحصیلی:	تعداد درخواست از هر شماره:
شروع اشتراک از شماره:	
تعداد درخواست از هر شماره:	

شهر:	استان:	کدپستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
نشانی:		تلفن همراه:	

شماره حساب:

۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شب:

IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز:

۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس:

تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶

شماره فاکس:

۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹

شماره تلفن:

۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹

مبلغ اشتراک (دوسال ونیم):

۲۰۰۰۰ تومان

مشترکان قبلی مجله شامل افزایش بهاء نخواهند بود

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Quarterly Publication

No.: 122

Jun. 2023

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Mohammad Sayyadi, Ph.D



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

https://audit.org.ir

متقاضیان محترم، برای ثبت نام جهت انبارگردانی روی دکمه زیر کلیک کنید

ثبت نام متقاضیان انبارگردانی

پنج شنبه ۱۳ بهمن ۱۴۰۱

ورود به سایت انگلیسی (EN)



تولن خولهان

ارتباطات و اطلاع رسانی

میز خدمت

خدمات سازمان

درباره سازمان

صفحه اصلی



سامانه های سازمان حسابرسی | سماح



سامانه فروش آنلاین نثریات



سامانه آموزش



سامانه بازنشتگان

میز خدمت الکترونیکی



سامانه اینترنتی فروش نثریات

مشاهده



سامانه دریافت شناسه واریز

مشاهده



پست الکترونیکی همکاران

مشاهده



پیشنهادهای و شکایات

مشاهده



ثبت نام متقاضیان انبارگردانی

مشاهده

