

# حسابرسی مستقل مهم‌ترین ضمانت اجرایی رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی

دکتر سیده‌سماکه شاهرخی

مدیر واحد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی



حسابداری

”نسخه سال ۱۴۰۴ نظام حسابداری بخش عمومی“ پس از تایید دیوان محاسبات توسط خزانه‌دار کل کشور (به نمایندگی از سوی وزارت اقتصاد و دارایی) در اول اردیبهشت ۱۴۰۴ جهت اجرا ابلاغ شد و در اختیار ادارات امورمالی و ذیحسابان کل کشور قرار گرفته است. نکته بارز این دستورالعمل تهیه آن براساس آخرین استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. طبق آنچه در پیوست ۷ این نظام‌نامه با عنوان ”نقشه‌راه اجرای کامل حسابداری تعهدی“ آمده است، شناسایی و افشای اطلاعات لازم حسابهایی مانند حسابها و اسناد پرداختی، حسابها و اسناد دریافتی (حاصل از عملیات مبادله‌ای)، سایر بدهیها (ازجمله پیش دریافتها و

ذخایر)، داراییهای ثابت مشهود و موجودیها حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و سایر حسابها مانند حسابها و اسناد دریافتی (حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای)، داراییهای میراث ملی نیز از سال ۱۴۰۰ به بعد (شامل تهیه فهرست آنها، افشای آنها، تعیین تکلیف استهلاک و غیره) تکمیل شود. از خانم دکتر شاهرخی برای تشریح هرچه بیشتر موضوع دعوت به عمل آوردیم. با مقدمه‌ای که درباره نظام حسابداری بخش عمومی و نسخه ۱۴۰۴ آن بیان کردیم از ایشان می‌پرسیم این نظام نامه چه اهدافی دارد؟

۶- تقویت پاسخگویی مالی و بهبود نظام نظارت و کنترل در بخش عمومی.

در بخشی از این نظام، صورتهای مالی نمونه منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به همراه یادداشتهای توضیحی همراه ارائه شده است که نقش مهمی در یکسان سازی گزارشگری مالی و افزایش کیفیت اطلاعات مالی منتشرشده توسط دستگاههای اجرایی ایفا می کند. با توجه به نوپا بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود چنین نظامی به عنوان یک دستورالعمل اجرایی جامع، ضرورتی اجتناب ناپذیر تلقی می شود.

### حسابداری

**استقبال از به کارگیری استانداردهای بخش عمومی در دولت چگونه بوده است؟ آخرین پیشرفت‌ها در زمینه همراهی بخش عمومی در به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تشریح کنید؟**

### دکتر شاهرخی

استقرار حسابداری تعهدی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دولت، فرآیندی تدریجی است و ماهیت آن ایجاب می کند که به عنوان یک اصلاح ساختاری بلندمدت در نظر گرفته شود. گذار از حسابداری مبتنی بر نقد به حسابداری مبتنی بر تعهدی، مستلزم تغییرات گسترده در نظامهای ثبت، گزارشگری، آموزش نیروی انسانی و زیرساختهای اطلاعاتی است. با وجود این چالشها، طی حدود یک دهه گذشته، اقدامات موثری در راستای به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دستگاههای اجرایی انجام شده است.

با این حال، در شرایط کنونی نمی توان به طور قطعی ادعا کرد که صورتهای مالی تهیه شده در بخش عمومی به طور کامل و یکنواخت منطبق با تمام الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند. تحقق این اطمینان مستلزم انجام حسابرسی مستقل در بخش عمومی است تا بر مبنای شواهد کافی و مناسب، نسبت به میزان رعایت استانداردها اظهار نظر شود. تا تحقق این موضوع، اعتباربخشی صورتهای مالی بخش عمومی همچنان با محدودیتهایی مواجه خواهد بود.

### دکتر شاهرخی

سلام و احترام به خوانندگان فرهیخته «مجله حسابرس» و سپاس از این مجله تخصصی که فرصت بیان دیدگاهها و تجربیات مرتبط با حسابداری بخش عمومی را فراهم کرده است.

نظام حسابداری بخش عمومی پس از تدوین و تصویب نخستین استاندارد حسابداری بخش عمومی در سال ۱۳۹۵ توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شد و پس از تایید دیوان محاسبات کشور، در اختیار دستگاههای اجرایی قرار گرفت. این نظام به عنوان راهنمای جامع اجرایی، با هدف بیان نحوه به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استقرار نظام گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی تدوین شده است. نظام حسابداری بخش عمومی، چارچوبی منسجم برای ثبت، طبقه بندی و گزارش معاملات مالی و بودجهای فراهم می آورد و در فصلهای مختلف، از جمله اعتبارات هزینه ای و اعتبارات سرمایه ای، ثبتهای مالی و بودجهای متناظر با سرفصلهای گوناگون را تشریح می کند. این نظام، متناسب با استانداردهای جدید حسابداری بخش عمومی و همچنین نیازهای عملیاتی تهیه کنندگان صورتهای مالی سالانه به روزرسانی و در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور توسط خزانه داری کل کشور به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ می شود. از مهم ترین اهداف نظام حسابداری بخش عمومی می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- فراهم سازی راهنمای عملی برای اجرای یکنواخت استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛
- ۲- تسهیل فرآیند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی؛
- ۳- ایجاد وحدت رویه در ثبت و گزارشگری مالی دستگاههای اجرایی؛
- ۴- ارتقای شفافیت، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در بخش عمومی؛
- ۵- فراهم کردن بستر لازم برای تلفیق صورتهای مالی دستگاههای دولتی؛

اجرای استانداردها در سطح دستگاه‌های اجرایی امکان‌پذیر نخواهد بود.

از سوی دیگر، حضور فعال ذی‌حسابان و صاحب‌نظران اجرایی منتخب در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نقش مهمی در هم‌راستاسازی الزامات نظری با واقعیتهای اجرایی داشته است.

### سپاس

**در سطح بین‌الملل وضعیت به‌کارگیری استانداردهای بخش عمومی چگونه است؟**

#### دکتر شاهرخی

در سطح بین‌المللی، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با انتشار نخستین استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۰ توسط هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران آغاز شد. هدف از تدوین این استانداردها، ارتقای شفافیت، پاسخگویی و قابلیت مقایسه گزارشگری مالی دولتها و نهادهای عمومی در سطح بین‌المللی بوده است.

در حال حاضر، مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شامل بیش از ۴۰ استاندارد است که عمدتاً بر مبنای حسابداری تعهدی تدوین شده‌اند. با این حال، تعداد استانداردهای لازم‌الاجرا در هر مقطع زمانی ثابت نیست، زیرا برخی استانداردها در طول زمان تجدیدنظر، جایگزین یا ادغام می‌شوند.

از نظر میزان به‌کارگیری، تجربه بین‌المللی نشان می‌دهد که کشورهای مختلف رویکردهای متفاوتی نسبت به استانداردهای حسابداری بخش عمومی اتخاذ کرده‌اند. برخی کشورها این استانداردها را به‌صورت کامل و مستقیم پذیرفته‌اند، برخی دیگر با انجام تعدیلات، نسخه‌های بومی شده‌ای از آنها را به‌کار گرفته‌اند و گروهی نیز صرفاً از چارچوب مفهومی و مفاهیم کلیدی آنها به‌عنوان مبنای اصلاح نظام حسابداری دولتی خود استفاده کرده‌اند.

در مجموع، روند جهانی حاکی از حرکت تدریجی دولتها از حسابداری مبتنی بر نقد به حسابداری مبتنی بر تعهدی و هم‌راستایی فزاینده نظامهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای بین‌المللی است؛ هرچند سرعت و دامنه این

### کنترل در بخش عمومی

### مفهومی گسترده دارد و صرفاً

### به مالکیت یا اختیار مستقیم

### محدود نمی‌شود

در مجموع، می‌توان گفت استقبال از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح سیاست‌گذاری و تدوین مقررات قابل قبول بوده است، اما تحقق کامل اهداف این استانداردها در عمل، نیازمند تکمیل زنجیره گزارشگری، به‌ویژه در حوزه حسابرسی مستقل است.

### سپاس

**ارزیابی شما از نقش ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟**

#### دکتر شاهرخی

ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان تهیه‌کنندگان اصلی صورتهای مالی در بخش عمومی، نقش محوری در به‌کارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایفا می‌کنند. کیفیت و میزان تحقق الزامات این استانداردها، تا حد زیادی متأثر از سطح دانش تخصصی، آموزشهای حرفه‌ای و زیرساختهای اجرایی در هر دستگاه است. از این رو، عملکرد ذی‌حسابان در دستگاه‌های مختلف می‌تواند با درجات متفاوتی از انطباق با استانداردها همراه باشد.

همچنین، ارزیابی نهایی میزان رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در صورتهای مالی، امری تخصصی است که مستلزم اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس مستقل بر مبنای شواهد کافی و مناسب خواهد بود. بدون استقرار کامل و اثربخش حسابرسی مستقل، قضاوت قطعی درباره کیفیت

وجود استقلال قانونی یک نهاد، به خودی خود مانع از احراز کنترل دولت بر آن نیست. ممکن است نهادها یا مقامات قانونی اختیار انجام وظایف خود را به طور مستقل از دولت داشته باشند. با این حال، این استقلال شکلی لزوماً به معنای نبود توانایی دولت در هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی آن نهاد برای تحقق منافع عمومی نیست. برای مثال، استقلال بانک مرکزی در تعیین سیاستهای پولی، مانع از تحت کنترل تلقی شدن آن در چارچوب گزارشگری مالی بخش عمومی نمی‌شود، مشروط بر آنکه سایر شواهد و شرایط دال بر کنترل وجود داشته باشد.

بر این اساس، راه‌حل تلفیق نهادهایی که از نظر شکلی تحت کنترل دولت نیستند، اما در عمل در چارچوب نظام حکمرانی دولت فعالیت می‌کنند، اتکاء به تحلیل جامع تمامی واقعیتها و شرایط، با تأکید بر ماهیت کنترل در بخش عمومی است. کنترل در این حوزه، مفهومی گسترده دارد و صرفاً به مالکیت یا اختیار مستقیم محدود نمی‌شود، بلکه توانایی اثرگذاری معنادار بر منابع و سیاستهای کلان واحد گزارشگر را نیز در بر می‌گیرد.

تحول با توجه به نظام مالی عمومی و زیرساختهای نظارتی هر کشور متفاوت بوده است.

## سازمان

**در صورتهای مالی تلفیقی در بخش عمومی لازم است به بحث راجع به چالش مهم و شاید اصلی شرکتهای، نهادها و سازمانهایی که باید در دولت تلفیق شوند پرداخته شود. برای مثال سازمان اوقاف و امور خیریه از نظر سازمانی تحت کنترل دولت و از نظر محتوایی تحت کنترل دولت نیست. لذا در تهیه صورتهای مالی تلفیقی این چنین نهادهایی که دولت بر آن کنترل محتوایی ندارد نمی‌تواند در تلفیق گنجانده شود. سوال این است که در خصوص تلفیق نهادهایی که زیر مجموعه دولت محسوب ولی دولت بر آنها کنترل محتوایی ندارد (رجحان محتوا بر شکل) راه چاره چیست؟**

## دکتر شاهرخی

در بخش عمومی، تشخیص قلمرو تلفیق صرفاً بر مبنای وابستگیهای شکلی و حقوقی صورت نمی‌گیرد، بلکه مفهوم کنترل با رویکرد رجحان محتوا بر شکل مبنای اصلی تصمیم‌گیری در خصوص شمول یا عدم شمول نهادها در صورتهای مالی تلفیقی دولت است. استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ «صورتهای مالی تلفیقی» به صراحت بر این رویکرد تأکید دارد.

در بند ۱۲ این استاندارد آمده است: «برای تشخیص گروه باید به مقررات قانونی حاکم به‌ویژه مواردی که به واسطه آنها تسلط دولت محدود شده و تخصیص یافته است و این که سیستم دولت چگونه ایجاد شده و عمل می‌کند، توجه شود. برای نمونه، در کشوری با قوه مجریه، قوه قضاییه و قوه مقننه، ممکن است همه آنها مجموعاً تشکیل دهنده گروه باشند که استفاده‌کننده نیازمند صورتهای مالی تلفیقی آن است. از این صورتهای مالی تلفیقی معمولاً تحت عنوان صورتهای مالی دولت به عنوان یک مجموعه واحد یاد می‌شود». این رویکرد در نظام گزارشگری مالی ایران نیز مصداق دارد و صورتهای مالی تلفیقی، بیانگر کل صورتهای مالی بخش عمومی تلقی می‌شود.

از سوی دیگر، بند ۲۰ استاندارد مذکور تصریح می‌کند که

### در حال حاضر

مجموعه استانداردهای

حسابداری بین‌المللی

بخش عمومی شامل بیش از ۴۰

استاندارد است که عمدتاً

بر مبنای حسابداری تعهدی

تدوین شده‌اند

بخش عمومی، همانند بخش خصوصی، به عنوان مهم‌ترین محرک رعایت استانداردهای حسابداری تلقی می‌شود. در کنار حسابرسی مستقل، آموزش مستمر و هدفمند استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ذیحسابان، مدیران مالی و سایر عوامل دخیل در تهیه صورتهای مالی، ضرورتی انکارناپذیر است. با این حال، آموزش به‌تنهایی کفایت نمی‌کند و زمانی اثربخش خواهد بود که با سازوکارهای نظارتی و حرفه‌ای تکمیل شود.

از سوی دیگر، بازخوردهای حرفه‌ای حاصل از گزارش‌های حسابرسی، از طریق شناسایی و تبیین نقاط ضعف صورتهای مالی و عدم انطباق با استانداردها، می‌تواند فرآیند اصلاح رویه‌ها و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی را تسریع کند. این چرخه «تهیه صورتهای مالی - حسابرسی مستقل - اصلاح و بهبود»، نقش کلیدی در نهادینه‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایفا می‌کند.

## حسابداری

**سخن پایانی شما با مخاطبان مجله.**

### دکتر شاهرخی

امید است با تکمیل فرآیند استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نهادینه شدن حسابرسی مستقل، در آینده‌ای نزدیک شاهد انتشار منظم و قابل‌اتکای صورتهای مالی حسابرسی‌شده در بخش عمومی باشیم؛ امری که زمینه ارتقای شفافیت مالی و تقویت پاسخگویی دولت را فراهم می‌آورد. در چنین شرایطی، مردم به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، می‌توانند از حق پاسخ‌خواهی و نظارت آگاهانه نسبت به نحوه مدیریت منابع عمومی برخوردار شوند.

## حسابداری

**در پایان از حضور ارزشمند شما در این گفتگو تشکر می‌کنیم.**

### پانویس:

1- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)

## حسابداری

**پیشنهاد شما برای تسریع در به‌کارگیری و استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی چیست؟**

### دکتر شاهرخی

تسریع در به‌کارگیری و استقرار مؤثر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستلزم فراهم شدن مجموعه‌ای از الزامات نهادی، حرفه‌ای و اجرایی است. تجربه استقرار این استانداردها نشان می‌دهد که صرف تدوین و ابلاغ آن‌ها، بدون وجود سازوکارهای ضمانت اجرا، به تحقق کامل اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی منجر نخواهد شد.

مهم‌ترین عامل ایجاد ضمانت اجرایی برای رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، استقرار حسابرسی مستقل و حرفه‌ای در بخش عمومی است. اظهارنظر حسابرس مستقل بر مبنای شواهد کافی و مناسب و انعکاس انحراف از استانداردها در گزارش حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش میزان پایبندی تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به الزامات استاندارد دارد. این موضوع در

**در کنار حسابرسی مستقل**

**آموزش مستمر و هدفمند**

**استانداردهای حسابداری بخش عمومی**

**برای ذیحسابان**

**مدیران مالی و سایر عوامل دخیل در**

**تهیه صورتهای مالی**

**ضرورتی انکارناپذیر است**

# راهبرد فناوری خود را تغییر دهید:

## ۳ راهکار کلیدی برای بازده مثبت سرمایه‌گذاری

اکثریت چشمگیر رهبران کسب‌وکار می‌گویند که شرکتهایشان در حال افزایش سرمایه‌گذاری در فناوری هستند، اما اکثریت زیادی نیز تصدیق می‌کنند که فناوری آن‌ها به‌طور کامل با اهدافشان همسو نشده است.

گزارش جدید **گرنث ثورنتون** (Grant Thornton) برای کمک به شرکتها در دستیابی به همسویی طی گذار دیجیتال تهیه شده است. نود و سه درصد از ۵۵۰ مدیران عامل در چندین صنعت که مورد پرسش در پژوهش «راهبرد فناوری خود را تغییر دهید» قرار گرفتند، اظهار داشتند که شرکتهایشان در سال جاری در حال افزایش سرمایه‌گذاری خود در فناوری هستند، اما تاکنون فقط ۲۷ درصد گفته‌اند که فناوری آن‌ها به‌طور کامل با اهداف کسب‌وکار همسو است.

### کسب‌وکارها باید چه کنند؟

به‌طور خلاصه، براساس این گزارش، از گذشته باید درس بگیرید و از فرصتهایی که پیشرفتهای فناوری پدید می‌آورند استقبال کنید. قبلاً: گذار فناوری نیازمند بازبینی سنگین سامانه‌ها بود.

**حالا:** حداکثرسازی ابزار کنونی می‌تواند **بازده سرمایه‌گذاری (ROI)** را به‌طور کارآمد افزایش دهد.

در این بررسی، ۷۷ درصد گفتند که سازمانهایشان در فرایند افزودن افزونه‌ها یا به‌روزرسانی به سامانه‌های کنونی هستند یا انجام این کار را در نظر دارند تا توانمندیها را گسترش دهند، و ۶۳ درصد در حال دنبال کردن به‌روزرسانیها هستند تا سامانه‌های کنونی را با سامانه‌های دیگر سازگار کنند. در عوض، فقط ۳۶ درصد پیگیری بازبینی کامل سامانه‌های بنیادی را گزارش کردند.

در حالی که رهبران ارشد «یکپارچگی با سامانه‌های موجود» را در صدر فهرست چالشهای فناوری که امسال منتظرش هستند قرار دادند، به‌روشنی آن را چالشی در نظر می‌گیرند که ارزش مبارزه با آن از منظر بازده سرمایه‌گذاری را دارد. **پیش از این:** معیارهای سنتی بازدهی سرمایه، راهنمای سرمایه‌گذاری بودند.

**حالا:** معیارهای استفاده، اثر فناوری را روشن می‌کند.

وقتی از پاسخ‌دهندگان پرسیده شد که سه معیار برتر بازده سرمایه‌گذاری که در نظر دارند در ارتباط با سرمایه‌گذاری جدید در فناوری بسنجند را فهرست کنند، آن‌ها معیارهای گذشته‌نگر سنتی را انتخاب کردند: هزینه‌های عملیاتی کاهش یافته، درآمد افزایش یافته و رضایت مشتری.

اگرچه آن‌ها مهم هستند، مهمترین دلایلی که پاسخ‌دهندگان برای شکست اقدامهای قبلی در زمینه فناوری برشمردند (چالشهای به‌کارگیری کاربر، رویکردهایی که خیلی طول کشیدند) حاکی از این است که معیارهای استفاده زمان واقعی، هنگام اندازه‌گیری بازدهی سرمایه، کمتر مورد استفاده قرار گرفته‌اند. پاسخ‌دهندگان در فهرست اولویت معیارهای بازده سرمایه‌گذاری، مواردی مانند «رضایت کارکنان» و «زمان عملیاتی کاهش یافته» که می‌توانستند علامت نشان‌دهنده این باشد که یک اقدام جدید فناوری در مسیر پیاده‌سازی موفق قرار دارد را در سطوح پایین‌تر قرار دادند.

**پیش از این:** شرکتهای سرمایه‌گذاری فناوری را بر بهبودهای فرایند داخلی متمرکز می‌کردند.

**حالا:** نیازهای مشتری، اولویتهای راهبرد فناوری را جهت‌دهی می‌کنند.

پاسخ‌دهندگان گفتند بلافاصله پس از امنیت سایبری، تغییرهای فناوری در سال جاری به‌وسیله رابطهای مشتری و همچنین سرمایه‌گذاری هوش مصنوعی مولد دچار وقفه شده است.

گزارش می‌گوید: «سازمانهایی که گذار دیجیتال را پیرامون تجربه مشتری متمرکز می‌کنند، مسیرهای روشنتری به رشد درآمد می‌بینند. به‌طور مشخص درباره اقدامهای هوش مصنوعی مولد، کسب‌وکارها در ابتدا فناوری را به‌طور داخلی پیاده‌سازی کردند، بدون ترس از این‌که مشتریان در معرض اشتباه‌های احتمالی هوش مصنوعی قرار بگیرند، که ممکن است به اعتبار برند آسیب بزند.

اما اکنون که آن‌ها حفاظتهایی پیرامون استفاده از هوش مصنوعی قرار داده‌اند، شرکتهای در حال استفاده از بسترهای هوش مصنوعی مواجهه با مشتری برای راضی‌کردن مشتریانی هستند که از شخصی‌سازی که هوش مصنوعی فراهم می‌کند، لذت می‌برند.»

منبع:

• Strickland, B (2025)., **Shift your Tech Strategy: 3 Keys to Positive ROI**, Journal of Accountancy. com, June 2025