



بررسی قوانین و استانداردهای حسابرسی مرتبط با بدهی‌ها (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی)

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۱۵

علی نصراللهی^۱

تاریخ پذیرش: ۹۹/۳/۱۸

چکیده

یکی از ابعاد مهم مدیریت مالی بخش عمومی کشور که نیاز به توجه ویژه دارد مدیریت بدهی‌های عمومی است. حساب بدهی‌های بخش عمومی، یکی از دشوارترین اجزای حساب‌های کلان اقتصادی است و از اینرو دارای اهمیت فراوانی است. هدف از این پژوهش مطالعه قوانین و استانداردهای حسابرسی مرتبط با بدهی‌ها و سپس تحلیل قوانین پر کاربرد مرتبط با بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور است که بر اساس مطالعه قوانین مرتبط انجام شد، لذا پژوهش حاضر از نوع کتابخانه‌ای و مستندسازی است. نتیجه مطالعات پژوهش نشان داد پرکاربردترین قوانین بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی مرتبط با آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی، قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای سلامت مالی کشور، قوانین بودجه سنواتی، قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، دستورالعمل حسابداری تعهدی و قانون دیوان محاسبات کشور است.

کلمات کلیدی: قوانین مرتبط با بدهی‌ها، استانداردهای حسابرسی مرتبط با بدهی‌ها، دانشگاه‌های علوم پزشکی

۱ کارشناسی ارشد حسابداری و معاون اداره کل هماهنگی استان‌ها، ایمیل: Anasrollahi43@gmail.com

مقدمه

پاسخگویی یکی از مهم‌ترین ارکان حکمرانی مطلوب است، به گونه‌ای که همراه با پاسخگویی سایر گزینه‌های حکمرانی مطلوب همچون شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان و ... محقق خواهند شد (حساس یگانه، ۱۳۸۵). رشد و توسعه نظام مالی کشور وابسته به نظام پاسخگویی، شفافیت و نحوه نظارت و گزارشگری آن در حوزه‌های مختلف است. به نحوی که نظام مالی کشور با میزان بازخورد و پاسخگویی آن آزموده می‌شود. بنابراین ضروری است متناسب با ظرفیت‌ها و نیازهای نظام مالی کشور، قوانین مدون و منسجمی در حوزه‌های مختلف که ارتقای پاسخگویی را به همراه داشته باشد، تصویب و اجرا شود. یکی از ابعاد مهم مدیریت مالی بخش عمومی کشور که نیاز به توجه ویژه دارد مدیریت بدهی‌های عمومی است که با کاهش پاسخگویی و شفافیت مالی روندی افزاینده خواهد داشت (کورای^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین عدم مدیریت صحیح بدهی‌ها سبب خواهد شد که رشد و توسعه اقتصادی نیز با روندی کند صورت گیرد و در نهایت سبب عقب ماندگی کشورها خواهد شد (آنو و آچیدا^۳، ۲۰۱۸).

در بخش دولتی بدهی تعهد ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است (استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۷). اهمیت بدهی‌های بخش عمومی به قدری است که مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی بر اساس حکم ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در سال ۱۳۹۴ در وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل و انجام وظایف و مأموریت‌های مهمی را در راستای مدیریت مالی و مدیریت بدهی بخش عمومی بر عهده دارد. موضوع بدهی‌ها در همه دستگاه‌های اجرایی دارای اهمیت فراوانی است و نیاز است که در تمامی دستگاه‌ها به صورت متفاوت مورد توجه قرار گیرد.

برای مدیریت بدهی‌های بخش عمومی باید علاوه بر داشتن تفکرات مدیریتی مناسب با قوانین و همچنین استانداردهای حسابداری مرتبط با بدهی‌ها آشنا بود که در این مقاله به تشریح این موارد در دانشگاه علوم پزشکی به عنوان یکی از دستگاه‌های اجرایی زیر مجموعه وزارت بهداشت پرداخته می‌شود. علت اصلی انتخاب دانشگاه‌های علوم پزشکی این است که موضوع سلامت به عنوان یک کالای عمومی در همه کشورها مورد توجه است. بدین منظور پس از تشریح استانداردهای حسابداری مرتبط با بدهی‌ها به تحلیل محتوای قوانین و مقررات پر کاربرد بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی پرداخته می‌شود.

نمونه‌ای از استانداردهای حسابداری بدهی‌ها

سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابداری (این‌توسای)^۴ که تاکنون استانداردهای حسابداری زیادی

2 . Cooray

3 . Ono and Uchida

4 . International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)



تدوین نموده است در خصوص بدهی‌ها نیز استانداردهای زیادی منتشر نموده است که می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

استاندارد ۵۴۱۰: رهنمودی برای برنامه‌ریزی و جهت‌دهی حسابرسی کنترل‌های داخلی بدهی‌های بخش عمومی^۵: که عمدتاً به تعریف بدهی‌ها، مدیریت بدهی‌ها و نحوه گزارشگری بدهی‌ها و در نهایت اجزای ۵ گانه کنترل‌های داخلی در خصوص بدهی‌ها به شرح ذیل تشریح اشاره می‌کند:

محیط کنترلی: مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و رهنمودهایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در پهنای سازمان برای بدهی‌ها فراهم می‌کند.

ارزیابی ریسک: ارزیابی ریسک شامل فرایند پویا و تکراری شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف مرتبط با بدهی‌هاست.

فعالیت‌های کنترلی: اعمالی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به مدیریت نسبت به حصول اطمینان از کاهش ریسک‌ها در دستیابی به اهداف مرتبط با بدهی‌ها کمک می‌کنند.

اطلاعات و ارتباطات: اطلاعات برای واحدها در اجرای مسئولیت‌های کنترلی برای دستیابی به اهداف اهمیت بسزایی دارد. مدیران اطلاعات و کیفیت آنها را از منابع داخلی و خارجی فراهم می‌نمایند و در جهت حمایت از فعالیت‌های دیگر کنترل داخلی سازمان مورد استفاده قرار می‌دهند.

ارتباطات همچنین فرآیندی پیوسته و مکرر شامل فراهم‌سازی، به اشتراک‌گذاری و کسب اطلاعات لازم مرتبط با بدهی‌ها می‌باشند.

پایشگری (فعالیت‌های نظارتی): انجام ارزیابی مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از هر دو، امکان حصول اطمینان از اینکه هر یک از اجزای پنج‌گانه کنترل‌های داخلی مرتبط با بدهی‌ها را فراهم می‌کند.

استاندارد ۵۴۱۱: شاخص‌های بدهی^۶: در این استاندارد به شاخص‌های آسیب‌پذیری^۷، شاخص‌های پایداری^۸، شاخص‌های مالی^۹ اشاره می‌شود. در خصوص شاخص‌های آسیب‌پذیری شاخص‌هایی مطرح‌اند که ریسک شرایط اقتصادی فعلی مرتبط با بدهی‌ها را اندازه‌گیری می‌کنند. شاخص‌های پایداری توانایی دولت برای مواجهه با شرایط خاص را ارزیابی می‌کند و در نهایت شاخص‌های مالی عملکرد بازار بدهی‌ها را نشان می‌دهد.

استاندارد ۵۴۲۱: رهنمود تعریف و افشای بدهی‌های عمومی^{۱۰} که در آن به تشریح موارد مرتبط با تعریف، انواع بدهی‌ها، برنامه‌ریزی، مدیریت و کنترل، اندازه‌گیری و افشای بدهی‌ها پرداخته می‌شود.

5 . ISSAI 5410 – Guidance for Planning and Conducting an Audit of Internal Controls of Public Debt

6 .ISSAI 5411 – Debt Indicators

7 . Vulnerability indicators

8 . Sustainability indicators

9 . Financial indicators

10 . ISSAI 5421 – Guidance on Definition and Disclosure of Public Debt

استاندارد ۵۴۲۲: اجرای دوره‌های مرجع برای انجام حسابرسی عملکرد بدهی‌های دولتی^{۱۱}: در این استاندارد به معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بدهی‌ها و همچنین نحوه انجام حسابرسی عملکرد مرتبط با بدهی‌ها پرداخته شده است.

استاندارد ۵۴۴۰: دستورالعملی برای جهت‌دهی حسابرسی بدهی‌های عمومی: کاربرد آزمون‌های محتوا در حسابرسی‌های مالی^{۱۲}: در این استاندارد به تشریح موارد ذیل پرداخته می‌شود:

عناصر مرتبط با مدیریت بدهی‌های بخش عمومی
کاربرد استانداردهای حسابرسی اینتوسای در خصوص حسابرسی بدهی‌ها
کاربرد آزمون‌های محتوا در حسابرسی بدهی‌ها
آزمون‌های محتوا برای اوراق بهادار (مانند اسناد خزانه در ایران)

نمونه‌ای از قوانین و مقررات مرتبط با بدهی‌ها در ایران

قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور:

یکی از قوانینی که اشاره زیادی به بدهی‌ها دارد همین قانون است که برای نمونه به ماده (۱) اشاره می‌شود:

ماده (۱): دولت موظف است ظرف مدت شش ماه از تصویب قانون جدول بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی را در سه طبقه اشخاص حقوقی، خصوصی و تعاونی به تفکیک اشخاص، نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی به تفکیک موسسه و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری به تفکیک بانک‌ها تهیه و به کمیسیون‌های مربوط اقتصادی و برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی ارائه کند. بندهای (ب) و (پ) ماده (۱): جدول بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی باید هر سه ماه یکبار به روزرسانی شده و به کمیسیون‌های یادشده ارائه شود، همچنین دولت موظف است از سال ۱۳۹۴ به بعد همزمان با ارائه لایحه بودجه، جدول بدهی‌ها و مطالبات قطعی شده و تعهدات دولت به اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی و مؤسسات عمومی غیردولتی و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و تعهدات آنها به دولت را که به تأیید سازمان حسابرسی کشور رسیده است، به مجلس شورای اسلامی ارائه کند.

قوانین بودجه سنواتی:

به دلیل اهمیت بالای بدهی‌ها در بخش عمومی در قانون بودجه سال‌های مختلف عموماً به ساز و کارهای مرتبط با بدهی‌ها اشاره می‌شود. برای مثال در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ کل کشور به ترتیب به نحوه تسویه بدهی‌ها بدین شکل اشاره شده است:

بند (ه) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۶: در سال ۱۳۹۶ دولت مجاز است اسناد خزانه

11 . ISSAI 5422 – An Exercise of Reference Terms to Carry Out Performance Audit of Public Debt

12 . ISSAI 5440 – Guidance for Conducting a Public Debt Audit – The Use of Substantive Tests in Financial Audits



اسلامی با حفظ قدرت خرید را با سررسید تا سه سال به صورت بی نام و یا بانام، صادر کند و به منظور تسویه بدهی مسجل خود بابت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مابه‌التفاوت قیمت تضمینی محصولات کشاورزی با قیمت فروش در بورس به قیمت اسمی تا سقف نود و پنج هزار میلیارد ریال به طلبکاران واگذار کند. اسناد مزبور از پرداخت هرگونه مالیات معاف می‌باشد و به عنوان ابزار مالی موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران محسوب شده و با امضای وزیر امور اقتصادی و دارایی صادر می‌شود. اسناد خزانه اسلامی از قابلیت داد و ستد در بازار ثانویه برخوردار است و سازمان بورس و اوراق بهادار باید ترتیبات انجام معامله ثانویه آنها را در بازار بورس یا فرابورس فراهم کند. خرید و فروش این اوراق توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ممنوع است. بازپرداخت اصل و سود این اوراق در قوانین بودجه‌های سنواتی کل کشور پیش‌بینی می‌شود و خزانه‌داری کل کشور موظف است از محل اعتبارات ردیف‌های فصل مربوطه و جداول (۸) و (۹) این قانون نسبت به تسویه آن اقدام نماید.

و- به دولت اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۹۶ بدهی‌های قطعی خود به اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی را که در چهار چوب مقررات مربوط تا پایان سال ۱۳۹۵ ایجاد شده، با مطالبات قطعی دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) از اشخاص مزبور تا مبلغ پنجاه هزار میلیارد ریال به صورت جمعی - خرجی تسویه کند. به این منظور وزارت امور اقتصادی و دارایی، اسناد تعهدی خاصی را با عنوان «وراق تسویه خزانه» صادر می‌کند و در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی طلبکار و متقابلاً بدهکار قرار می‌دهد. این اسناد صرفاً به منظور تسویه بدهی اشخاص یادشده به دستگاه‌های اجرایی و شرکتها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مطالبات قطعی دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی که در اجرای بند (پ) ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور به شرکت‌های دولتی منتقل شده است با بدهی دولت به شرکت‌های مذکور بابت مواردی چون یارانه قیمت‌های تکلیفی (با تأیید سازمان حسابداری) از طریق صدور اوراق تسویه خزانه قابل تسویه است.

بدهی و طلب دولت به ستاد اجرایی فرمان حضرت امام (ره) و شرکت‌های وابسته به آن ستاد که حداقل سی درصد (۳۰٪) از سهام آنها متعلق به ستاد مذکور و شرکت‌های تابعه باشد، تهاثر گردد. (تا سقف ده هزار میلیارد ریال)

ز- به منظور استمرار جریان پرداخت‌های خزانه‌داری کل کشور، به دولت اجازه داده می‌شود تا مبلغ یکصد هزار میلیارد ریال اسناد خزانه اسلامی منتشر و اسناد مزبور را صرف تخصیص‌های اولویت‌دار ابلاغی از سوی سازمان برنامه و بودجه کشور موضوع این قانون کند و پرداخت این اسناد را قبل از پایان سال، از محل اعتبارات دستگاه مزبور تسویه نماید. این اسناد از مالیات معاف بوده و در بورس اوراق بهادار قابل داد و ستد می‌باشد.

تسویه این اسناد در سررسید، مقدم بر تمامی پرداخت‌های خزانه‌داری کل کشور می‌باشد و تسویه آن قبل از سررسید توسط خزانه مجاز است. انتقال تعهدات مربوط به اسناد منتشره به سال بعد ممنوع است.

بند (و) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۷: دولت از طریق اسناد (اوراق) تسویه خزانه، بدهی‌های قطعی خود به اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی که در چارچوب مقررات مربوط تا پایان سال ۱۳۹۶ ایجاد شده، با مطالبات قطعی دولت از اشخاص مزبور تا مبلغ بیست هزار میلیارد ریال بصورت جمعی - خرجی تسویه کند.

آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور: ماده ۲۵: در صورت تغییر در برنامه‌های اجرایی مؤسسه و یا تغییر در منابع پیش‌بینی شده تهیه و تنظیم اصلاحیه بودجه تفصیلی با در نظر گرفتن ضوابط و مقررات و تصویب هیأت اماناء امکان‌پذیر خواهد بود. بدیهی است در کلیه پرداخت‌ها اولویت با پرداخت‌های پرسنلی و مأموریت‌های اصلی مؤسسه است.

ماده ۴۲: تسجیل: عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات بدهی.

ماده ۵۴: هر نوع بدهی سنوات گذشته براساس قوانین و مصوبات هیأت امانا با درج در بودجه تفصیلی مؤسسه از محل منابع موجود قابل پرداخت خواهد بود. دیون عبارت است از بدهی‌های قابل پرداخت سنوات گذشته که به یکی از طرق زیر بدون اختیار مؤسسه ایجاد شده باشد.

الف: احکام قطعی صادره از طرف مراجع صالحه.

ب: انواع بدهی به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی ناشی از خدمات انجام شده مانند حق الاشتراک برق، آب، هزینه‌های مخابراتی، پست و هزینه‌های مشابه که خارج از اختیار مؤسسه اجرایی ایجاد شده باشد.

ج: سایر بدهی‌هایی که خارج از اختیار مؤسسه ایجاد شده باشد.

د: سایر بدهی‌های پرسنلی و غیر پرسنلی.

قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

ماده ۳۸- سازمان‌های بیمه‌گر خدمات درمانی موظفند شصت درصد (۶۰٪) صورتحساب‌های ارسالی از سوی بیمارستان‌های طرف قرارداد را قبل از رسیدگی ظرف مدت دو هفته به‌عنوان علی‌الحساب و بقیه مطالبات مؤسسات و مراکز بهداشتی و درمانی را تا سه ماه پس از تحویل اسناد مربوط به نماینده رسمی صندوق مربوطه پرداخت نمایند. در صورت عدم اجرای حکم این ماده، سازمان‌های بیمه‌گر موظف به تأمین ضرر و زیان آن معادل نرخ اوراق مشارکت می‌باشند.

دستورالعمل حسابداری تعهدی

بر اساس این دستورالعمل بدهی یکی از مهم‌ترین طبقات حساب‌هاست و تعریف آن بدین صورت است که بدهی تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود.

پیوست (۴) دستورالعمل حسابداری تعهدی به شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی اشاره دارد و هر گونه انحراف از آن باید مورد بررسی قرار گیرد.



با عنایت به اجرایی شدن حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی بموجب تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدهی‌های واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدهی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل پیاده‌سازی مرتبط با پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در خصوص انواع بدهی‌هایی که معمولاً توسط واحدهای گزارشگر شناسایی می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد.

قوانین و مقررات پر کاربرد بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی با توجه به موارد مطروحه در قوانین مالی و استانداردهای حسابداری هدف از رسیدگی به بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی موارد ذیل می‌باشد:

بررسی مباحث مالی از جمله شناخت، اندازه‌گیری و افشای کامل بدهی‌ها در دفاتر و اسناد حسابداری و مالی دانشگاه‌ها به صورت دقیق.

بررسی علل عدم تسویه بدهی‌ها از طریق تجزیه سنی بدهی‌های دستگاه‌ها، ارسال تأییدیه‌ها و سایر روش‌های حسابداری دیگر.

بررسی تأمین اعتبار برای شناسایی بدهیها و عدم وجود تعهد مازاد بر اعتبار.

بررسی رعایت قوانین و مقررات در خصوص فرآیند ایجاد و تسویه بدهیها.

ارائه سالیانه گزارش حسابداری وضعیت بدهی دستگاه‌ها به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل.

کسب اطمینان معقول از وجود کنترل‌های داخلی مؤثر و برقراری روشها و دستورالعمل‌های کنترل داخلی مناسب.

نبود انحراف از قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری بخش عمومی.

از اینرو عمده مواردی که در دانشگاه‌های علوم پزشکی در هنگام آزمون کنترل‌ها و آزمون‌های محتوای حسابداری باید مورد توجه قرار گیرد شامل موارد ذیل می‌باشد:

جدول ۱: خلاصه‌ای از موارد مورد توجه مرتبط با بدهی‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی

ردیف	شرح مختصر
۱	تهیه و ارسال گزارش سالیانه حسابداری وضعیت بدهی‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری
۲	اخذ تأییدیه سازمان حسابداری جهت بدهی‌ها و مطالبات سنوات گذشته
۳	توجه به پرداخت‌های پرسنلی
۴	توجه به اسناد خزانه
۵	رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مرتبط
۶	توجه به سایر موارد شامل تسهیلات بانکی، مطالبات مرتبط با بدهی‌ها و ...
۷	توجه به کنترل‌های داخلی

مطالعه دقیق قوانین مربوطه نشان می‌دهد که مهم‌ترین قوانین و دستورالعمل‌های مرتبط با بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی که باید مورد توجه قرار گیرند به شرح ذیل‌اند:

جدول ۲: مهم‌ترین قوانین و دستورالعمل‌های مورد توجه در دانشگاه‌های علوم پزشکی

قانون و یا دستورالعمل مذکور
قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای سلامت مالی کشور
آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی
قوانین بودجه سنواتی
دستورالعمل حسابداری تعهدی
قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)
ماده (۶) قانون دیوان محاسبات کشور

نتیجه‌گیری

مفهوم بدهی مفهوم وسیعی است و شامل تمامی ابزارهای ایجاد بدهی از قبیل وام، اوراق بدهی همچون اسناد خزانه، سپرده‌ها، بیمه، ضمانت و حتی برخی تعهدات احتمالی و نظایر آن است. حساب بدهی‌های بخش عمومی، یکی از دشوارترین اجزای حساب‌های کلان اقتصادی است و محاسبات آن شامل مباحث پیچیده‌ای مانند مفهوم مقیم و غیرمقیم، قواعد حسابداری و نحوه ثبت حساب‌ها به لحاظ نقدی یا تعهدی، نحوه محاسبه سود، نحوه ارزش‌گذاری، نحوه تبدیل نرخ ارز، سررسیدها، تلفیق حساب‌ها و بسیاری نکات فنی دیگر است. علاوه بر آن، آمار بدهی‌های بخش عمومی را نمی‌توان با قواعد حسابداری عادی تهیه کرد و لازم است حتماً بر اساس استانداردهای



معتبر بین‌المللی تهیه شود. ضمن اینکه، تهیه این آمارها، به مجموعه‌ای وسیع از اطلاعات و داده‌ها نیاز دارد. بنابراین تهیه آمار بدهی‌های بخش عمومی، فرآیند بسیار پیچیده‌ای است. به‌منظور مدیریت بهتر دارایی‌ها و بدهی‌های دولت اجرای کامل و دقیق حسابداری تعهدی و تهیه صورت‌های مالی توسط تمام دستگاه‌های اجرایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها و دارایی‌ها و بدهی‌ها در زمان وقوع و همچنین حسابرسی صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی بر اساس سیستم حسابداری تعهدی و ایجاد و راه‌اندازی سامانه کنترل تعهدات دولت در سازمان برنامه و بودجه کشور به‌منظور مدیریت برنامه‌ریزی اثربخش برای کنترل تعهدات و ایجاد اطمینان نسبت به این موضوع که تعهدات زمانی ایجاد شود که منابع قابل تخصیص توسط سازمان برنامه و بودجه به آن موضوع اختصاص یابد پیشنهاد می‌شود.

هدف از این پژوهش مطالعه قوانین و استانداردهای حسابرسی مرتبط با بدهی‌ها و سپس بررسی قوانین پر کاربرد مرتبط با بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور بود. نتیجه مطالعات پژوهش نشان داد پرکاربردترین قوانین بدهی‌ها در دانشگاه‌های علوم پزشکی مرتبط با آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی، قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای سلامت مالی کشور، قوانین بودجه سنواتی، قانون الحاق (۲)، دستورالعمل حسابداری تعهدی و قانون دیوان محاسبات کشوراند.

لذا در مرحله اول برای کاهش تخلفات مالی مرتبط با این قوانین توصیه می‌شود که مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی به این قوانین توجه بیشتری نمایند و برای اعمال بهتر قوانین مذکور حتماً در این زمینه با نهادهای نظارتی در ارتباط باشند. در این خصوص باید مدیران مالی موارد زیر را برای کاهش تخلفات مالی مرتبط با بدهی‌ها در نظر بگیرند:

تهیه و ارسال گزارش سالیانه حسابرسی وضعیت بدهی‌های دانشگاه به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی معاونت نظارت مالی و خزانه داری

اخذ تأییدیه سازمان حسابرسی جهت بدهی‌ها و مطالبات سنوات گذشته

توجه به رعایت قوانین مرتبط با پرداخت‌های پرسنلی و نظارت مستمر بر آنها

رعایت کلیه قوانین مرتبط با اوراق بهاداری همچون اسناد خزانه

رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مرتبط

نظارت مستمر بر تسهیلات بانکی، مطالبات مرتبط با بدهی‌ها و ...

ایجاد نظامنامه کنترل‌های داخلی و نظارت بر رعایت آن

به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که موضوع بدهی‌ها را در سایر دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند.

فهرست منابع

- ۱- آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه ها و دانشکده های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی، (۱۳۹۲)، تصویب هیأت امنای دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران.
- ۲- حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۵)، حاکمیت شرکتی در ایران، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۲، صص ۳۲ - ۳۹.
- ۳- قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، (۱۳۹۳)، مصوب مجلس شورای اسلامی.
- ۴- قانون بودجه کل کشور، (۱۳۹۶)، تهران: انتشارات سازمان برنامه و بودجه کل کشور.
- ۵- قانون بودجه کل کشور، (۱۳۹۷)، تهران: انتشارات سازمان برنامه و بودجه کل کشور.
- ۶- قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای سلامت مالی کشور، (۱۳۹۴)، مصوب مجلس شورای اسلامی.
- ۷- کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، (۱۳۹۷)، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۸- نظام حسابداری بخش عمومی، (۱۳۹۸)، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- 9-Cooray, A., Dzhumashev, R., Schneider, F., (2017), How Does Corruption Affect Public Debt? An Empirical Analysis, World Development Journal, Vol. 90, pp. 115-127.
- 10-ISSAI 5410, (2019), Guidance for Planning and Conducting an Audit of Internal Controls of Public Debt, The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org
- 11-ISSAI 5411, (2019), Debt Indicators, The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org
- 12-ISSAI 5421, (2019), Guidance on Definition and Disclosure of Public Debt, The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org
- 13-ISSAI 5422, (2019), An Exercise of Reference Terms to Carry Out Performance Audit of Public Debt, The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org
- 14-ISSAI 5440, (2019), Guidance for Conducting a Public Debt Audit – The Use of Substantive Tests in Financial Audits, The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org.
- 15-Ono, T., Uchida, Y., (2018), Human capital, public debt, and economic growth: A political economy analysis, Journal of Macroeconomics, Vol. 57, pp. 1-14.