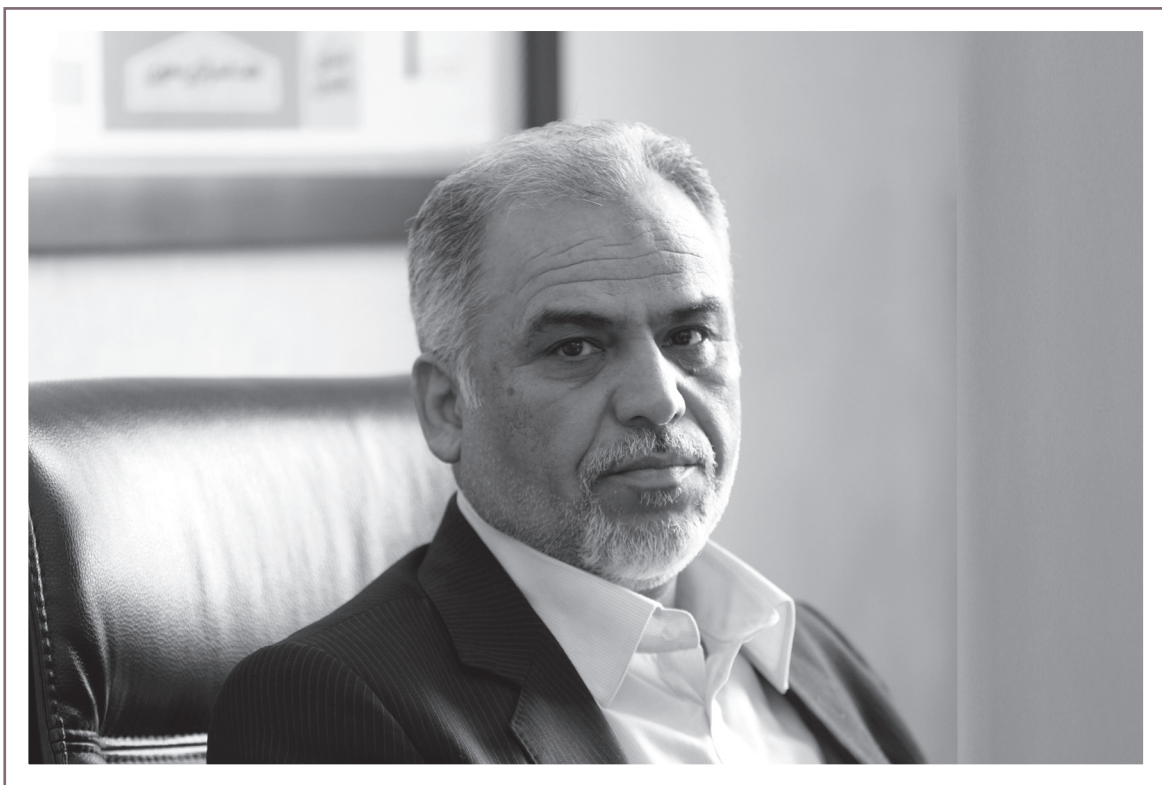


چالش مهم:

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی توسط دولت



دکتر سیدرحمت‌اله اکرمی

خزانه‌دار کل کشور

حسابداری

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

دکتر اکرمی

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 را رویکرد تعهدی توسط خزانه‌داری کل کشور تدوین شد. به دنبال آن آموزشهای اولیه دستگاه‌های اجرایی برای به‌کارگیری 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 به‌کار 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 به‌عنوان 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 برشمارید.

دکتر اکرمی

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

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 کاراتر 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 به‌صورت 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 به‌سوی این مبنا در بخش عمومی این کشورها شد. در کشور ما هم باتوجه به این‌که 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 به‌عنوان 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 (به‌عنوان یکی از مهمترین اسناد بالادستی کشور) اهمیت ایجاد تحول در حسابداری بخش عمومی روشن‌تر 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؛ به‌طوری که در بند (۱) ماده (۲۶)

**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 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.

سازمان

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 به شرح 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)؛

سنا

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.

سنا

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 ابتدایی 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.

سنا

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.

سنا

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 به‌اصطلاح 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 محدودیت‌های موجود تهیه و به مراجع ذیربط ارسال نموده است.

در حقیقت با توجه به این که 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.

سازمان

بر اساس 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.

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.

سازمان

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.

سازمان

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

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.

سپاس

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

همان طور 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 ارزش گذاری آنها نیز به وضوح مشخص است. به بیان دقیق تر 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 شده اند که گروه کارشناسی یادشده با مشارکت ارکان مختلف دستگاه اجرایی تشکیل شده و شیوه نامه رعایت شده باشد. به طور طبیعی همان طور 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

فرایند گذار تابع چه شرایط دیگری می باشد؟

دکتر اکرمی

در خصوص دوره گذار و اجرای کامل حسابداری بخش عمومی، همان طور که بیان شد در سال ۱۳۹۴، تمام واحدهای استفاده کننده 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، تحت تاثیر شرایط

اصلاحات در حسابداری بخش عمومی بوده است. در شیوه نامه 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 ارزش گذاری هستند، بر این اساس و با عنایت به این که استفاده از کارشناس رسمی و ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه ای، هزینه بر می باشد. طبق شیوه نامه مذکور ارزش گذاری داراییها بر اساس 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 شیوه نامه 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 بر اساس برنامه زمان بندی 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 سرمایه ای الزامی شده بود، اطلاعاتی در خصوص برخی طبقات داراییهای مزبور در گروه حساب یاد شده وجود داشت. بر این اساس، بر اساس مفاد شیوه نامه پیش گفته ارزیابی و شناسایی داراییهای ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است، بر اساس 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 می گیرد و اگر تاریخ تحصیل آنها بعد از سال ۱۳۸۸ الی سال ۱۳۹۳ باشد، در صورت ثبت شدن ارزش آنها در سامانه های ثبت داراییهای وزارت امور اقتصادی و دارایی، ارزش یادشده هم قابل استفاده بوده است.

و همکاری با ذیحساب برای اجرای استانداردهای حسابداری انجام نگردد، طبیعی است که اجرای کامل استانداردهای مزبور با مشکل مواجه و فرایند گذار طولانی‌تر 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 به‌گونه‌ای که حسابرسی تحقق اجرای کامل حسابداری تعهدی را تسریع خواهد کرد.

سازمان

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 بودجه‌ریزی 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. به‌طور طبیعی

و ویژگیهای منحصر به فرد هر کشور قرار می‌گیرد که به‌طور طبیعی در فرایند گذار بهتر مشخص می‌شود. 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 ساله‌ای 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.

سازمان

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

دکتر اکرمی

حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است. از این‌رو نیازمند تخصص بیشتر، افزایش دقت قضاوت حرفه‌ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در فرایند تصمیم‌گیری است. ناکافی بودن نیروی انسانی متخصص و آموزش کارکنان یکی از اصلی‌ترین چالشها در پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی است. تخصص مورد نیاز به درک مفاهیم مبنای تعهدی محدود نمی‌شود، بلکه دانش فنی در حوزه‌های پیچیده حسابداری همچون ابزارهای مالی، مزایای کارکنان، داراییهای ثابت، املاک، موجودیها و ... هم مورد نیاز است. بدیهی است که ارتقای تخصص کارکنان در این زمینه‌ها زمان‌بر است و یکی از عواملی است که دوره زمانی لازم برای گذار به حسابداری تعهدی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. محدودیتهای اجرایی و پیاده‌سازی تحول (از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی) که منبث از محیطهای سیاسی و اداری است، موجب افزایش زمان پیاده‌سازی تغییرات و تحولات در حسابداری بخش عمومی می‌شود. ماهیت این محدودیتها تحت تاثیر کوششهای تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات تغییر می‌کند و چنانچه تمامی ارکان یک دستگاه اجرایی متعهد به اجرای اصلاحات در گزارشگری مالی باشند، اجرای حسابداری تعهدی به‌صورت 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 می‌شود 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 مورد نظر 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.

سازمان

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 به‌عنوان 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 پیش‌نیازهای اجرای صحیح بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، بنابراین با اجرای حسابداری تعهدی اطلاعات دقیق‌تری برای اجرای این شیوه بودجه‌ریزی فراهم می‌شود. به‌طور 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 به‌منظور 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 تحت‌تاثیر 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.

سازمان

تسلط شما به‌موضوع 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.

سازمان

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 پنج‌ساله 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).

سازمان

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