

گزارشگری مالی در بخش عمومی بررسی تطبیقی

تهیه کننده:

دکتر بتول زارعی

۱۳۹۲

(عضو گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی)

گزارشگری مالی در بخش عمومی

فهرست مندرجات

شماره بند

بخش اول: مبانی نظری گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

- مقدمه
- استانداردهای گزارشگری در بخش عمومی
- چارچوبهای نظری
- ضرورت تمایز میان حسابداری بخش عمومی و خصوصی
- مبنای نقدی حسابداری
- رویکرد کمرال سستی
- رویکرد تعهدی ساده
- حسابداری تعهدی کامل
- گزارشگری مالی
- مدل‌های حسابداری
- استانداردهای حسابداری
- اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی
- نظام آمارهای مالی دولت (GFS)
- شکل و محتوای گزارشهای مالی در بخش عمومی
- چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دولت
- تلفیق (مرزها، کل دولت، حسابهای مستقل)
- دارایی‌های تاریخی زیربنایی
- درآمدهای غیرمبادله‌ای

بخش دوم: گزارشگری مالی در مبنای تعهدی کامل بر طبق استانداردهای بین

المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)

- مقدمه
- صورت‌های مالی با مقاصد عمومی
- صورت عملکرد مالی

- صورت فرم صنعت مالی
- صورت جریانات نقدی
- تغییرات خالص ارزش
- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

بخش سوم : حسابداری دولتی ایران

- مقدمه
- ساختار اقتصادی کشور ایران
- حسابداری دولتی ایران
- واحد گزارشگر
- حسابداری و گزارشگری در دولت
- عناصر صورت‌های مالی
- نظارت و کنترل
- اموال و دارایی‌های سرمایه ای
- اصول و موازین حسابداری دولتی ایران

بخش چهارم: گزارشگری مالی نوین طبق پیش‌نویس استاندارد شماره ۱

بخش عمومی ایران

- مقدمه
- پیش نویس چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی
- صورت‌های مالی با مقاصد عمومی
- صورت تغییرات در وضعیت مالی
- صورت وضعیت مالی
- صورت جریانات نقدی
- گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
- عدم الزام به گزارشگری حسابداری مستقل
- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
- پیوست ۱: صورت‌های مالی نمونه

گزارشگری مالی در بخش عمومی

بخش اول: مبانی نظری گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

مقدمه

اگرچه استانداردهای اخیر گزارشگری مالی در بخش عمومی و دولتی عمدتاً شبیه بخش انتفاعی است، اما تفاوت‌هایی نیز به خصوص در گزارشگری اطلاعات بودجه‌ای و صورت‌های مالی تلفیقی میان آنها وجود دارد، که منجر به طرح رویکردهای خاص در استانداردهای گزارشگری و تدوین چارچوبهای مفهومی حسابداری بخش عمومی شده است.

استانداردگذاری در بخش عمومی

بر خلاف بخش انتفاعی که در بیشتر کشورها استانداردهای گزارشگری در حسابداری به حرفه واگذار شده است، در بخش عمومی بیشتر دولت‌ها از جمله بریتانیا و آمریکا حق وضع رویه‌های حسابداری را برای خود حفظ کرده‌اند. برخی کشورها مانند بریتانیا از یک نهاد مشورتی کمک گرفته و برخی مانند آمریکا تدوین استانداردهای دولت مرکزی را کلاً به یک نهاد مشورتی (FASAB) واگذار کرده است.

از اواخر قرن بیستم یک گرایش همگانی به سمت پذیرش حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش انتفاعی در بخش عمومی و دولتی مشاهده شده است. به طور مثال در بریتانیا رویه‌های حسابداری دولتی کاملاً بر استانداردهای حسابداری بازرگانی بین‌المللی (IASB) که توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی که نهادی مستقل و خصوصی است، تهیه می‌شود، مطابقت دارد. البته در موارد محدودی، به تشخیص دولت تغییراتی در آنها داده می‌شود، چرا که این استانداردها در اصل برای بخش انتفاعی تدوین شده‌اند و در برخی موارد مناسب بخش دولتی نبوده و نیاز به تعدیلاتی دارند. بریتانیا از سال ۲۰۰۰ حسابداری تعهدی را در سطح ملی پذیرفته است. در ابتدا از استانداردهای حسابداری بازرگانی ملی خود استفاده نمود ولی پس از الزام اتحادیه اروپا در سال ۲۰۰۵ در خصوص لزوم تبعیت شرکت‌های ثبت شده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، دولت مرکزی بریتانیا نیز از استانداردهای حسابداری بازرگانی بین‌المللی تبعیت نموده است. اما بر خلاف بریتانیا برخی دولت‌ها نیز از جمله آمریکا در عین پذیرش حسابداری تعهدی، با لحاظ کردن تمایزهای موجود میان بخش دولتی و خصوصی، استانداردهای جداگانه‌ای برای بخش دولتی خود وضع نموده‌اند.

در کل حرفه حسابداری به طور تاریخی تأثیر قابل توجهی در وضع استانداردهای حسابداری داشته است، از جمله می‌توان به استانداردهای FASB و ASB و IASB اشاره نمود. این تأثیر را می‌توان در استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز مشاهده نمود که تا حدود زیادی مشابه استانداردهای این نهاد برای بخش انتفاعی است. البته استانداردهای جداگانه‌ای برای موضوعات خاص دولت از جمله تلفیق و درآمدهای غیرمبادله‌ای ارائه شده‌اند. این استانداردهای بین‌المللی در کشورهای زیادی به کار گرفته شده‌اند. تنها نهاد استانداردگذاری که به طور مستقل برای بخش دولتی تشکیل شده است هیئت تدوین استانداردهای دولتی در آمریکا (GASB) است که در سال ۱۹۸۴ تأسیس شد. استانداردهای این نهاد کاملاً مبتنی بر حسابداری بازرگانی نیستند، اگر چه در اکثر موارد بسیار شبیه به آن می‌باشند.

چارچوب نظری

تقریباً تمامی نهادهای استانداردگذار، در کنار مجموعه استانداردهای خود، چارچوبهای نظری مرتبطی را نیز تدوین نموده‌اند. این چارچوبهای نظری تلاش می‌کنند با ارائه یکسری اصول و مفاهیم اساسی چگونگی استخراج استانداردها را توجیه و کاربرد آنها را بهبود بخشند.

در این چارچوبهای نظری بیان شده است که هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعاتی است که برای استفاده‌کنندگان این اطلاعات در خارج از واحد گزارشگر سودمند و قابل اتکاء باشد. لذا آنها مجموعه‌ای از استفاده‌کنندگان فرضی با نیازهای احتمالی را در نظر گرفته و عناصر خاصی را برای صورت‌های مالی معرفی می‌کنند. اما مشکل اصلی این استنتاج این است که هر استفاده‌کننده‌ای، نیازهای خاصی دارد و عملاً راهی برای تأمین تمام این نیازها وجود ندارد. در اکثر چارچوبهای نظری بخش انتفاعی فرض شده است که اگر نیاز سرمایه‌گذاران تأمین شود پس تمام استفاده‌کنندگان دیگر نیز منتفع خواهند شد (هر چند این فرض در عمل مشکلات زیادی را ایجاد نموده است). از طرفی به منظور رعایت صرفه اقتصادی در تهیه صورت‌های مالی صرفاً موارد مهم در این صورت‌های ارائه شده و به جزئیات پرداخته نشده است.

چارچوبها نسبت به استانداردها کلی تر می‌باشند و آنچه را که باید باشد مطرح می‌کنند، ولی استانداردها به آنچه که هست می‌پردازند و سعی دارند تا با رویه‌های عملی انطباق بیشتری داشته باشند. این تضاد مشکلاتی را ایجاد نموده است، به طور مثال سودمندی اطلاعات جهت

تصمیم‌گیری به نفع پذیرش ارزشهای جاری است، در حالی که رویه‌های عملی و استانداردهای حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی است. استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های خود به ارزشهای روز دارایی‌ها نیاز دارند، به همین علت در چارچوبهای نظری ارزشهای جاری اولویت دارند. در حالی که استانداردهای حسابداری بر ارزشهای تاریخی تأکید داشته و صورت‌های مالی اغلب ارزشهای هنگام خرید را گزارش می‌کنند. با تمام این تفاسیل چارچوبهای نظری در بخش انتفاعی طی تاریخ ۵۰ ساله خود بسیار سودمند بوده‌اند به طوری که استانداردها گذاران بخش عمومی نیز پروژه‌های مشابهی را شروع نموده‌اند. مهمترین آنها در آمریکا بوده است که گرچه در مواردی از نمونه‌های بازرگانی الگو گرفته است ولی تفاوت‌های اساسی نیز در آن مشاهده می‌شود از جمله آن که بر نیازهای خاص سرمایه‌گذاران تمرکز نداشته و بر بودجه‌ریزی که یکی از نیازهای مدیریت است، تأکید زیادی نموده است.

در کشورهای متعددی از جمله بریتانیا پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی همراه با تدوین یک چارچوب نظری خاص برای بخش عمومی نبوده است، اگر چه با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی می‌توان این چنین برداشت نمود که چارچوب نظری آن نیز مورد پذیرش بریتانیا قرار گرفته است. در هر حال مهمترین سؤال در تدوین چارچوب نظری حسابداری دولتی برای نظریه‌پردازان و استانداردها گذاران، متفاوت بودن یا نبودن آن با چارچوب نظری بخش انتفاعی و چگونگی برخورد با این تفاوت است. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی (IPSASB) تفاوت کمی را بین این دو بخش و چارچوبهای نظری آنها قائل است ولی برخی کشورها معتقد هستند که این تفاوت‌ها آنقدر قابل توجه می‌باشند که باید داری چارچوب نظری متفاوتی باشند.

ضرورت تمایز میان حسابداری بخش عمومی و خصوصی

گرچه بیشتر کشورها در سالهای اخیر حسابداری بازرگانی را در بخش عمومی خود بکار گرفته‌اند ولی تعداد بسیار کمی از آنها (مانند نیوزلند و استرالیا) این انتقال را به طور کامل انجام داده‌اند. بیشتر آنها حسابداری خاصی را در بخش عمومی مورد استفاده قرار داده‌اند که کم و بیش با حسابداری بازرگانی متفاوت است. در بخش خصوصی استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات، مالکین و سرمایه‌گذاران هستند. اگر چه در بخش عمومی نیز مشاهده می‌شود که دولت‌ها

از طریق استقراض و با انتشار اوراق مشارکت وجوه مورد نیاز خود را تأمین می کنند ، ولی منابع عمده توسط مالیات دهندگان تأمین می شود که نقشی کاملاً منحصر به فردی در تأمین مالی بخش عمومی دارند. مالیات دریافتی از آنها نه تنها هزینه های عملیات جاری دولت را تأمین می کند، بلکه در پرداخت بدهی های دولت نیز مورد استفاده قرار می گیرد. در واقع مؤدیان مالیاتی هم مشتری و هم سرمایه گذار محسوب می شوند. آنها صاحب بخشی از سرمایه و خالص دارایی های واحد گزارشگر در محل زندگی خود (شهر، ایالت یا دولت مرکزی) هستند، اگر چه این سرمایه قابل معامله نمی باشد. آنها در حقیقت در وضعیت و عملکرد مالی واحدهای بخش عمومی منطقه خود ذینفع هستند. مدیران ارشد و رهبران سیاسی مباشر آنها محسوب میشوند و در قبال این مباشرت مسئولیت داشته و باید پاسخگو باشند. بنابراین باید گزارشهایی به منظور تأمین اهداف دو گانه زیر تهیه نمایند:

الف. شفاف نمودن چگونگی تأمین، تخصیص و مصرف منابع مالی در واحد گزارشگر.

ب. کمک به استفاده کنندگان اطلاعات در ارزیابی وضعیت مالی جاری و آتی واحد گزارشگر. حال این سؤال مطرح می شود که آیا لازم است استانداردهای بخش عمومی و بازرگانی متفاوت باشد و یا برای فعالیت هایی که در بخش عمومی و بازرگانی مشابه هستند استانداردهای جداگانه ای تدوین نمود؟ سه نقطه تمایز بخش عمومی و خصوصی عبارتست از:

۱. نگهداری دارایی ها برای خدمات بالقوه نه جریان نقدی آتی.

در بخش خصوصی در صورتی که دارایی ها مولد جریان نقدی باشند نگهداری می شوند ولی در بخش عمومی دارایی های زیادی مانند جاده ها و مدارس صرفاً به منظور ارائه خدمات به عموم نگهداری می شوند.

۲. معاملات غیرمبادله ای:

در بخش خصوصی اکثر معاملات مبادله ای است و کالا و خدمات در قبال دریافت وجه نقد یا دارایی های دیگری واگذار می شوند، ولی در بخش عمومی بسیاری از معاملات مبادله ای نیستند. به طور مثال شما حتی اگر بچه ای نداشته باشید که به مدرسه برود یا حتی سیاست های دولت را قبول نداشته باشید باز هم بایستی مالیات بپردازید.

۳. کنترل دموکراتیک

در بخش خصوصی دارایی‌ها و بدهی‌ها بر مبنای مالکیت کنترل می‌شوند، ولی در بخش عمومی کنترل دموکراتیک جایگزین مفهوم مالکیت شده است.

در هر حال با وجود این تفاوت‌ها، نمی‌توان گفت تمام استانداردهای بخش عمومی و بازرگانی بایستی با هم متفاوت باشند. نواحی مشترکی مانند معاملات مبادله‌ای در هر دو بخش عمومی و خصوصی وجود دارند و هیچ دلیلی وجود ندارد که رویه متفاوتی نسبت به بخش خصوصی برای این معاملات به کار گرفته شود. در هر حال یک رویه آن است که استانداردهای جداگانه‌ای برای بخش عمومی تدوین نمود و رویه دیگر آنست که استانداردهای بخش خصوصی با لحاظ نمودن تفاوت‌ها و اصلاحات لازم در بخش عمومی نیز بکار گرفته شود. اگر چه استراتژی اول به مراتب آسانتر است ولی نهایتاً نتیجه هر دو یکسان خواهد بود.

با بررسی تطبیقی چارچوبهای نظری تدوین شده در بخش عمومی و بازرگانی موارد اختلاف زیر را می‌توان میان آنها مشاهده نمود:

۱. گروه ذینفعان. به طور سنتی در بخش انتفاعی برخلاف بخش غیرانتفاعی، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تحلیل‌گران مالی تأثیر قابل توجهی بر چگونگی تهیه گزارشهای مالی داشته‌اند. به همین علت از زمان پیدایش نهادهای استاندارددگذار در اواسط قرن بیستم که در ابتدا بر شرکت‌های انتفاعی تمرکز داشته‌اند، استاندارددگذاران و حتی مدیران واحدهای انتفاعی در مورد مبانی تهیه گزارشهای مالی توسط گروه ذینفعان فوق تحت فشار بوده‌اند. ولی در بخش عمومی که تأمین‌کننده اصلی منابع شهروندان می‌باشند طبیعی است که آنها و نمایندگان انتخابی آنها اصلی‌ترین گروه ذینفع محسوب شده و سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تحلیل‌گران مالی در اولویت‌های بعدی قرار بگیرند.

۲. محرمانه بودن اطلاعات. در بخش خصوصی امنیت اقتصادی یک محدودیت فراگیر است که منجر به عدم انتشار اطلاعات محرمانه می‌گردد، ولی در بخش عمومی امنیت ملی مطرح است که خیلی گسترده‌تر از امنیت اقتصادی است. اگر چه شفافیت اطلاعات با امنیت ملی در تضاد است، ولی ضرورت آن در دولت‌ها غیر قابل انکار است و گزارشگری مالی باید بتواند میان شفافیت و محرمانه‌بودن اطلاعات تعادل برقرار کند. به همین علت پاسخگویی در

بخش عمومی بر مبنای چارچوب ایجیری توسعه یافته و نسبت به سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری در اولویت قرار گرفته است.

۳. بودجه‌ریزی. به طور معمول نهادهای استانداردگذار به شکل و محتوای بودجه سالانه نمی‌پردازند چرا که اساساً دولت‌ها بودجه را به عنوان یک موضوع حسابداری نمی‌دانند. طبق استانداردهای حسابداری بخش انتفاعی، بایستی گزارشهای مالی با مقاصد عمومی شامل ورودی‌ها و خروجی‌های قابل اندازه‌گیری و نتایج در یک سند واحد برای کل سازمان گزارش شوند، ولی به علت محرمانه بودن اطلاعات، ارائه گزارشهای بودجه‌ای در بخش انتفاعی ضروری نیست. در حالی که در بخش عمومی و دولتی، عدم انتشار گزارشهای بودجه‌ای مربوط بودن کل گزارشات را به میزان زیادی کاهش می‌دهد. لذا انتشار گزارشهای بودجه‌ای بخش اصلی گزارشگری مالی در بخش دولتی بوده و خواهد بود ولی از آنجا که شکل و محتوای بودجه در شرح وظایف استانداردگذاران نبوده است، دستورالعمل یکسانی برای تهیه و انتشار آنها وجود ندارد و هر دولت قواعد، مبنای حسابداری و طبقه‌بندی خاصی را در بودجه‌ریزی خود پذیرفته است که به طور سنتی حسابداری دولتی نیز باید تابع این قواعد و طبقه‌بندی باشد.

۴. سودمندی اطلاعات. در بخش انتفاعی سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارج از سازمان یک معیار فراگیر به منظور انتخاب اطلاعات مورد گزارش بوده است. لیکن در بخش دولتی و عمومی مستندات کمی از چگونگی استفاده از گزارشهای مالی در بیرون از دولت و اینکه اساساً چه کسانی از این اطلاعات استفاده می‌کنند وجود دارد. اغلب در بخش عمومی از اصطلاح مباشرت استفاده می‌شود، که ریشه آن کلمه مباشر است. مباشر شخصی است که مسئولیت پاسخگویی مستقیم در قبال وجوه نقد و سایر منابع متعلق به مالک را دارد. چرا که مالک به مباشر اعتماد کرده و اختیار اموال خود را به او سپرده است. مباشرت ممکن است شامل مسئولیت‌های گسترده‌تری از جمله نمایندگی از طرف مالک در جمع‌آوری منابع و مصرف آنها باشد. لذا بایستی نسبت به اثربخشی عملکرد خود در جمع‌آوری منابع و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مصرف این منابع پاسخگو و صادق باشد. این صداقت از طریق صحت و جامعیت حسابهای مباشر احراز می‌گردد و طی قرن‌ها از طریق صورت‌های مالی منتشر شده ظهور پیدا کرده است که تحت عنوان حسابداری

بدهکار و بستانکار شناخته شده است. در عمل مباشر می‌تواند به روشهای زیادی درستی مباشرت خود را اثبات کند. یک روش ساده این است که مباشر بیان کند که گزارش‌های حسابداری صحیح و جامع بوده و مطابق با اصول و قوانین می‌باشد و حسابرس نیز آن را تأیید کند. ولی راهکار جامع‌تر برقراری امکان دسترسی به منشاء تمام معاملات ثبت شده می‌باشد تا از صحت و کامل بودن آنها اطمینان حاصل شود.

۵. گزارشهای مالی در دولت. از اصلی‌ترین و سودمندترین گزارشهای مالی در دولت‌ها، گزارشهای مرتبط با چگونگی رعایت بودجه است که حسابداری بودجه‌ای نامیده می‌شود. در این نوع حسابداری، گزارشگری تابع مبنا و طبقه‌بندی‌های مورد استفاده در بودجه است و علت آن این است که امکان مقایسه رخدادهای واقعی با آنچه که در بودجه پیش‌بینی و تصویب شده است فراهم گردد. به طور مثال اگر در بودجه شاخص‌های عملیاتی پیش‌بینی شده باشد، در گزارش بودجه‌ای بایستی شاخص‌های واقعی عملیاتی گزارش و با پیش‌بینی‌ها مورد مقایسه قرار گیرند. به همین علت حسابداری بودجه‌ای را معمولاً صورت عملکرد و یا صورت عملیات^۱ نامیده‌اند و در برخی کشورها به خصوص آنهایی که دارای بودجه‌ریزی نقدی هستند، تنها گزارش مالی تهیه شده توسط دولت همین صورت‌های عملکرد (مقایسه اقلام واقعی و بودجه‌ای) می‌باشند. البته حاصل این نوع از حسابداری فقط یک ترازنامه مختصر است که صرفاً محدود به دارایی‌ها و بدهی‌های پولی است.

مبنای نقدی حسابداری

اکثر دولت‌ها به طور سنتی از حسابداری نقدی استفاده نموده‌اند. در این مبنا تمام ورودی‌ها و خروجی‌های نقدی واحد گزارش می‌شود، ولی معمولاً با یک دفترداری کاملاً دو طرفه همراه نبوده و ترازنامه و صورت وضعیت کاملی نیز ارائه نمی‌شود. در این گزارشهای نقدی فهرستی از وجوه نقد و حسابهای بانکی دیده می‌شود که می‌توان آن را "صورت نقد یا شبه نقد"^۲ نامید. این نوع حساب و کتاب خیلی شبیه روشی است که مردم عادی درباره حسابهای شخصی خود عمل می‌کنند. آنها مخارج اصلی و جاری را از درآمدهای وصولی خود کسر و اگر چیزی باقی‌ماند برای مخارج مهمتری مانند خرید خانه یا ماشین به دوره‌های بعدی منتقل می‌کنند. این رویکرد

1. Operating statement
2. Statement of cash or cash equivalents

خیلی ساده است و توسط هر شخصی بدون دانش حسابداری قابل فهم است. ولی با بزرگ شدن سازمانها و تنوع مخارج، این سادگی تبدیل به یک محدودیت قابل توجه می‌گردد. مسأله مهم این است که همین مبنای نقدی نیز تا این اواخر (که یک استاندارد نقدی توسط IPSASB منتشر شده است) فاقد هرگونه استاندارد بوده است. استاندارد نقدی آیفک، صورت‌های مالی منتشره در حسابداری نقدی را توصیف و دو سطح را برای این صورت‌ها پیشنهاد می‌کند که سطح بالاتر به عنوان مرحله آمادگی برای پذیرش حسابداری تعهدی معرفی شده است. طبق این استاندارد صورت‌های مالی در مبنای نقدی شامل دو بخش زیر است:

- صورت دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی؛ و
 - رویه‌های حسابداری و یادداشت‌های توضیحی.
- حقیقت این است که دولت‌های محلی بیش از دولت‌های ملی به سمت حسابداری تعهدی گرایش پیدا کرده‌اند و تعداد زیادی از دولت‌های ملی همچنان طبق مبنای نقدی حسابداری عمل می‌کنند.

رویکرد کمرال سنتی

برخی کشورها به خصوص در گروه اروپای کانتیننتال، از یک حسابداری سنتی موسوم به کمرال استفاده می‌کنند. کمرالیسم مفهوم خیلی روشنی ندارد، و می‌توان آن را یک توصیف عمومی از سیستم‌های حسابداری دولتی سنتی دانست که در هر کشوری به شیوه‌ای نسبتاً متفاوت مورد استفاده بوده است. کمرالیسم ضمن استفاده از سادگی مبنای نقدی و ترازنامه‌ای که صرفاً شامل وجوه نقد و بانک است، مبادلات و بخش‌های سازمان را در قالب حسابهای مستقل طبقه‌بندی می‌کند، با این هدف که هر وجهی حتماً در جهت اهداف مورد نظر به مصرف برسد. درست مانند افراد عادی که بخشی از حقوق خود را برای اهداف خاص (به طور مثال مالیات) کنار می‌گذارند تا مطمئن شوند که صرف امور دیگر نمی‌شود. برای این کار معمولاً یک حساب بانکی جداگانه توسط شخص افتتاح نمی‌شود تا مثلاً وجوه مربوط به پرداخت مالیات را در آن نگهدارد، بلکه مانند یک خزانه کمرال عمل نموده و خود وجوه تخصیص یافته را مدیریت می‌کند. بنابراین در حسابداری وجوه مستقل نیز ضرورتاً حسابهای بانکی جداگانه افتتاح نمی‌شود (البته در برخی کشورها مانند ایران معمولاً هر حساب مستقل حساب بانکی جداگانه‌ای نیز

دارد)، بلکه حسابهای جداگانه‌ای در دفاتر وجود دارند که مانند بانک عمل می‌کنند. در کم‌الیسم، حسابداری و بودجه‌ریزی تقریباً بر هم منطبق هستند و حسابداری صرفاً چگونگی مصرف وجوه طبق بودجه را گزارش می‌کند. کم‌الیسم همچنین ارتباطات نزدیکی بین ساختار سازمانی، حسابهای مستقل و حسابداری برقرار می‌کند که اگر چه در تعریف مسئولیت‌ها بسیار سودمند است ولی نهایتاً محدودیت‌های زیادی را برای حسابداری و سازمان‌بندی ایجاد می‌کند.

رویکردهای تعهدی ساده شده:

برخی کشورها سیستم نقدی خود را حفظ نموده ولی آن را به منظور کسب برخی از منافع حسابداری تعهدی ارتقاء داده‌اند. به طور مثال در سرفصل حسابهای نقدی خود حسابهای دریافتی و پرداختی را نیز جهت کنترل مطالبات و تعهدات خود تعریف نموده‌اند و یا بین مخارج جاری و سرمایه‌ای خود تمایز قائل شده‌اند. بدین ترتیب صورت وضعیت کاملتری ارائه می‌نمایند، اگر چه باز هم قادر به افشای کامل وضعیت مالی نمی‌باشند. این رویکردهای تعهدی ساده را گاهاً رویکردهای مختلط^۳ یا تعهدی ساده شده^۴ می‌نامند. مانند تعهدی تعدیل شده که در ارزیابی وضعیت مالی نسبت به رویکردهای خالص نقدی ارجحیت داشته و مرحله مقدماتی در پذیرش حسابداری تعهدی کامل محسوب می‌شوند. به همین منظور فدراسیون بین‌المللی حسابداران یک استاندارد نقدی برای کشورهای در حال توسعه با ظرفیت‌های محدود معرفی نموده است تا به عنوان یک مرحله مقدماتی قبل از پذیرش حسابداری تعهدی مورد استفاده قرار گیرد.

حسابداری تعهدی

مبنای نقدی حسابداری دارای معایب متعددی است از جمله آن که قادر به تمایز میان مخارج هزینه‌ای و سرمایه‌ای نبوده و دارایی‌ها و بدهی‌ها را به طور کامل گزارش نمی‌کند. در این مبنا درآمدها و هزینه‌هایی گزارش می‌شود که ممکن است مربوط به دوره جاری نبوده و جهت تصمیم‌گیری نامربوط باشند. به علاوه در سازمانهای بزرگ تعدد حسابهای مستقل یک مشکل جدی است و تاکید بر ارتباط میان حسابداری و بودجه‌ریزی در اکثر موارد منجر به گزارش‌های ناقص می‌گردد. و اینها همه در شرایطی است که سیستم حسابداری تعهدی قادر به رفع تمام این

3. Mixed approaches

4. Simplified accrual

نواقص است و می‌تواند به عنوان یک راهکار جهت ارتقای حسابداری بخش عمومی معرفی گردد، البته کاربرد آن در بخش عمومی نیازمند بررسی دقیق شرایط و ویژگی‌های این بخش است.

حسابداری تعهدی نیز مفهوم خیلی روشنی نیست و خود در گرو تعاریف دیگری است. طبق تعریف IPSASB، در حسابداری تعهدی مبادلات و سایر رخدادها هنگام وقوع شناسایی می‌شوند و در صورت‌های مالی دوره‌هایی که به آنها مربوط هستند گزارش می‌شوند. عناصر شناسایی شده در حسابداری تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، خالص دارایی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها می‌باشند. ظاهراً زمان‌بندی شناخت (زمان وقوع به جای زمان تبادل وجه نقد) یک ویژگی مهم حسابداری تعهدی است ولی تنها ویژگی نیست، بلکه مواردی مانند چگونگی استهلاک و یا محاسبه هزینه‌های بهره و غیره نیز در حسابداری تعهدی مطرح می‌شود.

از مزایای کاربرد حسابداری تعهدی در بخش عمومی ارائه اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری است. چرا که تصویر واقعی‌تری از تمام جریان‌های اقتصادی ارائه می‌کند و ارزیابی صحیح‌تری از وضعیت مالی را ممکن می‌سازد. همچنین مقایسه عملکرد دوره‌های متفاوت توسط ارائه‌کنندگان متفاوت خدمات (که در خصوصی‌سازی و بودجه‌ریزی عملکرد بسیار مهم می‌باشند) را ارتقاء می‌دهد. نهایتاً به واسطه حسابداری تعهدی اثربخشی مدیریت مالی و سیاست‌گذاری بخش عمومی افزایش یافته و ارزیابی آنها امکان‌پذیر می‌گردد. گزارش‌های حاصله از حسابداری تعهدی نشان می‌دهد که آیا مالیات و سایر درآمدها جهت پوشش هزینه‌ها کافی بوده‌اند یا موجب استقراض و انتقال تعهدات به دوره‌ها و حتی نسل‌های بعدی شده‌اند. در حسابداری تعهدی مخارج سرمایه‌ای از هزینه‌ای متمایز و مطالبات و تعهدات (در صورت وجود احتمال کافی و قابلیت برآورد قابل اتکا وجوه دریافتی) شناسایی می‌شوند.

حسابداری تعهدی تابع یک سری اصول راهنما است که محوری‌ترین آنها کامل بودن و صادقانه بودن صورت‌های مالی است که این موارد مستقیماً به زمان‌بندی مناسب اشاره دارد. به این معنا که تمام معاملات و رویدادهای یک دوره مالی باید به روشی صادقانه از جمله با رعایت رحجان محتوا بر شکل ارائه شوند. این تمرکز بر صورت‌های مالی به جای دفترداری نشانه یک تغییر پارادایم در حسابداری بخش عمومی و تأکید بر خروجی حسابداری به جای روش حسابداری و حسابداران محسوب می‌شود. و این حاصل رویکرد عملکرد محور حسابداری

تعهدی است. از اصول دیگر حاکم بر حسابداری تعهدی ویژگی‌های کیفی، از جمله قابل فهم بودن، مربوط بودن و قابل اتکا بودن گزارشهای مالی است. این ویژگی‌ها در واقع محدودیت‌هایی در مقابل ارائه جزئیات زیاد و غیرقابل فهم برقرار می‌کنند.

ویژگی‌های اصلی حسابداری تعهدی

یکی از کارکرد های مهم حسابداری تعهدی این است که تمرکز را از خرج (مثل آنچه که گزارشهای نقدی انجام میدهد) به صورت وضعیت مالی منتقل کرده است. به طوری که دارایی‌ها، بدهی‌ها و تفاضل آن دو اهمیت زیادی یافته‌اند. اگر چه صورت عملکرد مالی نیز در این مبنا تهیه و گزارش می‌شود که بر هزینه (به جای خرج) و درآمد تمرکز دارد، ولی کارکرد اصلی حسابداری تعهدی معرفی صورت وضعیت مالی است. به طوری که دارایی‌ها و بدهی‌ها که قبلاً در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شدند در مبنای تعهدی به طور کامل افشا شده و مدیران را وادار می‌سازد که از آنها مراقبت و در جهت موازنه آنها تلاش کنند. در واقع مدیریت مالی بخش عمومی از مدیریت سنتی که فقط محدود به تخصیص مجدد منابع یا کنترل کسری و مازاد بوده است به مدیریت بهینه منابع ارتقاء یافته است. در گذشته منابع سازمانهای بخش عمومی خیلی کمتر از ارزششان ارزیابی میشد و مورد اهمال و تخریب و یا در خصوصی‌سازی‌ها با ارزش پایین، واگذار می‌گردید. حسابداری تعهدی با ارزش‌گذاری صحیح دارایی‌ها و ثبت و ضبط آنها منجر به مدیریت بهتر دارایی‌ها گردیده است. همچنین ارتباط میان دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلندمدت یا خالص دارایی‌ها و سهم آن از کل دارایی‌ها به عنوان یک شاخص معتبر از ثبات مالی مورد توجه جدی دولت‌ها قرار گرفته است.

کارکرد مهم دیگر حسابداری تعهدی ارتقای دانش حرفه‌ای است. حسابداری نقدی نیاز خاصی به دانش حسابداران حرفه‌ای ندارد ولی پذیرش موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی نیازمند حسابداران مجرب و تحصیل کرده می‌باشد که تجارب کشورهای زیادی از جمله آفریقای جنوبی و اسلوواکی آن را اثبات کرده است.

همچنین تلفیق در حسابداری تعهدی سومین چالش است. به منظور کامل بودن، جامعیت و صداقت در ارائه، تمام واحدهای تحت کنترل واحد گزارشگر بایستی مورد گزارش قرار گیرند و معاملات فی مابین آنها حذف گردد. در بخش عمومی چنین واحدهایی زیاد و بسیار بااهمیت

می‌باشند. لذا اشتباه در تلفیق آنها می‌تواند منجر به نتایج غیرقابل جبرانی گردد (مانند شهر میربانکون فرانسه) گردد.

گزارشگری مالی

گزارشگری مالی یعنی ارائه صورت‌های مالی به دنیای خارج از واحد گزارشگر. در حسابداری تعهدی صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد مالی، صورت جریان‌های نقدی، صورت تغییر در خالص دارایی‌ها، خلاصه رویه‌های مورد استفاده و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی گزارش می‌شوند. در این میان صورت جریان‌های نقدی در کشورهایی که به تازگی مبنای نقدی را کنار گذاشته‌اند مطلوبیت بیشتری دارد چرا که اطلاعات قابل مقایسه‌تری با مبنای نقدی ارائه می‌کند.

مدلهای حسابداری

این مدلها، توصیف کننده حسابداری مورد اجرا در واحدهای دولتی یک کشور هستند. آنها اغلب محدود به انواع خاصی از واحدهای گزارشگر مانند دولت‌های ملی یا محلی بوده و تمام بخش عمومی را شامل نمی‌شوند. بنابراین آنها براساس ویژگی‌های خاص برخی از واحدهای دولتی طراحی شده‌اند. به طور نمونه مدل‌های حسابداری دولت‌های محلی برخلاف دولت‌های ملی شامل دستورالعمل‌های مفصل در رابطه با درآمدهای مالیاتی نمی‌باشد و یا مدل‌های حسابداری مورد استفاده در سازمان‌های بین‌المللی شامل دستورالعمل‌های مشروحاتی در رابطه با رویه‌های حسابداری مرتبط با هدایا و کمکها می‌باشند. لذا مدل‌های حسابداری نسبت به استانداردها کاربردی‌تر هستند ولی در عین حال در تمام انواع سازمان‌های بخش عمومی یک کشور یا کشورهای مشابه، قابل کاربرد نمی‌باشند.

همچنین برخلاف استانداردها که مبتنی بر اصول (اصول-محور) هستند، مدل‌های حسابداری قانون محور (قاعده-محور) هستند. یک بخش مهم در تمام مدل‌های حسابداری سرفصل حسابها می‌باشد که فهرستی از حسابها را با کدهای مخصوص به آنها ارائه می‌کند و اغلب شامل چندین طبقه فرعی و تفصیلی نیز می‌باشد. عموماً رعایت این سرفصلها حداقل سطح اول آنها در داخل یک کشور الزامی است. این مدلها همچنین معمولاً در رابطه با چگونگی شناخت و اندازه‌گیری

دستورالعمل‌های مشروحي دارند و حتى مواردی چون عمر مفيد دارایی‌ها را نیز تعیین می‌کنند. این قواعد غیرمنعطف و لازم‌الاجرا هستند.

به هر حال اگر از این مدلها استفاده می‌شود نباید بر شاخص‌های اجتماعی - اقتصادی مبتنی باشند، بلکه باید عملکرد مالی را ملاک قرار دهند تا بدین ترتیب نیاز به قوانین کمتر داشته و انگیزه‌های بهتری جهت بهبود عملکرد فراهم شود. ولی در کل مانند تمام سیستم‌های قاعده-محور، مدل‌های حسابداری نیز در صورتی که جامع نباشند، بسیار آسیب‌پذیر هستند. چرا که در هر موضوعی که قانون یا قاعده لازم‌الاجرای پیش‌بینی نشده باشد، هرج و مرج شده و نتایج ناخواسته‌ای به بار خواهد آمد. به طور مثال پدیده‌های جدید مانند مشارکت‌های خصوصی - عمومی (PPP) در این مدلها پیش‌بینی نشده است. در این قراردادها شریک خصوصی سرمایه‌گذاری اولیه را در مقابل یک جریان نقدی بلندمدت از طرف واحد بخش عمومی انجام می‌دهد. به طور مثال یک شرکت خصوصی تجهیزاتی را ساخته و سپس به بخش عمومی در قالب اجاره به شرط تملیک واگذار می‌کند. بدیهی است که واحد بخش عمومی بایستی این تعهدات بلندمدت را شناسایی کند تا بتواند منابع لازم را پیش‌بینی کند. اما از آنجا که در مدل‌های حسابداری در مورد این نوع مشارکت‌ها و اجاره به شرط تملیک دستورالعملی پیش‌بینی نشده است، این بدهی‌ها شناسایی نشده و عدم گزارش آنها مشکلات زیادی را در برنامه ریزی منابع لازم ایجاد می‌کند.

می‌توان بیان داشت که مدل‌های حسابداری بیشتر از آنکه شامل اصول حسابداری باشند به دفترداری نزدیک هستند و شامل دستورالعمل‌هایی برای چگونگی دفترداری و نه گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی می‌باشند. این مدلها با هدف هماهنگی در ساختارهای غیرمتمرکز مانند دولت‌های فدرال طراحی شده‌اند ولی به تدریج در تمامی دولت‌ها به کار گرفته شده و به علت سادگی و قابلیت ردیابی و قدرت اجرایی بالا مطلوبیت زیادی یافته‌اند. ولی به علت رویکرد قاعده-محور نواقص زیادی دارند و مکرراً باید مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرند. در سال‌های اخیر جهت اجتناب از تعدیلات مکرر به جای تأکید بر قواعد بر اصول تأکید شده و دستورالعمل‌های اصول محور که تا حدودی به استانداردهای حسابداری نزدیکتر هستند، جایگزین مدلها شده‌اند.

استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری شامل اصول سطح بالایی می‌باشند که در صورت اجرای کامل آنها، می‌توان فرض نمود که صورت‌های مالی تصویری واقعی و منصفانه از وضعیت و عملکرد مالی واحد ارائه می‌کند، البته بایستی توسط حسابرس مستقل نیز مورد تأیید قرار گیرد. استانداردهای حسابداری برخلاف مدل‌های حسابداری به دنبال کیفیت و متحد الشکل نمودن گزارشگری مالی طیف وسیعی از واحدها می‌باشند و بر واحدهای خاص تأکید ندارند. لذا بر خلاف مدل‌ها که باید کامل باشند، استانداردها بیش از آنکه کامل باشند باید جامع و قابل استفاده در انواع سازمانها باشند. جامعیت مهم است چرا که با حذف بخشهای مهم نمی‌توان تصویری واقعی و منصفانه از یک واحد کل ارائه دارد ولی عدم رعایت موارد جزئی و کم‌اهمیت، خیلی مشکل ایجاد نمی‌کند. لذا استانداردها بیشتر از آنکه بر قانون، قواعد و دستورالعمل تأکید کنند مبتنی بر اصولی چون اصل تعهدی، تداوم فعالیت و رجحان محتوا بر شکل و غیره می‌باشند. همچنین استانداردها برخلاف مدل‌ها موضوعاتی مانند تلفیق و تعهدات عرفی را پوشش می‌دهند که به علت اهمیت رجحان محتوا مورد توجه استانداردها گذاران قرار گرفته‌اند. البته باید بیان داشت که استانداردهای حسابداری صرفاً به موضوعات حسابداری می‌پردازند و به موضوعات مدیریت مالی مانند سیاست‌های مالی، اطمینان بخشی و یا بودجه‌ریزی که در بخش عمومی اهمیت زیادی دارند نمی‌پردازند.

اطمینان بخشی صورت‌های مالی

سه نوع حسابرسی شامل حسابرسی صورت‌های مالی^۵، حسابرسی رعایت^۶ و حسابرسی عملیاتی^۷ به منظور اطمینان بخشی انجام می‌شوند. استفاده‌کنندگان برون سازمانی در بخش خصوصی بیشتر به حسابرسی صورت‌های مالی علاقه‌مند هستند در حالیکه در بخش عمومی گرچه هر سه نوع حسابرسی لازم است ولی حسابرسی‌های رعایت اهمیت بیشتری دارند. به طور مثال رسیدگی دیوان محاسبات بر رعایت قانون بودجه از مصادیق حسابرسی رعایت محسوب می‌شود که تقریباً در تمامی دولت‌ها این نوع حسابرسی طبق قوانین ضروری است.

5 . Audit of financial statements
6 . Compliance audit
7 . Operational audit

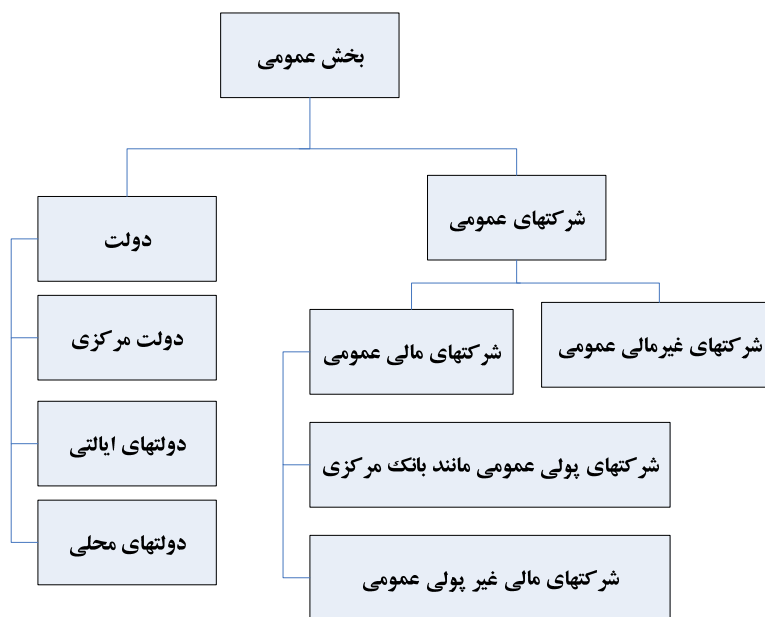
حسابرسی صورت‌های مالی در بخش عمومی شبیه بخش خصوصی است ولی تفاوت‌هایی نیز دارد. از جمله بحث استقلال حسابرس در بخش عمومی تا حدود زیادی مبهم است. اغلب حسابرسی بخش عمومی توسط یک نهاد دولتی مانند دیوان محاسبات انجام می‌شود، نهادی که بخشی از دولت است و نمی‌تواند به طور کامل مستقل از واحد گزارشگر که در اینجا خود دولت است، عمل نماید. سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSA) بیان می‌کند که استقلال دیوان محاسبات باید در قانون اساسی پیش‌بینی شود به طوری که کارکنان این نهاد هیچ مزایایی از قوه مجریه دریافت نکرده و کل نهاد حسابرسی استقلال مالی داشته باشد به طوری که حتی بودجه آن مستقیماً توسط مجلس و نه دولت تأمین گردد. راهکار دیگر می‌تواند عقد قرارداد حسابرسی با شرکت‌های حرفه‌ای حسابرسی باشد البته به شرطی که این شرکت‌های حرفه‌ای به اندازه کافی بزرگ باشند که بتوانند استقلال خود را نسبت به دولت حفظ کنند. در برخی دولت‌ها هم رویکردی مختلط استفاده می‌شود. به طور مثال مدیریت عملیات حسابرسی بر عهده دیوان محاسبات بوده ولی بخشی از حسابرسی به شرکت‌های حرفه‌ای واگذار می‌گردد. در هر حال استفاده از خدمات حسابرسان حرفه‌ای مستقل علاوه بر ارتقای استقلال منجر به تعامل بیشتر با حرفه نیز می‌گردد.

دو گروه استاندارد حسابرسی در سطح بین‌الملل وجود دارد. گروه اول توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IAS) و گروه دوم توسط سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (AS) تدوین شده است. استانداردهای IFAC رویکرد فرا بخشی داشته و در هر دو بخش خصوصی و عمومی قابل استفاده است در حالی که اینتوسای استانداردهای خاصی برای بخش دولتی (که تنها بخشی از بخش عمومی است) تدوین نموده است. استانداردهای بین‌المللی بیشتر حاصل نظرات حسابرسان حرفه‌ای است ولی استانداردهای اینتوسای بیشتر حاصل نظرات نهادهای حسابرسی بخش عمومی مانند دیوان محاسبات است.

نظام آمارهای دولت (GFS)

از موارد جالب توجه در مدیریت مالی بخش عمومی وجود یک چارچوب جامع آماری به نام GFS است که توسط صندوق بین‌المللی پول تدوین و در اکثر کشورهای دنیا مورد استفاده می‌باشد. این چارچوب به عنوان یک مبنای مقایسه اقتصادی میان کشورها پذیرفته شده است و

نسبت به استانداردهای حسابداری بخش عمومی قدمت بیشتری دارد. آخرین نسخه این دستورالعمل در ۲۰۰۱ منتشر شده است که در کنار مجموعه استانداردهای آماری دیگر مانند سیستم حسابهای اروپایی (ESA) و سیستم حسابهای مالی (SNA)، برای اندازه‌گیری شاخص‌های اقتصاد کلان مورد استفاده قرار می‌گیرند. آخرین نسخه GFS، برخلاف نسخه‌های قبلی، بسیار شبیه حسابداری تعهدی است و بر مفهوم ایجاد ارزش مبتنی است به طوری که ترازنامه ابتدای دوره مالی به اضافه یا منهای جریان‌ات ارزش طی سال منجر به ترازنامه انتهای دوره مالی می‌گردد. به استثنای خالص ارزش مابقی ترازنامه شبیه ترازنامه حسابداری تعهدی است. خالص ارزش تفاوت دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌باشد ولی جریان‌ات طی سال به طریقی متفاوت و در دو صورت جداگانه تحت عناوین "عملیات دولت" و "سایر جریان‌ات اقتصادی" طبقه‌بندی شده‌اند. سایر جریان‌ات اقتصادی شامل سود و زیانهای نگهداری و سود و زیانهای تحقق نیافته حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌باشند. در واقع بین رخدادهای واقعاً تحقق یافته و تحقق نیافته و مبادلات مالی و غیرمالی تمایز قائل شده است. بنابراین در صورتی که واحدی بخواهد گزارشهای خود را بر مبنای نظام GFS تهیه نماید لازم است طبقات بیشتری به سرفصلهای حسابداری تعهدی اضافه نماید. همچنین قابل ذکر است که GFS صرفاً برای واحدهای دولتی بخش عمومی تهیه می‌شود. لذا برخی واحدهای غیردولتی تحت کنترل واحدهای گزارشگر که جهت تهیه گزارشهای مالی کل دولت تلفیق می‌شوند، در گزارشگری GFS نباید تلفیق شوند.



شکل ۱-۱: ساختار بخش عمومی طبق GFS

طبق شکل ۱-۱ بخش دولت شامل تمام سطوح دولت و صندوقهای تأمین اجتماعی و همچنین واحدهای غیربازرگانی تحت کنترل دولت که اساساً توسط بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند، می‌باشد. ولی شامل شرکت‌های مالی و غیرمالی عمومی که عملیات بازرگانی انجام می‌دهند حتی اگر تحت مالکیت و کنترل دولت باشند، نمی‌شود. این تمایز میان دولت و شرکت‌های عمومی مبتنی بر منابع درآمدی آنهاست. شرکت‌های عمومی بیشتر درآمد خود را از طریق ارائه کالا و خدمات تولیدی خود تأمین می‌نمایند (بیش از ۵۰٪ درآمد) و به بودجه عمومی دولت متکی نمی‌باشند. در نسخه جدید GFS که در سال ۲۰۰۸ منتشر شده است، بسیاری از مشکلات قبلی مرتفع شده است ولی همچنان نواقص زیادی دارد. یکی از ویژگی‌های این نسخه یکنواختی میان حسابداری مالی و نظام آمارهای مالی است. در سال ۲۰۰۳ یک تیم کاری جهت یکنواخت‌سازی حسابداری بخش عمومی با رهبری صندوق بین‌المللی پول و نمایندگانی از OECD، اتحادیه اروپا و IPSASB تشکیل شد تا مشابهت‌ها و تفاوت‌های میان استانداردهای متعدد را جمع‌آوری نمایند. نتیجه کار این گروه در تهیه نسخه جدید GFS و همچنین تدوین استاندارد ۲۲ IPSASB تحت عنوان گزارشگری بخش دولتی مورد استفاده قرار گرفت. طبق این گزارش تفاوت‌های اصلی میان GFS و استانداردهای حسابداری حوزه‌های زیر می‌باشد:

۱. تلفیق (کنترل در مقابل مالکیت)؛
۲. شناخت به عنوان دارایی در مقابل شناخت به عنوان هزینه برای برخی اقلام مانند تحقیق و توسعه، دارایی‌های نامشهود، نرم‌افزارها، اکتشافات، تسلیحات جنگی، هزینه بهره، مشارکت‌های خصوصی - عمومی؛
۳. شناخت در مقابل عدم شناخت برخی مبادلات (مانند تعهدات عرفی، تجدید ارزیابی و...)
۴. اندازه‌گیری برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها (تعمیرات، هزینه‌های مبادله، وام‌های غیررسمی، وام‌های کم‌بهره یا بدون بهره، موجودی‌های کالا، دارایی‌های زیستی و...)
۵. سری‌های زمانی مانند مالیات؛ و
۶. اصطلاحات و تعاریف.

اگر چه بعید است تمامی این تفاوت‌ها در نسخه جدید GFS یا نسخه‌های بعدی مرتفع شود ولی تیم کاری متعهد به حداقل نمودن این تفاوت‌ها می‌باشد، با توجه به این واقعیت که استانداردهای حسابداری و GFS رسالت‌های متفاوتی دارند و باید به آن پایبند باشند. رسالت نظام آمارهای مالی ارائه شاخص‌های اقتصاد کلان جهت مقایسه وضعیت اقتصادی کشورهاست و هدف حسابداری تهیه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی برای واحدهای گزارشگر در بخش عمومی است.

شکل و محتوای گزارشهای مالی در بخش عمومی

ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط با چرخه برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، اجرا و نظارت بر آنها، از موضوعات کنترل داخلی است. از دیدگاه حسابداری دو گروه اطلاعات زیر بایستی به طور نظام‌مند منتشر و در اختیار عموم قرار بگیرند:

۱. بودجه سالانه پس از تصویب (در ابتدای سال مالی).
 ۲. صورت‌های مالی حسابرسی شده (بلافاصله پس از اتمام سال مالی).
- این دو گروه اطلاعات بایستی به طور هم شکل تهیه و چرخه مالی دولت را قبل و بعد از اجرای بودجه به روشنی به نمایش بگذارند. اما در عمل در بسیاری از دولت‌ها، بودجه به عنوان یک

موضوع حسابداری در نظر گرفته نمی‌شود و گزارشگری بودجه‌ای محدود به تطبیق ارقام واقعی با ارقام بودجه‌ای است.

گزارشهای مالی دیگری نیز در زمانهای مختلف و با تمرکز بر موضوعات متنوع دیگری تهیه می‌شوند. از جمله این گزارشات پیشنهاد بودجه، اصلاحات بودجه و گزارشهای کنترل بودجه طی سال می‌باشد. کثرت اطلاعات مالی منتشره، یک ویژگی ذاتی دولت‌های امروزی است، ولی حسابداری دولتی صرفاً بر بودجه مصوب و صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه تمرکز دارد. بنابراین در مقایسه گزارشگری مالی دولت و بخش خصوصی دو تفاوت اساسی در ارتباط با بودجه مشاهده می‌گردد:

۱. برخلاف بخش خصوصی، صورت‌های مالی حسابرسی شده در بخش دولتی شامل صورت‌های بودجه‌ای نیز می‌باشد.

۲. مبنای حسابداری بودجه و صورت‌های مالی حسابرسی شده همیشه یکسان نیست.

چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دولت:

پذیرش مبنای تعهدی در حسابداری دولتی، منجر به تهیه گزارشهای مالی متنوع‌تری می‌گردد. صورت‌های مالی تعهدی مشابه بخش خصوصی تهیه می‌شوند و شامل درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌هایی هستند که با مبنای تعهدی شناسایی شده و در صورت عملیات و ترازنامه بدون عطف به بودجه گزارش می‌شوند. این صورت‌های مالی با ارائه اطلاعات مربوط منجر به ارتقای حسابداری بودجه‌ای می‌شوند و معیارهای اقتصادی قابل اتکایی از بهای تمام شده خدمات ارائه شده، دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه می‌کنند. همچنین با این فرض که حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی تمرکز کمتری بر وجوه نقد دارد یک صورت جریانات نقدی که به طور ایده‌آل با روش مستقیم تهیه شده باشد، نیز ارائه می‌گردد. از آنجا که بودجه عموماً بر مبنای نقدی تهیه می‌شود، صورت جریانات نقدی می‌تواند یک حلقه اتصال بین بودجه نقدی و عملکرد تعهدی باشد. البته بایستی یک مقایسه نیز بین ارقام نقدی بودجه و ارقام تعهدی در صورت‌های مالی که منعکس‌کننده عملکرد واقعی می‌باشند، صورت پذیرد، این کار معمولاً در قالب یک صورت مقایسه بودجه‌ای ارائه می‌گردد.

تجارب دهه‌های اخیر نشان می‌دهد که پذیرش مبنای تعهدی در دولت‌ها طی دو مرحله رخ می‌دهد: ۱) پذیرش حسابداری تعهدی و انتشار صورت‌های مالی تعهدی (۲) پذیرش بودجه‌ریزی تعهدی. مرحله دوم به ندرت اتفاق افتاده است و در مورد مرحله اول نیز آنچه در عمل اتفاق افتاده است شکل ناقصی از حسابداری تعهدی بوده است زیرا پذیرش حسابداری تعهدی کامل در دولت‌ها با مشکلات زیادی همراه است. اگر چه در چارچوبهای نظری و استانداردهای حسابداری راهکارهای عملی برای رفع این مشکلات ارائه شده ولی کاربرد این نوع از حسابداری در بخش دولتی تجربه جدیدی است و هنوز در مراحل تکوینی می‌باشد. یکی از این چالش‌ها صورت‌های مالی تلفیقی است، که طبق مطالب پیشگفته در بخش دولتی ابعاد خاصی دارد و منجر به عدم توافق عمومی بر روی تلفیق در این حوزه شده است. دو موضوع چالش برانگیز دیگر که در حسابداری بخش انتفاعی موضوعیت نداشته و مورد توجه استانداردها گذاران هم نبوده است، دارایی‌های تاریخی و زیربنایی و معاملات غیرمبادله‌ای است.

الف. تلفیق

در محیط انتفاعی، سودمندی اطلاعات جهت استفاده‌کنندگان برون سازمانی یک معیار فراگیر بوده است و در میان استفاده‌کنندگان نیز سرمایه‌گذاران به عنوان شاخص استفاده‌کنندگان برون سازمانی غالب بوده‌اند. با این فرض که اگر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران تأمین شود، نیازهای اطلاعاتی اکثر استفاده‌کنندگان دیگر نیز تأمین خواهد شد. اگر چه این پیش‌فرض به آسانی قابل رد شدن است. استدلال مدافعان این رویکرد این است که در حالی که انگیزه‌های سایر استفاده‌کنندگان به این صراحت قابل تعیین نمی‌باشد، این رویکرد حداقل انگیزه اقتصادی صریح سرمایه‌گذاران در استفاده از اطلاعات مالی را منعکس می‌سازد.

سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاع یافتن از مخاطرات و بازده گروه شرکت‌ها به عنوان یک کل می‌باشند و صورت‌های مالی تلفیقی ابزار مناسبی برای حصول این نتیجه است. ولی انگیزه‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران جهت استفاده از گزارشهای مالی دولت مبهم است (چرا که سرمایه‌گذاری در دولت عموماً بدون ریسک است) و حتی اگر هم روشن باشد، مربوط به گزارشهای مرتبط با بخش‌های محدودی از دولت و نه کل دولت است. به طور مثال سرمایه‌گذاری که اوراق مشارکت ساخت یک جاده را خریداری نموده است، جهت حصول اطمینان از کفایت عوارض جمع‌آوری شده به صورت‌های مالی کل دولت توجهی ندارد بلکه صورت‌های مالی پروژه برای او دارای اهمیت است.

در کل می‌توان بیان داشت، میان صورت‌های مالی تلفیقی در دولت و بخش انتفاعی سه تفاوت کلی وجود دارد:

۱. مرزهای واحد گزارشگر

۲. تلفیق صورت‌های مالی واحدهای دولتی جهت تهیه گزارشهای مالی کل دولت.

۳. تلفیق حسابهای مستقل (در صورت وجود) در یک واحد گزارشگر به عنوان کل.

مشکل اول پاسخ به این سوال است که چه واحدهایی باید تلفیق شوند. در حسابداری بخش انتفاعی، ملاک شمول واحدها در تلفیق، مالکیت و یا سایر معیارهای قانونی نیست، بلکه محتوای اقتصادی روابط حاکم میان واحدهای مورد تلفیق (به نحوی که منجر به کنترل سایر واحدها توسط واحد گزارشگر شود) معیار اصلی تلفیق می‌باشد. ولی در دولت روابط کنترلی خیلی متنوع است. به طور مثال سازمانهای انتفاعی مانند صنایع ملی شده یا شرکت‌های عمومی وجود دارند که در سطح ملی، تحت مالکیت دولت محسوب می‌گردند. همچنین برخی سازمانهای غیرانتفاعی خصوصی وجود دارند که به میزان زیادی از وجوه عمومی استفاده می‌کنند یا برعکس تنوعی از سازمانهای دوگانه وجود دارند که از دولت مشتق شده‌اند، ولی کاملاً دولتی محسوب نمی‌شوند و البته نمی‌توان آنها را خصوصی نیز دانست و توصیف آنها بسیار مشکل است. به طوری که آنها را می‌توان سازمانهای شبه مستقل غیردولتی^۸ نامید. اگر چه تمامی این سازمانها به طور کلی نهادهای عمومی نامیده می‌شوند ولی میزان عمومی بودن آنها متفاوت است.

موضوع مهم دیگر در صورت‌های مالی تلفیقی، تعریف متفاوت دولت‌ها از کنترل است. در بخش انتفاعی کنترل می‌تواند در قالب تعداد سهم مالکیت و میزان حق رأی توصیف شود، در حالی که در بخش دولتی چنین نیست. به طور مثال دولت انگلیس نسبت به بخش انتفاعی طیف محدودتر از کنترل را جهت تلفیق واحدهای دولتی تعیین نموده است و میان کنترل بودجه‌ای و کنترل استراتژیک تمایز قائل می‌شود. کنترل استراتژیک به همان معنای کنترل در بخش خصوصی است ولی کنترل از طریق بودجه دولت خیلی محدودتر از کنترل استراتژیک می‌باشد. به این معنا که علی‌رغم وجود یا عدم وجود کنترل استراتژیک قابل توجه دولت بر سایر واحدها، معیار شمول هر واحد در تلفیق، صرفاً مبتنی بر کنترلی است که از طریق بودجه اعمال می‌شود. رویه دولت انگلیس این است که واحدهای دولتی که صرفاً به واسطه دریافت بودجه از دولت و نه کنترل استراتژیک،

8. Quangos (Quasi autonomous non-governmental organizations)

تحت کنترل دولت هستند را از تلفیق خارج کند. برای مثال اگر بودجه دولت شامل سرفصلی است که مقدار قابل توجهی از وجوه عمومی را به یک سازمان اختصاص می‌دهد، به این معنا نیست که آن سازمان حتماً بایستی در تلفیق وارد شود. بلکه در صورت وجود کنترل استراتژیک دولت بر آن سازمان، وارد تلفیق خواهد شد. در حالی که از دیدگاه معیارهای تلفیق بخش انتفاعی، این موضوع می‌تواند بحث‌انگیز باشد. چرا که اندازه و سایر ویژگی‌های وجوه عمومی ممکن است در شرایطی بیانگر وابستگی اقتصادی قابل توجه واحد دریافت‌کننده بودجه به دولت باشد، که به نفع تلفیق است.

دومین مشکل تلفیق تمام واحدهای زیر مجموعه دولت ملی است. در دولت‌های ملی آمریکا و انگلیس، هر واحد دولتی صورت‌های مالی تلفیقی جداگانه‌ای از واحدهای زیرمجموعه خود تهیه می‌کند. ولی در مورد اینکه چگونه این صورت‌های مالی تلفیقی جهت ارائه صورت‌های مالی تلفیقی کل دولت مجدداً تلفیق شوند، مشکلات زیادی دارد. در آمریکا چنین تلفیقی تحت عنوان صورت‌های مالی در سطح دولت^۹ نامیده می‌شود و در انگلیس این تلفیق را حسابهای کل دولت^{۱۰} می‌نامند که از سال ۲۰۰۰ قانونی شده است ولی تاریخ اجرای آن هنوز تعیین نشده است.

روشن است که تعریف مرزهای واحد گزارشگر و تأثیر بودجه‌ریزی دولتی برای صورت‌های مالی کل دولت مشکل است، چرا که واحدهای بیشتری بایستی در تلفیق وارد شوند. به خصوص در دولت‌هایی مانند بریتانیا، که تمام دولت‌های محلی نیز وارد تلفیق کل دولت می‌شوند، و در شرایطی که طبق قانون اساسی برخی واحدهای دولتی (مانند دولت‌های محلی در دولت‌های فدرال) مستقل از دولت ملی بوده و تلفیق آنها می‌تواند مشکل قانونی نیز داشته باشد. بنابراین مشاهده می‌شود که مشکلات نظری و عملی زیادی پیرامون تلفیق در سطح ملی وجود دارد. از طرفی صورت‌های عملیاتی و ترازنامه هر دولت در مقابل تلفیق ستی و تأثیرگذارتر که در سیستم‌های بودجه‌ریزی ملی و حسابداری ملی انجام می‌شود خیلی جدید، متفاوت و نامأنوس محسوب می‌شوند. سیستم‌های بودجه‌ریزی دولتی، صورت‌های عملیاتی دولت را به عنوان یک مجموعه تلفیق می‌کنند، حسابداری ملی نیز همین تلفیق را برای صورت‌های عملیاتی و ترازنامه دولت به عنوان یک مجموعه انجام می‌دهد. این در شرایطی است که یک مجموعه از قواعد استاندارد برای بودجه‌های دولتی وجود ندارد. اگر چه هر دولتی یک مجموعه استاندارد از قواعد

9. Government-wide financial statements

10. Whole-of-government accounts

حسابداری برای حسابهای ملی خود تدوین نموده است، اما مبنای حسابداری آنها اساساً با مبنای حسابداری مورد نظر حسابداران متفاوت است. در نهایت تطبیق سه نوع تلفیق (حسابهای ملی، بودجه‌ای و حسابداری) الزامی است و ظاهراً با یک دستورالعمل ساده قابل انجام است، اما از نظر تئوری و عملی این مقایسه خیلی قابل فهم نیست چرا که مبنای حسابداری متفاوت می‌تواند مناقشه‌آمیز باشد. به طور مثال یک دولت می‌تواند در تهیه بودجه خود از رویه‌های متفاوتی استفاده کند، بخشی را مبتنی بر اصول حسابداری و بخشی را مبتنی بر حسابداری ملی و یا هیچ‌کدام از این دو انجام دهد. صورت تطبیق ممکن است بتواند این رویه‌های مختلط را توضیح دهد. اما بودجه که نسبت به حسابداری و حسابهای ملی عینی‌ترین و مستقیم‌ترین تأثیر را دارد، می‌تواند به طور مثال فاقد مبالغ قابل توجهی که در حسابداری بدهی نامیده می‌شوند، باشد. و یا به طور مثال معرفی طرحهای بازنشستگی به عنوان بدهی ممکن است از نظر حسابداری عاقلانه باشد، ولی اقتصاددانان تمایل دارند که این طرحها را با سود ملی دوره‌های آتی تطبیق دهند. یا طبق حسابهای ملی قراردادهای مبتکرانه مالی خصوصی¹¹ که توسط دولت امضاء شده است به عنوان واحد دولتی شناسایی نشده و از تلفیق دولت خارج می‌شود. در حالی که از نظر حسابداری این قراردادها شامل دارایی‌ها و بدهی‌های قابل توجهی می‌باشند که متعلق به دولت است و باید در تلفیق دولت وارد شوند. با در نظر گرفتن نقش مهمتر تدوین‌کنندگان بودجه نسبت به حسابداران و دیدگاه حسابداری در دولت‌های ملی، رویه‌های حسابداری در تلفیق واحدهای دولتی به عنوان کل دولت می‌تواند، یک نقش فرعی داشته باشد و مورد استفاده قرار نگیرد. چرا که اساساً چرخه کنترل منطقی حسابداران به واسطه این مبنای حسابداری ناهمگون شکسته شده است.

و اما سومین چالش تلفیق در دولت، تلفیق حسابهای مستقل است. حسابهای مستقل منابعی هستند که به طور جداگانه نگهداری می‌شوند. این جداسازی دلایل متعددی دارد از جمله ضرورتی که از طرف اهداکنندگان منابع مبنی بر جداسازی وجوه آنها از سایر منابع به منظور تأمین اهداف اهداءکنندگان وجود دارد. البته از نظر سازمانی راههای مختلفی جهت این جداسازی وجود دارد ولی معمولاً دولت‌ها از حساب مستقل جهت جداسازی وجوه استفاده نموده‌اند.

هر حساب مستقل یک مجموعه خود تراز از حسابها می‌باشد و صورت‌های مالی جداگانه‌ای برای هر حساب مستقل تهیه می‌شود. سپس برای هر سازمان به عنوان یک مجموعه از حسابهای مستقل،

یک مجموعه کامل از حسابهای مستقل و صورت‌های مالی آنها تهیه می‌شود. این نوع از گزارشگری، سازمان را به عنوان مجموعه‌ای از حسابهای مستقل نه یک مجموعه از صورت‌های مالی تلفیقی به تصویر می‌کشد. سؤال این است آیا در صورتی که از حسابهای مستقل استفاده می‌شود، صورت‌های مالی آنها با هم تلفیق شوند یا خیر؟ پاسخ عمومی به این سؤال مثبت، یعنی سودمندی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است که می‌تواند همراه با ارائه جداگانه تمام حسابهای مستقل در متن صورت‌های مالی یا در یادداشت‌های همراه باشد و یا صرفاً محدود به حسابهای مستقل اصلی باشد.

پیشرفته‌ترین شیوه استفاده از حسابداری وجوه و تلفیق حسابهای مستقل برای کل سازمان در آمریکا و دولت‌های محلی آن وجود دارد که علاوه بر ارائه صورت‌های مالی حسابهای مستقل، تهیه یک مجموعه از صورت‌های مالی تلفیقی را نیز برای هر سازمان به عنوان یک مجموعه تحت عنوان صورت‌های مالی در سطح دولت الزامی نموده است. این صورت‌های تلفیقی تصویری جامع از کل سازمان ارائه می‌کنند.

ب. دارایی‌های تاریخی و زیربنایی

بناها و اشیای تاریخی متعلق به عموم هستند و میراث فرهنگی یک کشور و گاه کل دنیا محسوب می‌شود. این میراث بسیار با ارزش بوده و اغلب غیرقابل جایگزین می‌باشند و دولت‌ها و برخی از سازمانهای بین‌المللی مانند یونسکو موظف به حراست و نگهداری از آنها می‌باشند. از طرفی طبق استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی بایستی جامع بوده و تمام دارایی‌های متعلق به یک واحد گزارشگر را بدون هیچ استثنایی در صورت وضعیت مالی گزارش و استهلاک آنها را در صورت عملکرد منعکس نمایند. دولت‌ها نیز به طور معمول نیاز به ثبت دارایی‌های تاریخی و انعکاس آنها در صورت‌های مالی را تشخیص داده‌اند، اما اینکه آیا باید ارزش این دارایی‌ها نیز در صورت‌های مالی گزارش شود یا خیر اجماع نظر وجود ندارد.

ارزیابی دارایی‌های تاریخی به طور عملی و نظری بسیار بحث برانگیز است. از مشکلات عملی این است که بهای تمام شده تاریخی این دارایی‌ها مشخص نبوده و تعیین ارزش متعارف آنها نیز مسائل زیادی را دربردارد. از دیدگاه نظری نیز این سؤال وجود دارد که آیا این دارایی‌های تاریخی از دیدگاه حسابداری اساساً دارایی محسوب می‌شوند یا خیر. برای مثال می‌توان گفت از آنجا که آنها طی هیچ معامله‌ای خریداری نشده و ارزش بازاری نیز برای آنها وجود ندارد، پس اصلاً دارایی

محسوب نمی‌شوند. از نقطه نظر حسابداری ارزش‌گذاری برخی از این دارایی‌ها نامناسب و حتی در مواردی مانند یادبودهای جنگی، توهین‌آمیز است. در صورتی هم که بتوان ارزش مناسبی برای این دارایی‌ها تعیین نمود، قابلیت اتکاء این ارزشها زیر سؤال است و هزینه استهلاک آنها با توجه به فرضی بودن جریانات نقدی آتی غیرمربوط است. یک راهکار پیشنهادی این است که تمام دارایی‌های تاریخی با ارزش صفر یا یک ارزش فرضی در ترازنامه گزارش شود ولی به طور کامل در یادداشت‌های همراه توضیح داده شوند. راهکار دیگر این است که اصلاً این دارایی‌ها افشاء نشوند و در نتیجه استهلاک نیز محاسبه نگردد.

دارایی‌های دیگری که در بخش عمومی بحث‌برانگیز هستند، دارایی‌های زیربنایی، مانند سیستم‌های آب و فاضلاب، و شبکه‌های برق و تلفن و غیره می‌باشند. نقطه تمایز اصلی آنها از سایر دارایی‌های ثابت مشهود این است که در قالب شبکه‌های سراسری در سرتاسر دولت منتشر شده و دارای عمر خیلی طولانی هستند. بنابراین آنها را می‌توان مانند سایر دارایی‌ها ارزیابی و در ترازنامه منعکس نمود، ولی مشکل اصلی در مورد استهلاک آنهاست. این دارایی‌ها نیز در اثر استفاده مستهلک می‌شوند و شاید بتوان مانند دارایی‌های دیگر آنها را بر مبنای ارزش دفتری مستهلک نمود ولی یک راهکار عمومی مناسب‌تر وجود دارد که برای اولین بار در صنعت آب بریتانیا (زمانی که تحت نظارت دولت قرار گرفت) به کار گرفته شد. این روش در بخش انتفاعی نیز قابل کاربرد است و بیش از آنکه حاصل رویکردهای حسابداری باشد مبتنی بر دیدگاه مهندسی است. به این ترتیب که بهای تمام شده نگهداری دارایی‌های زیربنایی در هر سال مالی به جای هزینه استهلاک در صورت سود و زیان منعکس می‌شود که می‌تواند هزینه واقعی متحمل شده طی سال یا برآوردی از میانگین هزینه‌های احتمالی در سالهای آتی جهت نگهداری دارایی‌ها باشد. طرفداران این راهکار معتقدند که این هزینه‌ها نسبت به استهلاک برای مدیریت دارایی‌ها مربوط‌تر می‌باشد. و از دیدگاه حسابداری نیز این اطلاعات قابل اتکا و عموماً منعکس‌کننده هزینه‌های لازم جهت نگهداشت این دارایی‌ها در حداقل وضعیت استاندارد موجود آنها می‌باشد و از طرفی از دیدگاه مدیریتی گویای هزینه‌هایی در صورت‌های عملیاتی است که به طور واقعی برای مدیریت این دارایی‌ها به مصرف رسیده است.

ج . سومین موضوع چالش‌برانگیز در حسابداری بخش عمومی معاملات غیرمبادله‌ای است. وصول مالیات و انتقالات بین واحدهای دولتی از این نوع معاملات محسوب می‌شوند. در این گونه

معاملات، واحد گزارشگر در قبال خدمات یا دارایی‌های دریافتی، ارزش مابه‌ازایی^{۱۲} پرداخت نکرده و در صورت پرداخت نیز معادل ارزش واقعی خدمات یا دارایی‌های دریافتی نمی‌باشد. مشکلات زیادی پیرامون این معاملات در حسابداری تعهدی وجود دارد. به طور مثال در مورد درآمدهای مالیاتی، سؤال اصلی این است که درآمد مالیاتی در چه زمانی تحقق می‌یابد و در چه زمانی به طور قابل اتکا، قابل ارزیابی و قابل گزارش در صورت‌های مالی می‌باشد. در اصل زمانی که مالیات دهنده درآمد مشمول مالیات را کسب می‌کند، درآمد مالیاتی برای دولت تحقق می‌یابد. اما سیستم حسابداری دولت معمولاً درآمد مالیات را در این زمان ثبت نمی‌کند. حتی در مواردی که مالیات در مبداء و از حقوق مؤدی کسر می‌گردد، درآمد مالیاتی در زمان کسب درآمد حقوق مؤدی در دفاتر دولت ثبت نمی‌شود. در بیشتر درآمدهای مالیاتی از جمله شرکت‌ها فاصله زمانی قابل توجهی میان تحصیل سود توسط مؤدی و ثبت درآمد مالیاتی در دفاتر دولت مشاهده می‌گردد. یک راهکار این است که به جای ثبت در لحظه وقوع معامله مشمول مالیات، به طور دوره‌ای و در نزدیکترین دوره نسبت به معامله مشمول مالیات، درآمد مالیاتی در دفاتر ثبت گردد، البته در صورتی که تخمین میزان درآمد مالیاتی از نظر آماری امکان‌پذیر و امکان وصول طلب مالیاتی به طور معقولی محتمل باشد. ولی عملاً به علت مشکلات موجود در ارزیابی‌های قابل اتکا و ابهام در وصول مطالبات، درآمد مالیاتی تا زمان وصول در دفاتر ثبت نشده و حتی با وجود پذیرش مبنای تعهدی، عملاً مبنای نقدی در مورد درآمدهای مالیاتی استفاده می‌گردد.

گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

بخش دوم: گزارشگری مالی در مبنای تعهدی کامل بر طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

مقدمه:

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان تنها گزینه بین‌المللی توانسته است اصلاحات جاری در مدیریت مالی بخش عمومی را که حاصل پذیرش حسابداری تعهدی در این بخش بوده است، به طور قابل توجهی شتاب بخشد. به طوری که این اصلاحات در بسیاری از کشورها و سازمانهای بین‌المللی از جمله ملل متحد و اتحادیه اروپا مورد پذیرش قرار گرفته و توسط این نهادها به سایر سازمانها و کشورهای عضو نیز توصیه شده است.

اگر چه کشورهایی که سابقه‌ای طولانی‌تری در پذیرش حسابداری تعهدی و استانداردگذاری دارند، استانداردهای ملی خود را مورد استفاده قرار داده‌اند ولی در کل این استانداردهای ملی (نیوزلند، استرالیا و آمریکا) نیز شباهت بسیار زیادی با استانداردهای بین‌المللی دارند. کشورهای زیادی نیز IPSAS را مبنای استانداردهای ملی خود قرار داده‌اند.

استانداردهای حسابداری بیش از دفترداری و سایر موضوعات فرآیند-محور بر گزارشگری مالی و ارائه صورت‌های مالی تمرکز دارند. استانداردهای بخش عمومی توسط واحدهای بخش عمومی به غیر از شرکت‌های دولتی که در کنترل دولت هستند اما به فعالیت‌های بازرگانی اشتغال دارند، قابل کاربرد است. همانطور که در شکل ۱-۱ مشاهده شد، در مدل بخشی مورد نظر GFS واحدهایی که بیش از ۵۰٪ هزینه‌هایشان را از محل درآمدهای حاصل از طریق معاملات بازرگانی پرداخت می‌کنند، شرکت عمومی محسوب می‌شوند. ولی تعریف IPSAS ها از شرکت‌های عمومی جامع‌تر بوده و استقلال از بودجه دولتی را نیز ضروری می‌داند که در شرایط ایده‌آل این استقلال فقط زمانی رخ می‌دهد که خیلی بیشتر از ۵۰٪ و شاید حتی ۱۰۰٪ منابع آنها از طریق مبادلات بازرگانی تأمین شود. بنابراین بسیاری از شرکت‌های مالی و غیرمالی بخش

عمومی (شکل ۱-۱) طبق این تعریف شرکت دولتی محسوب نشده و باید تابع استانداردهای بخش عمومی باشند.

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی

هدف صورت‌های مالی مورد نظر IPSAS، ارائه اطلاعات سودمند برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان از جمله سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی، پارلمان، رسانه‌ها، شهروندان و حتی کارکنان می‌باشد و بایستی به تمام خوانندگان تصویری واقعی و مطلوب از وضعیت مالی واحد ارائه کنند. به علت این فراگیری، این استانداردها به گروههای عام توجه دارند و به موضوعات خاصی که مورد نظر گروهی خاص هستند نمی‌پردازند. به طور مثال در استانداردهای حسابداری بخش عمومی چگونگی تهیه و تخصیص بودجه با موضوعات صرفاً مرتبط با سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار نگرفته است. این یک مزیت محسوب می‌شود چرا که با این رویکرد توانسته است بر تحلیل هزینه-منفعت فائق آمده و مانع از انحراف صورت‌های مالی به یک سمت یا توقف در موضوعات نسبتاً حاشیه‌ای بشود. ولی عیب بزرگ آن این است که ممکن است قادر به تأمین تمام نیازهای اطلاعاتی بخش‌های مهم‌تر و تأثیرگذارتر جامعه مانند پارلمان و کمیته‌های آن نباشد، بخشهایی که در حال حاضر خواهان اطلاعات عملکرد محور جهت تهیه بودجه عملیاتی هستند. در هر حال به منظور ارائه یک تصویر عمومی از وضعیت مالی، ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی ضروری و ناگزیر است، چرا که برخلاف پارلمان و کمیته‌های آن، بخش‌های بزرگی از جامعه در وضعیتی نیستند که قادر به درخواست اطلاعات مورد نیاز خود باشند، در حالی که واحدهای بخش عمومی نسبت به همه آحاد جامعه پاسخگو هستند. بنابراین صورت‌های مالی با مقاصد عمومی عبارتند از صورت‌های مالی ارائه‌کننده اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری و اثبات پاسخگویی واحد گزارشگر در قبال منابع در اختیارش به طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان.

صورت عملکرد مالی

از نظر استفاده‌کنندگان شاید مهمترین صورت مالی، صورت عملکرد مالی باشد، به خصوص در بخش عمومی که تا این اواخر صورت وضعیت مورد توجه نبوده است. نامهای دیگر صورت عملکرد مالی، صورت سود و زیان و یا صورت درآمد و هزینه و یا صورت عملیاتی است.

از آنجا که اصطلاح سود و زیان موقعیت‌های انتفاعی را در ذهن متصور می‌سازد، در بخش عمومی استفاده نمی‌شود ولی سایر اصطلاحات کم و بیش در دولت‌ها استفاده می‌شوند. در کل اصطلاح صورت عملکرد مالی مناسب‌تر از مابقی به نظر می‌رسد. این صورت درآمدها، هزینه‌ها و نتیجه آنها را در قالب مازاد یا کسری، نشان می‌دهد. طبق استاندارد شماره ۱ حداقل انعکاس عناصر زیر در این صورت ضروری است:

۱. درآمد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی؛

۲. هزینه‌های مالی؛

۳. سهم خالص مازاد و یا کسر شرکت‌های وابسته و مشارکت‌های خاص محاسبه شده از طریق ارزش ویژه؛ و

۴. مازاد یا کسری:

الف. مازاد یا کسری قابل تخصیص به اقلیت؛ و

ب. مازاد یا کسری قابل تخصیص به مالکین واحد تحت کنترل.

ارائه اقلامی غیر از این موارد در صورتی که طبق استانداردهای دیگر الزامی یا جهت ارائه مطلوب عملکرد مالی واحد ضروری باشد، نیز باید ارائه گردد. طبق این استاندارد صورت عملکرد دو مرحله‌ای پیشنهاد شده است که بین فعالیت‌های عملیاتی و مالی تمایز قائل می‌شود، البته در مقایسه با رویه سنتی این فهرست خیلی خلاصه است و طبق بند ۴۵ مانند تمام صورت‌های مالی دیگر اقلام بی‌اهمیت بایستی تجمیع شده و به طور کلی گزارش شوند. در زیر دو صورت عملکرد مالی طبق IPSAS با دو نوع طبقه‌بندی بر حسب ماهیت و کارکرد ارائه شده است.

شکل ۱-۲ صورت عملکرد مالی نمونه (طبقه بندی بر مبنای کارکرد)

۱۳×۱	۱۳×۲	یادداشت	
			درآمدها
×	×	۱	مالیات
×	×	۲	انتقالات
×	×	۳	حق الزحمه دریافتی بابت کالا و خدمات
×	×		سایر
×	×		جمع درآمدها
			هزینه‌ها
(×)	(×)	۱۰	خدمات عمومی
(×)	(×)		دفاع
(×)	(×)		نظم و امنیت عمومی
(×)	(×)	۱۱	آموزش و پرورش
(×)	(×)	۱۲	بهداشت و درمان
(×)	(×)		امنیت اجتماعی
(×)	(×)		مسکن و تسهیلات شهری
(×)	(×)		امور مذهبی، فرهنگی و تفریحی
(×)	(×)		امور اقتصادی
(×)	(×)		حفاظت محیط زیست
(×)	(×)		سایر
(×)	(×)	۱۳	هزینه‌های مالی
×	×		جمع هزینه‌ها
×	×		سهم مازاد (کسری) اشخاص وابسته
×	×		مازاد/ (کسری) دوره
×	×		سهم اقلیت

شکل ۲-۲ صورت عملکرد مالی نمونه (طبقه بندی بر مبنای ماهیت)

۱۳×۱	۱۳×۲	یادداشت	
			درآمدها
×	×	۱	مالیات
×	×	۲	انتقالات
×	×	۳	حق الزحمه دریافتی بابت کالا و خدمات
×	×		سایر
×	×		جمع درآمدها
			هزینه‌ها
(×)	(×)	۴	حقوق و دستمزد و مزایای کارکنان
(×)	(×)	۵	انتقالات
(×)	(×)	۶	ملزومات و مواد مصرفی
(×)	(×)	۷	استهلاک
(×)	(×)	۸	کاهش ارزش دارائی‌ها
(×)	(×)		سایر
(×)	(×)	۹	هزینه‌های مالی
×	×		جمع هزینه‌ها
×	×		سهم مازاد (کسری) اشخاص وابسته
×	×		مازاد / (کسری) دوره
×	×		سهم اقلیت

اشکال ۱-۲ و ۲-۲ یک صورت عملکرد یک مرحله‌ای را نشان می‌دهد ولی استاندارد ارائه صورت‌های دو یا سه مرحله‌ای را که بین فعالیت‌های عملیاتی، مالی و غیرمترقبه تمایز قائل می‌شود را نیز مجاز می‌داند. اگر چه ارائه اقلام غیرمترقبه مجاز است ولی توصیه نمی‌شود.

صورت وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی (شکل ۲-۳) که ترازنامه نیز نامیده می‌شود دارایی‌ها و بدهی‌های واحد گزارشگر را نشان می‌دهد. اگر دارایی‌ها بیش از بدهی‌ها باشد خالص ارزش مثبت است. اگر چه واحدهای بخش عمومی معمولاً دارای ارزش خالص منفی هستند ولی این منجر به ورشکستگی آنها نمی‌شود چرا که دولت از طریق درآمدهای عمومی خود از آنها حمایت می‌کند. ولی از نظر اقتصادی این ارزش منفی در بلندمدت قابل تداوم نخواهد بود، چرا که نشان می‌دهد دارایی‌ها کمتر از آن است که بتواند تمام بدهی‌ها را پوشش دهد و این وضعیت نمی‌تواند در بلندمدت، حتی با فرض تداوم فعالیت ابدی، برقرار باشد. اگر دولتی نتواند در بلندمدت بدهی‌های خود را پرداخت کند در هر حال با مشکل مواجه خواهد شد. لذا برخلاف گذشته، وضعیت مالی در بخش عمومی مورد توجه زیادی قرار گرفته است.

شکل ۲-۵ صورت وضعیت مالی نمونه

۱۳×۱	۱۳×۲	یادداشت	دارائی‌ها
			دارایی‌های جاری
x	x		موجودی نقد / شبه نقد
x	x	۱	حسابهای دریافتی
x	x	۲	موجودی مواد و کالا
x	x	۳	سایر دارایی‌های جاری
x	x		جمع دارایی‌های جاری
			دارایی‌های غیر جاری
x	x	۴	سرمایه گذاری در واحدهای وابسته
x	x		سایر دارایی‌های مالی

			۵	زیرساخت‌ها، اموال، ماشین آلات، تجهیزات
	x	x	۶	زمین وساختمان
	x	x	۷	دارایی‌های نامشهود
	x	x		سایر دارایی‌های غیر مالی
x		x		جمع دارایی‌های غیر جاری
x		x		جمع دارایی‌های
				بدهی‌ها
				بدهی‌های جاری
	x	x		حسابهای پرداختی
	x	x		استقراض‌های کوتاه‌مدت
	x	x	۸	اندوخته‌های کوتاه مدت
	x	x	۹	مزایای کارکنان کوتاه مدت
	x	x	۱۰	سایر
x		x		جمع بدهی‌های جاری
	x	x	۱۱	بدهی‌های غیر جاری
	x	x	۱۲	بدهی‌های بلندمدت
	x	x	۱۳	ذخایر بلندمدت
x		x		مزایای کارکنان بلند مدت
x		x		جمع بدهی‌های غیر جاری
				جمع بدهی‌ها
				خالص دارائی‌ها/ ارزش
	x	x		سرمایه پرداخت شده
	x	x	۱۴	ذخیره تجدید ارزیابی
	x	x		اندوخته‌ها
	x	x	۱۵	مازاد (کسری) انباشته
	x	x		سهام اقلیت
x		x		جمع خالص دارائی‌ها/ ارزش

صورت جریانات نقدی

این صورت نزدیکترین صورت به مبنای نقدی حسابداری است و در واقع در دوران پذیرش اولیه حسابداری تعهدی، پلی میان مبنای نقدی و تعهدی می‌باشد. اگر چه پس از فرآیند انتقال نیز به دلیل نمایش نحوه تولید و مصرف نقدینگی ارائه آن سودمند است. طبق استاندارد شماره ۲ بایستی وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی جداگانه ارائه شوند.

جریانات نقدی فعالیت‌های عملیاتی را می‌توان با روش مستقیم یا غیرمستقیم تهیه نمود، اگر چه روش مستقیم ارجح است. در شکل ۲-۳ و ۲-۴ نمونه‌های مورد نظر IPSAS 2 نشان داده شده است.

۳-۲ صورت جریان وجوه نقد نمونه (روش غیر مستقیم)

۱۳×۱	۱۳×۲	یادداشت
جریانانات نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی		
دریافت‌ها		
×	×	مآزاد/کسری
رویدادهای غیر نقدی		
×	×	۱ استهلاک
×	×	۲ افزایش در اندوخته‌ها
×	×	افزایش در حسابهای پرداختنی
(×)	(×)	افزایش در حسابهای دریافتنی
(×)	(×)	سود/(زیان) حاصل از فروش دارائی‌ها
×	×	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
جریانانات نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه گذاری		
(×)	(×)	۵ وجوه پرداختی بابت خرید دارائی‌های ثابت
(×)	(×)	وجوه پرداختی بابت خرید ابزارهای مالی
(×)	(×)	وجوه دریافتی بابت فروش ابزارهای مالی
(×)	(×)	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه گذاری
جریانانات نقدی حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی		
×	×	وجوه دریافتی بابت دریافت تسهیلات مالی
(×)	(×)	وجوه پرداختی بابت بازپرداخت تسهیلات مالی
×	×	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
(×)	×	خالص افزایش / (کاهش) در نقد و شبه نقد
×	×	نقد و شبه نقد در ابتدای دوره
×	×	نقد و شبه نقد در انتهای دوره

شکل ۲-۴ صورت جریانات نقدی نمونه (روش مستقیم)

۱۳×۱	۱۳×۲	یادداشت
جریانات نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی		
دریافت‌ها		
×	×	۱ مالیات وصولی
×	×	وجوه نقد دریافتی از ارائه کالا و خدمات
×	×	۲ هدایا
×	×	۳ سایر
پرداخت‌ها		
(×)	(×)	پرداخت به کارکنان
(×)	(×)	ملزومات
(×)	(×)	۴ سایر
×	×	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
جریانات نقدی حاصل از فعالیت‌های سرمایه گذاری		
(×)	(×)	۵ وجوه پرداختی بابت خرید دارائی‌های ثابت
(×)	(×)	وجوه پرداختی بابت خرید ابزارهای مالی
(×)	(×)	وجوه دریافتی بابت فروش ابزارهای مالی
(×)	(×)	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه گذاری
جریانات نقدی حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی		
×	×	وجوه دریافتی بابت دریافت تسهیلات مالی
(×)	(×)	وجوه پرداختی بابت بازپرداخت تسهیلات مالی
×	×	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
(×)	×	خالص افزایش / (کاهش) در نقد و شبه نقد
×	×	نقد و شبه نقد در ابتدای دوره
×	×	نقد و شبه نقد در انتهای دوره

تغییرات خالص ارزش

خالص ارزش معمولاً به دو دلیل طی دوره تغییر می‌کند. دلیل اول کسری یا مازاد طی دوره و دلیل دوم که کمتر رخ می‌دهد انعکاس مستقیم رخدادهای خاص مانند آورده مالکین یا تجدید ارزیابی دارایی‌ها در خالص ارزش است. البته انعکاس مستقیم سود و زیان در خالص ارزش بدون ارائه در صورت عملکرد، مگر در مواردی که استاندارد آن را مجاز دانسته باشد، غیرمجاز است و تهیه صورت تغییرات در خالص ارزش می‌تواند دلیل این تغییرات را منعکس نماید.

در صورت تغییرات بایستی اطلاعات خیلی کم و صرفاً مازاد یا کسری و تخصیص آن نشان داده شود. و به علت کم حجم بودن این صورت گاهی با صورت عملکرد مالی تجمیع می‌گردد. ولی طبق استاندارد ارائه جداگانه آن توصیه شده است.

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

علاوه بر اطلاعاتی که در متن صورت‌های مالی ارائه می‌گردد، اطلاعات زیاد دیگری نیز در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شوند. این یادداشت‌ها طبق استاندارد بایستی موارد زیر را افشاء کنند:

۱. اطلاعات مرتبط با مبنای تهیه صورت‌های مالی و رویه‌های حسابداری خاص

۲. اطلاعات ضروری که طبق استاندارد در صورت‌های مالی ارائه نشده است.

۳. اطلاعات ممکن که در متن صورت‌ها ارائه نشده ولی برای ارائه مطلوب لازم هستند.

مورد اول اغلب تحت عنوان رویه‌های حسابداری و مورد دوم و سوم به عنوان افشائیات نامیده می‌شوند. بند ۲ شامل اطلاعات زیر است:

۱۱. اطلاعات ضروری که بایستی هم در متن و هم در یادداشت‌ها ارائه شوند.

۲. اطلاعاتی که صرفاً بایستی در یادداشت‌ها ارائه گردند.

طبقات فرعی هم در متن و هم در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه می‌شوند ولی اطلاعات مکمل مانند اطلاعات مرتبط با معاملات اشخاص وابسته تنها در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌گردند. در متن صورت‌های مالی، اطلاعات بایستی مختصر و محدود به اقلام مهم باشند.

گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

بخش سوم: وضعیت فعلی حسابداری دولتی در ایران

مقدمه

در ایران سهم بزرگی از بخش عمومی به دستگاههای دولتی^{۱۳} اختصاص دارد که تا حدودی حاصل ملی شدن اکثر شرکت‌های تولیدی بزرگ در سال ۱۳۵۸ می‌باشد. مقایسه ارقام بودجه کشور طی سالهای اخیر نیز مؤید گسترش فزاینده در وظایف و مسئولیت‌های دولت و دستگاههای دولتی است که بخش اعظمی از فعالیت‌های اقتصادی کشور را بر عهده دارند. از طرفی در سالهای اخیر طیف فعالیت‌های دولتی در سطح بین الملل به مراتب پیچیده تر، وسیع تر، متنوع تر و تخصصی تر از گذشته گردیده است که شامل بخش دولتی ایران نیز می‌شود. ولی با وجود وسعت و پیچیدگی بخش دولتی، نظام حسابداری دولتی در ایران در ابعاد نظری و عملی رشد چشمگیری نداشته است. گرچه تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دستور کار دست اندرکاران قرار گرفته است ولی راه درازی تا نهایایی شدن و اجرایی شدن آن باقی است. در این گزارش تلاش بر این است تا ابتدا با بررسی وضعیت فعلی حسابداری دولتی در ایران نواقص این نظام معرفی و سپس راهکارهای ارائه شده در پیش نویس چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی معرفی گردد.

طبق قوانین فعلی کشور، کلیه فعالیت‌های مالی دستگاههای اجرایی می‌بایست به موقع در دفاتر ثبت و گزارشات مالی در زمانهای مقرر تهیه و نسخه اول آن جهت رسیدگی به دیوان محاسبات و نسخه دوم پس از تأیید دیوان جهت تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارائه شود و نهایتاً این صورتحساب از طریق دیوان محاسبات به مجلس شورای اسلامی و از این طریق به استحضار ملت ایران برسد. بنابراین طبق قوانین موجود عمده‌ترین هدف حسابداری دولتی در ایران تهیه و ارائه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور جهت پاسخگویی مالی به مجلس شورای اسلامی به عنوان مهمترین گروه استفاده کننده از

۱. دستگاههای دولتی به معنای عام شامل کلیه دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند نظیر وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و نهادهای انقلاب میباشد.

اطلاعات مالی دولت است که با اهداف مورد نظر پاسخگوئی مالی و عملیاتی به طیف گسترده تری از استفاده کنندگان در کل بخش عمومی (این اهداف در بخش یک گزارش به تفصیل بیان گردیده است) فاصله زیادی دارد. در ادامه ویژگی‌های بخش عمومی و دولتی ایران و نحوه گزارشگری مالی فعلی در این بخش به تفصیل بیان می‌گردد.

ساختار اقتصادی کشور ایران

اقتصاد ایران یک اقتصاد در حال گذار با یک بخش عمومی بزرگ است که حدود ۵۰٪ از کل اقتصاد را شامل می‌شود چرا که در قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران (مرداد ۵۸) بیشتر صنایع بخش خصوصی کشور ملی اعلام گردید. طبق اصل چهل و چهارم قانون اساسی (جدول ۳-۱) کل اقتصاد ایران به سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی تقسیم می‌شود. طبق این اصل بخش دولتی شامل کلیه صنایع بزرگ، صنایع مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، واحدها و شبکه‌های بزرگ آبرسان، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن، هواپیمایی، کشتیرانی، راه آهن و مانند اینهاست که به صورت مالکیت عمومی در اختیار دولت است (البته از سال ۱۳۸۶ خصوصی سازی بنگاههای اقتصادی دولتی و واگذاری سهام این شرکت‌ها به اشخاص حقیقی آغاز شده است). بخش تعاونی کشور نیز شامل شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی تولید و توزیع در شهر و روستا بر طبق ضوابط اسلامی است که از دیدگاه اقتصادی جزء بخش خصوصی طبقه‌بندی می‌شود. در اصل ۴۵ قانون اساسی نیز بیان شده است که کلیه انفال و ثروت‌های عمومی و اموال مجهول‌المالک، عمومی محسوب و تحت مالکیت دولت است.

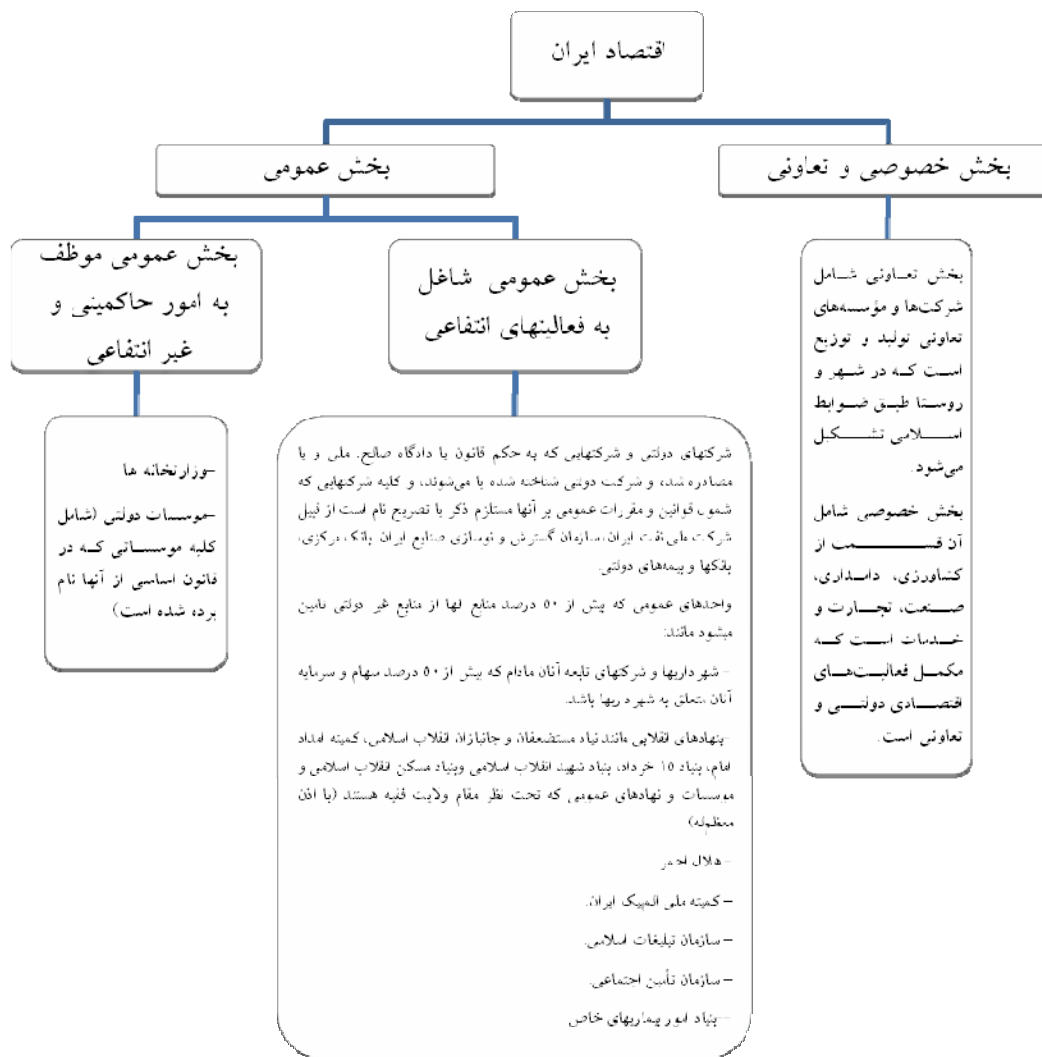
جدول ۳-۱: اصول قانونی مرتبط با ساختار اقتصادی ایران

اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب آبان سال ۱۳۵۸	نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بر پایه سه بخش «دولتی»، «تعاونی»، «خصوصی‌سازی» بر برنامه‌ریزی منظم و صحیح استوار است. الف: بخش دولتی شامل تمام صنایع بزرگ مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، سدها و شبکه‌های بزرگ آبرسانی، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن، هواپیمایی، کشتیرانی، راه و راه آهن و مانند اینهاست که به صورت مالکیت عمومی در اختیار دولت است. ب: بخش تعاونی شامل شرکت‌ها و مؤسسه‌های تعاونی تولید و توزیع است که در شهر و روستا طبق ضوابط اسلامی تشکیل می‌شود. ج: بخش خصوصی شامل آن قسمت از کشاورزی، دامداری، صنعت، تجارت و خدمات است که مکمل فعالیت‌های اقتصادی دولتی و تعاونی است.
اصل ۴۵ قانون اساسی مصوب آبان سال ۱۳۵۸	انفال و ثروت‌های عمومی از قبیل زمینهای موات یا رها شده، معادن، دریاها، دریاچه‌ها، رودخانه‌ها و سایر آبهای عمومی، کوه‌ها، دره‌ها، جنگلها، نزارها، بیشه‌های طبیعی، مراتعی که حریم نیست، ارث بدون وارث، و اموال مجهول‌المالک و اموال عمومی که از خاصین مسترد می‌شود، در اختیار حکومت اسلامی است تا بر طبق مصالح عامه نسبت به آنها عمل نماید. تفصیل و ترتیب استفاده از هر یک را قانون معین می‌کند.
ماده ۱ قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران در	صنایع موجود بر حسب شرایط به چهار دسته تقسیم می‌گردد و درباره هر گروه به نحو خاص عمل می‌شود: الف - علاوه بر نفت، گاز، راه آهن، برق، شیلات که قبلاً ملی شده صنایع زیر نیز ملی می‌شوند: صنایع تولید فلزاتی که در صنعت مصرف عمده

<p>دارند (مانند فولاد، مس و آلومینیوم) شامل مرحله نورد گرم، ساخت و مونتاژ کشتی هواپیما و اتومبیل</p> <p>ب: صنایع و معادن بزرگی که صاحبان آن از طریق روابط غیر قانونی با رژیم گذشته، استفاده نامشروع از امکانات و تضييع حقوق عمومی به ثروت‌های کلان دست یافته‌اند و برخی از آنها از کشور متواری هستند و دولت طبق لایحه قانونی شماره ۶۷۳۸ مورخ ۱۳۵۸.۳.۲۶ مدیریت آنها را در اختیار گرفته است. سهام این گونه اشخاص به تملک دولت در می‌آید. هر گونه رسیدگی مالی و فنی و حقوقی نسبت به این گونه اشخاص در اختیار دولت خواهد بود. تبصره: بهای سهامی که طبق فرمان امام متعلق به بنیاد مستضعفان می‌شود، پس از ارزیابی در صورتی که مازاد بر دیون به دولت باشد، از طرف دولت به این بنیاد پرداخت می‌گردد.</p> <p>ج: کارخانجات و مؤسساتی که وام‌های قابل توجه برای احداث یا توسعه از بانکها دریافت داشته‌اند، در صورتی که کل بدهی آنها از دارایی خالص آنان بالاتر باشد متعلق به دولت است و بقیه بدهی ایشان به عنوان طلب دولت و مردم به هر صورت که مقتضی باشد وصول خواهد شد. در صورتی که دارایی این واحدها بیشتر از مطالبات بانکها و مردم باشد. دولت به سمت مالک بانکها و نسبت به مطالبات خود و مردم در مالکیت آن واحد سهم می‌شود: کارخانجات و مؤسسات تولیدی که متعلق به بخش خصوصی بوده و وضع مالی و اقتصادی مساعدی دارند و مشمول بند ب ماده ۱ نباشد بر اساس قبول اصل مالکیت مشروع مشروط مالکیت آنها از طرف دولت به رسمیت شناخته می‌شود و مورد حمایت قانونی قرار می‌گیرند. تبصره: بدهی‌ها، وثیقه‌ها و تضمین‌هایی که مالکین و مدیران مؤسسات مورد بحث در قبال وام بانکها داشته و سپرده‌اند به قوت خود باقی است و مطالبه خواهد شد.</p>	<p>مرداد ۵۸</p>
<p>ماده ۲ - وزارتخانه واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده و یا بشود.</p> <p>ماده ۳ - مؤسسه دولتی واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه‌گانه اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد.</p> <p>تبصره - نهاد ریاست جمهوری که زیر نظر ریاست جمهوری اداره می‌گردد. از نظر این قانون مؤسسه دولتی شناخته می‌شود.</p> <p>ماده ۴ - شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد میشود، مادام که بیش از پنجاه درصد سهام آن متعلق به شرکت‌های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود.</p> <p>تبصره - شرکت‌هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها به منظور به کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ایجاد شده یا می‌شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.</p> <p>ماده ۵ - مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا می‌شوند.</p> <p>تبصره - فهرست این قبیل مؤسسات و نهادها با توجه به قوانین و مقررات مربوط از طرف دولت پیشنهاد و به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.</p>	<p>مواد ۲، ۳، ۴ و ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ و اصلاحات بعدی</p>
<p>از تاریخ تصویب این قانون ایجاد یا تشکیل سازمان دولتی با توجه به مواد ۲ و ۳ و ۴ این قانون منحصراً به صورت وزارتخانه یا مؤسسه دولتی یا شرکت دولتی مجاز خواهد بود. کلیه مؤسسات انتفاعی و بازرگانی وابسته به دولت و سایر دستگاه‌های دولتی که به صورتی غیر از وزارتخانه یا مؤسسه دولتی یا شرکت دولتی ایجاد شده و اداره می‌شوند مکلفند حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ اجرای این قانون با رعایت مقررات مربوط، وضع خود را با یکی از سه وضع حقوقی تطبیق دهند والا با انقضاء این فرصت مؤسسه دولتی محسوب و تابع مقررات این قانون در مورد مؤسسات دولتی خواهند بود.</p> <p>تبصره - نهادها و مؤسساتی که در جریان تحقق انقلاب اسلامی و یا پس از آن بنا به ضرورت‌های انقلاب اسلامی به وجود آمده‌اند و تمام یا قسمتی از اعتبارات مورد نیاز خود را از محل اعتبارات منظور در قانون بودجه کل کشور مستقیماً از خزانه دریافت می‌نمایند، در صورتی که وضعیت حقوقی آنها به موجب قانون معین نشده باشد، مکلفند ظرف مدت مذکور در این ماده وضع حقوقی خود را با یکی از مواد ۲، ۳، ۴ و ۵ این قانون تطبیق دهند.</p>	<p>ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱</p>
<p>واحدهای سازمانی مشروحه زیر و مؤسسات وابسته به آنها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی موضوع تبصره ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشند:</p> <p>۱ - شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه آنان مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام و سرمایه آنان متعلق به شهرداری‌ها باشد.</p> <p>۲ - بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی.</p> <p>۳ - هلال احمر.</p> <p>۴ - کمیته امداد امام.</p> <p>۵ - بنیاد شهید انقلاب اسلامی.</p> <p>۶ - بنیاد مسکن انقلاب اسلامی.</p> <p>۷ - کمیته ملی المپیک ایران.</p> <p>۸ - بنیاد ۱۵ خرداد.</p> <p>۹ - سازمان تبلیغات اسلامی.</p> <p>۱۰ - سازمان تأمین اجتماعی.</p>	<p>ماده واحده و تبصره‌های آن مصوب تیرماه ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی</p>

<p>تبصره ۱ - مؤسسه وابسته از نظر این قانون واحد سازمانی مشخصی است که به صورتی غیر از شرکت و برای مقاصد غیر تجارتي و غیر انتفاعی توسط یک یا چند مؤسسه و نهاد عمومی غیر دولتی تأسیس و اداره می‌شود و به نحوی مالکیت آن متعلق به یک یا چند مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی باشد.</p> <p>تبصره ۲ - اجرای قانون در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی که تحت نظر مقام ولایت فقیه هستند با اذن معظمله خواهد بود.</p> <p>ضمناً طرح الحاق قانون مذکور طی مصوبه تیر ماه ۱۳۷۷ مجلس بنیاد امور بیماری‌های خاص به فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی ملحق گردیده است.</p>	
<p>ماده ۱- وزارتخانه: واحد سازمانی مشخصی است که تحقق یک یا چند هدف از اهداف دولت را برعهده دارد و به موجب قانون ایجاد شده یا می‌شود و توسط وزیر اداره می‌گردد.</p> <p>ماده ۲- مؤسسه دولتی: واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد شده یا می‌شود و با داشتن استقلال حقوقی، بخشی از وظایف و اموری را که بر عهده یکی از قوای سه‌گانه و سایر مراجع قانونی می‌باشد انجام می‌دهد. کلیه سازمانهایی که در قانون اساسی نام برده شده است در حکم مؤسسه دولتی شناخته می‌شود.</p> <p>ماده ۳- مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی: واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده یا می‌شود و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد.</p> <p>ماده ۴- شرکت دولتی: بنگاه اقتصادی است که به موجب قانون برای انجام قسمتی از تصدی‌های دولت به موجب سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی، ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری جزء وظایف دولت محسوب می‌گردد، ایجاد و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سرمایه و سهام آن متعلق به دولت می‌باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی منفرداً یا مشترکاً ایجاد شده مادام که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سهام آنها منفرداً یا مشترکاً متعلق به واحدهای سازمانی فوق‌الذکر باشد شرکت دولتی است. (تبصره ۲- شرکت‌هایی که به حکم قانون یا دادگاه صالح، ملی و یا مصادره شده و شرکت دولتی شناخته شده یا می‌شوند، شرکت دولتی تلقی می‌گردند. تبصره ۳- احکام «شرکت‌های دولتی» که در این قانون ذکر شده بر کلیه شرکت‌هایی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است نیز اعمال خواهد شد.)</p> <p>ماده ۸- امورحاکمیتی: آن دسته از اموری است که تحقق آن موجب اقتدار و حاکمیت کشور است و منافع آن بدون محدودیت شامل همه اقشار جامعه گردیده و بهره‌مندی از این نوع خدمات موجب محدودیت برای استفاده دیگران نمی‌شود. از قبیل:</p> <p>الف- سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی و نظارت در بخشهای اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی.</p> <p>ب- برقراری عدالت و تأمین اجتماعی و باز توزیع درآمد.</p> <p>ج- ایجاد فضای سالم برای رقابت و جلوگیری از انحصار و تضییع حقوق مردم.</p> <p>د- فراهم نمودن زمینه‌ها و مزیت‌های لازم برای رشد و توسعه کشور و رفع فقر و بیکاری.</p> <p>ه- قانونگذاری، امور ثبتی، استقرار نظم و امنیت و اداره امور قضائی.</p> <p>و- حفظ تمامیت ارضی کشور و ایجاد آمادگی دفاعی و دفاع ملی.</p> <p>ز- ترویج اخلاق، فرهنگ و مبانی اسلامی و صیانت از هویت ایرانی، اسلامی.</p> <p>ح- اداره امور داخلی، مالیه عمومی، تنظیم روابط کار و روابط خارجی.</p> <p>ط- حفظ محیط زیست و حفاظت از منابع طبیعی و میراث فرهنگی.</p> <p>ی- تحقیقات بنیادی، آمار و اطلاعات ملی و مدیریت فضای فرکانس کشور.</p> <p>ک- ارتقاء بهداشت و آموزش عمومی، کنترل و پیشگیری از بیماری‌ها و آفت‌های واگیر، مقابله و کاهش اثرات حوادث طبیعی و بحرانهای عمومی.</p> <p>ل- بخشی از امور مندرج در مواد (۹)، (۱۰) و (۱۱) این قانون نظیر موارد مذکور در اصول بیست و نهم (۲۹) و سی‌ام (۳۰) قانون اساسی که انجام آن توسط بخش خصوصی و تعاونی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی با تأیید هیأت‌وزیران امکانپذیر نمی‌باشد.</p> <p>م- سایر مواردی که با رعایت سیاست‌های کلی مصوب مقام معظم رهبری به موجب قانون اساسی در قوانین عادی جزء این امور قرار می‌گیرد.</p> <p>ماده ۹: امور اجتماعی، فرهنگی و خدماتی: آن دسته از وظایفی است که منافع اجتماعی حاصل از آنها نسبت به منافع فردی برتری دارد و موجب بهبود وضعیت زندگی افراد می‌گردد، از قبیل: آموزش و پرورش عمومی و فنی و حرفه‌ای، علوم و تحقیقات، درمان، توانبخشی، تربیت بدنی و ورزش، اطلاعات و ارتباطات عمومی و امور فرهنگی، هنری و تبلیغات اسلامی.</p> <p>ماده ۱۰: امور زیربنایی: آن دسته از طرحهای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای است که موجب تقویت زیرساخت‌های اقتصادی و تولیدی کشور می‌گردد، از قبیل: طرحهای آب و خاک و شبکه‌های انرژی، ارتباطات و راه.</p> <p>ماده ۱۱: امور اقتصادی: آن دسته از اموری است که دولت، متصدی اداره و بهره‌برداری از اموال جامعه است و مانند اشخاص حقیقی و حقوقی در حقوق خصوصی عمل می‌کند، از قبیل: تصدی در امور صنعتی، کشاورزی، حمل و نقل، بازرگانی، مسکن و بهره‌برداری از طرحهای مندرج در ماده (۱۰) این قانون.</p>	<p>مواد ۱- ۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب هشتم مهر ماه ۱۳۸۶</p>

از طرفی طبق مواد ۲ تا ۵ و ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی تمامی سازمانهای دولتی باید دارای یکی از سه وضع حقوقی وزارتخانه، موسسه دولتی (زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره می شود) و یا شرکت دولتی (بیش از ۵۰ درصد سرمایه متعلق به دولت است) باشند. سایر سازمانهایی که به خدمات عمومی اشتغال دارند، موسسه یا نهاد عمومی غیر دولتی محسوب می شوند که در ماده واحده تیر ماه ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی عناوین آنها مشخص شده است. طبق مواد ۱ - ۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری که نسبت به سایر قوانین جدیدتر می باشد، نیز وظایف بخش عمومی شامل امور حاکمیتی، فرهنگی، خدماتی، زیر بنایی و اقتصادی تعریف و کلیه نهادهای بخش عمومی و دولتی تعریف شده است. بنابراین شاید بتوان یک مدل جهت طبقه بندی اقتصاد ایران طبق قوانین و مفاهیم اقتصادی به شکل ۱-۳ ارائه نمود. هر چند نهایی شدن این مدل منوط به اصلاح قوانین و ارائه تعریفی روشنتر از حوزه های عمومی، دولتی و خصوصی در کشور است.



شکل ۳-۱: ساختار اقتصاد ایران طبق قانون اساسی و مفاهیم اقتصادی

در صورت مقایسه این ساختار با ساختار مطرح شده در نظام GFS مشاهده می‌شود که در قانون اساسی کشور نامی از بخش عمومی به عنوان یک مجموعه برده نشده است ولی با توجه به اشکال حقوقی چهار گانه که در مواد ۲-۵ قانون محاسبات عمومی و مواد ۱-۸ قانون مدیریت خدمات کشوری تعریف شده است، می‌توان استنباط نمود که بخش عمومی شامل دو بخش

دولتی و غیر دولتی است. همانطور که در بخش یک گزارش اشاره شد، در مدل ارائه شده در نظام آمارهای مالی دولت (شکل ۱-۱) بخش عمومی شامل دولت و شرکت‌های عمومی است و معیار متمایز کننده این دو بخش میزان استفاده واحدهای عمومی از بودجه دولتی است. به طوری که اگر یک نهاد عمومی بیش از ۵۰ درصد از منابع مورد نیاز خود را از فروش کالا و خدمات تأمین نماید شرکت دولتی و در صورت تأمین بیش از ۵۰ درصد منابع از بودجه دولت جزء بخش دولت محسوب می‌شود. همچنین در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز مانند GFS همین طبقه بندی مشاهده می‌شود با این تفاوت که معیار خروج یک نهاد عمومی از حوزه دولت، استقلال مالی بالاتری است. حتی در برخی از موارد جهت خروج یک واحد از بخش دولت لازم است حدود ۱۰۰ درصد منابع مورد نیازش از فروش کالا و خدمات خود واحد تأمین شود.

این در حالی است که معیار مشخصی جهت طبقه بندی نهادهای عمومی در قوانین ایران معرفی نشده است و همین دلیل ناتوانی در ارائه یک مدل قطعی است. به طوری که معیار شمول برخی از نهادهای عمومی در دولت منوط به ذکر نام آنها در قوانین کشور می‌باشد که این امر منجر به طول و تفصیل در قوانین، اصلاحات مکرر و گاهی تناقض در آنها گردیده است. همچنین منجر به فرار واحدهای بخش عمومی از زیر بار نظارت‌های دولتی به خصوص الزامات گزارشگری و حسابداری شده است. چرا که آنها در اغلب موارد خود را جزئی از بخش خصوصی دانسته، حاضر به رعایت الزامات گزارشگری بخش عمومی نمی‌باشند و بواسطه ماهیت دوگانه خود در برخی موارد از الزامات بخش خصوصی نیز تبعیت نمی‌کنند.

در هر حال به منظور تعیین دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم است معیار مشخصی جهت طبقه بندی یک واحد به عنوان واحد عمومی دولتی و غیر دولتی معرفی گردد.

مبانی نظری حسابداری دولتی در ایران

طی چند دهه گذشته حسابداری بخش خصوصی و سالهای اخیر حسابداری بخش عمومی در اکثر کشورها مقید به چارچوبهای نظری شده‌اند. در ایران نیز پیش‌نویس چنین چارچوبی منتشر شده است ولی هنوز به مرحله نهایی و اجرا نرسیده است. در وضعیت فعلی حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران برخلاف بخش خصوصی آن که تابع استانداردهای

اصول- محور است، تابع دستورالعمل‌های قانون- محوری است که در کل فاقد مبانی نظری مشخص هستند. از جمله تعریف واحد گزارشگر، اهداف گزارشگری، عناصر صورت‌های مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی در آنها دیده نمی‌شود. در ادامه برخی از قوانین که به نوعی جایگزین چارچوب نظری و استاندارد های حسابداری دولتی ایران هستند به تفصیل مورد بررسی قرار می‌گیرند.

واحد گزارشگر در بخش عمومی ایران

طبق مواد ۸- ۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری (جدول ۳-۱)، فعالیت‌هایی که توسط دولت به انجام می‌رسند شامل امور حاکمیتی، اجتماعی، فرهنگی، خدماتی، زیربنایی و اقتصادی است که از این میان امور حاکمیتی که شامل فعالیت‌هایی از جمله قانونگذاری، سیاستگذاری، برقراری امنیت و عدالت است به واسطه ماهیت خود فقط باید توسط بخش دولت به انجام برسد ولی سایر امور بر حسب ضرورت می‌تواند توسط بخش دولتی، بخش عمومی غیر دولتی و یا حتی در مواردی توسط بخش خصوصی به انجام برسند. طبق مبانی نظری می‌توان کلیه فعالیت‌های دولت را در قالب دو طبقه کلی فعالیت‌های از نوع انتفاعی و غیر انتفاعی طبقه بندی نمود. سازمانهای بخش عمومی در صورتی که به فعالیت‌های انتفاعی اشتغال داشته باشند، تابع روشهای حسابداری بخش خصوصی هستند ولی در صورتی که به فعالیت‌های دولتی اشتغال داشته باشند حتما باید از استانداردهای حسابداری بخش عمومی یا در شرایط فعلی که این استانداردها وجود ندارند از دستورالعمل‌های حسابداری دولتی که به تایید وزارت دارایی و ودیوان محاسبات رسیده است (ماده ۱۲۸ دیوان محاسبات) استفاده نمایند.

با توجه به موارد پیش گفته شناسایی و تعیین حوزه گزارشگری و ارائه تعریفی روشن از آن ضروری است. در واقع باید مشخص شود گزارشهای مالی تهیه شده تحت عنوان گزارشهای دولت مربوط به چه محدوده‌ای است، چه واحدهایی را شامل می‌شود و کدام واحدهای بخش عمومی در این گزارش مستثنا شده‌اند. خیلی از واحدها در بخش عمومی بواسطه نوع خدمات آنها که عمومی و مورد نیاز جامعه است، غالبا از حمایت و کمکهای دولتی بهره مند هستند. ولی نحوه گزارشگری این کمها به درستی در قوانین کشور روشن نشده است که در بخشهای بعدی به آن خواهیم پرداخت. ویژگی‌هایی به شرح زیر را می‌توان برای بخش دولتی ایران بر شمرد:

- مؤسسات بخش دولتی برخلاف بخش خصوصی با هدف کسب سود تأسیس نشده‌اند هر چند دولت در برخی از اعمال تصدی‌گری وارد فعالیت‌های بازرگانی شده است ولی صرفاً به قصد انتفاع نبوده، بلکه با هدف ایجاد اشتغال مولد، انحصار برخی کالاها مانند گندم، دخیانیات، قند و شکر و یا حمایت از صنایع سنتی مانند قالیبافی و قلمکاری انجام شده است.
 - در قوانین و مقررات دستگاههای دولتی از سرمایه و مالکیت ذکری به میان نیامده است. البته به غیر از شرکت‌های دولتی که میزان سرمایه و صاحبان سهام مشخص گردیده است و اکثر آن نیز متعلق به دولت است.
 - برخلاف بخش خصوصی منابع مالی دولت عمدتاً غیرمبادله‌ای هستند از جمله مالیات و منابع حاصل از فروش منابع زیرزمینی.
 - قوانین مالی در دو بخش دولتی و خصوصی بسیار متفاوت است. قوانین و مقررات حاکم بر دریافت و پرداخت دستگاههایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، عبارتند از قانون محاسبات عمومی، قانون بودجه سالانه، قانون برنامه و بودجه و قانون دیوان محاسبات به علاوه اجرای این قوانین حسب مورد نیاز به آیین‌نامه، تصویب‌نامه، بخشنامه و دستورالعمل دارد که توسط مراجع ذیصلاح تهیه، تصویب و ابلاغ می‌گردد و هر کدام به نوبه خود در حکم قانون به حساب می‌آید. در حقیقت در بخش عمومی و دولتی قوانین بسیار متعدد و تفصیلی بوده و اغلب منجر به کندی امور می‌شود.
- حسابداری دولتی ایران طبق بیان حسینی عراقی (۸۹) عبارتست از مجموعه قوانین، مقررات و روشها توأم با دانش حسابداری که ذیحسابهای دستگاههای اجرایی حسب مورد در رابطه با فعالیت‌های مالی خود حسب مورد مکلف به رعایت و بکارگیری آن می‌باشند. بنابراین حسابداری دولتی ایران در درجه اول تابع قوانین و مقررات است و دانش حسابداری در درجه دوم قرار داشته و با توجه به قوانین و مقررات بکار گرفته می‌شود. همچنین در این تعریف از اصطلاح دستگاه اجرایی استفاده شده است که می‌توان آنرا معادل واحد گزارشگر تلقی نمود. در قوانین و مقررات مالی، محاسباتی و بودجه‌ای تعاریف مختلفی برای دستگاه اجرایی مقرر شده است که در جدول ۲-۳ به برخی از آنها اشاره شده است.

جدول ۳-۲: تعاریف دستگاه اجرایی در قوانین مالی کشور ایران

تعریف دستگاه اجرایی	قانون
دستگاه اجرایی شامل وزارتخانه‌ها، نیروها و سازمانهای تابعه ارزش، استانداری‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات وابسته به دولت، شرکت‌های دولتی، مؤسسات عام‌المنفعه و مؤسسات اعتباری تخصصی است که عهده‌دار اجرای قسمتی از برنامه سالانه هستند.	بند ۱۱ قانون برنامه و بودجه (مصوب ۱۳۵۱)
منظور از دستگاه در این قانون کلیه وزارتخانه‌ها، سازمانها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها می‌باشد که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب شود دستگاه اجرایی محسوب می‌شوند. همچنین واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند.	تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱
کلیه وزارتخانه‌ها، سازمانها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی وهمچنین نهادهای انقلاب اسلامی و شرکت‌ها و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلفند حسب مورد حسابها و صورت‌های مالی خود را تهیه و پس از تایید ویاتصویب مراجع ذیربط در مواعد ذیل یک نسخه آنرا به وزارت امور اقتصادی دارائی تسلیم و مراتب را به دیوان محاسبات کشور اعلام نمایند.	ماده ۲ قانون تفریح بودجه سالهای پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ مجلس شورای اسلامی
دستگاه اجرایی: کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاههایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانکها و بیمه‌های دولتی، دستگاه اجرایی نامیده می‌شوند.	ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب هشتم مهر ماه ۱۳۸۶

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود در قدیمی ترین قانون (بند ۱۱ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱) هر سازمانی که عهده‌دار اجرای قسمتی از برنامه سالانه کشور باشد از جمله شرکت‌های دولتی، دستگاه اجرایی محسوب میگردد. در این شرایط در تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات (مصوب ۱۳۶۱) کلیه دستگاهها و شرکت‌های دولتی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده نموده و یا به طور کلی هر واحدی که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی تحت مالکیت عمومی بوده و یا واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است، دستگاه اجرایی محسوب گردیدند. طبق ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری (مصوب ۱۳۸۶) کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاههایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است (از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانکها و بیمه‌های دولتی)، دستگاه اجرایی نامیده می‌شوند. بنابراین در تطابق با ادبیات بین الملل و با توجه به مقررات موجود دستگاههای اجرایی به دو دسته مرکزی یا ملی و محلی طبقه بندی می‌شوند. چهار دستگاه اجرایی مرکزی طبق قانون محاسبات عمومی عبارتند از:

۱- وزارتخانه‌ها: منظور واحد سازمانی است که به موجب قانون به این عنوان شناخته شده یا بشود. وزارتخانه بالاترین تشکیلات اداری دولت می‌باشد که وظایف هماهنگی و برنامه ریزی واحدهای اجرائی را بعهده دارد. وزیر بالاترین مرجع در این تشکیلات است. مثل وزارت کشور و وزارت بازرگانی

۲- موسسه دولتی: منظور واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد و زیر نظر یکی از قوای سه گانه به شرح زیر اداره می‌شود و عنوان وزارتخانه ندارد.

- موسسات زیر نظر قوه مقننه: دیوان محاسبات کشور که تنها موسسه دولتی است که زیر نظر مجلس شورای اسلامی است.

- موسسات زیر نظر قوه قضائیه: بازرسی کل کشور، دیوان عدالت اداری، سازمان زندانها، سازمان ثبت اسناد، پلیس قضائی، دانشکده علوم اداری و قضائی.

- موسسات زیر نظر قوه مجریه: سازمان برنامه و بودجه، سازمان امور اداری و استخدامی، سازمان تربیت بدنی، سازمان انرژی اتمی و بیشترین تعداد موسسات دولتی متعلق به دانشگاهها و موسسات آموزش عالی می‌باشند.

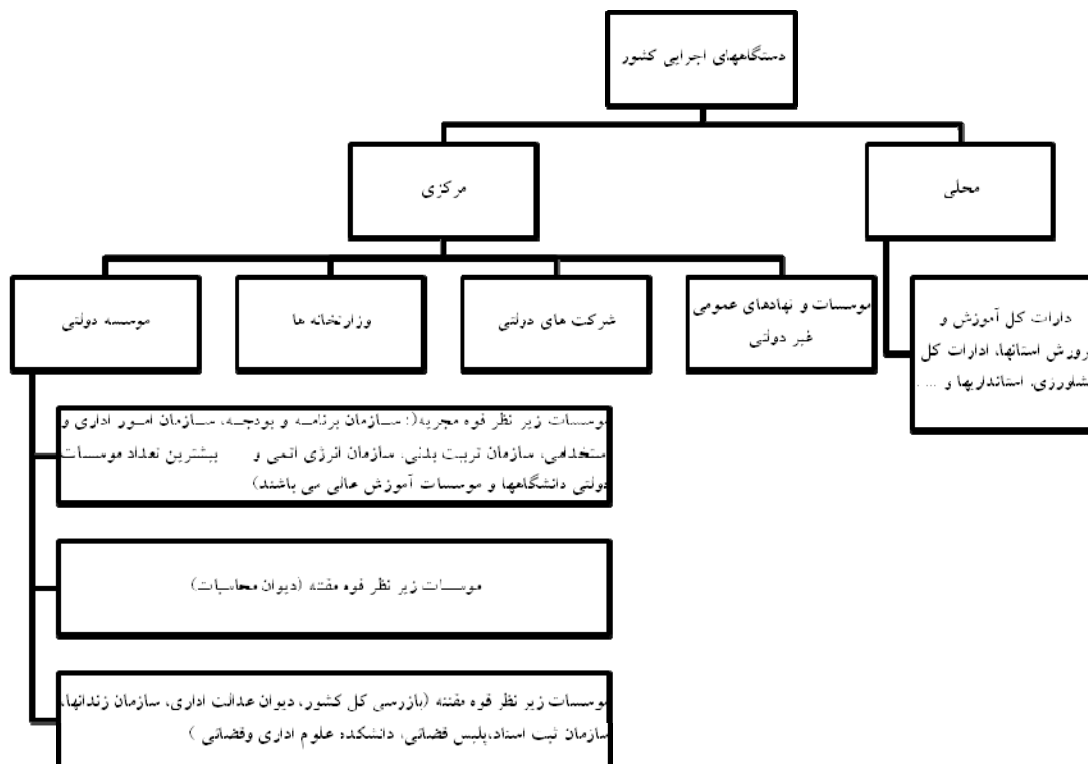
۳- شرکت های دولتی و بانکها : منظور واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد می‌شود و یا به حکم قانون ملی شده یا به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰٪ سهام آن متعلق به دولت باشد. انحلال شرکت‌های دولتی با اجازه قانون می‌باشد. بانکها نیز جزء شرکت‌های دولتی می‌باشند که برای تاکید بیشتر و ماهیت متفاوت کار بانکها به صورت جداگانه از آنها نام برده شده است

۴- موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی که از نظر قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده یا تشکیل می‌شوند. از شهرداری‌ها و هلال احمر به عنوان موسسه عمومی غیردولتی و نهادهایی مانند بنیاد شهید و پانزده خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی و بنیاد مسکن به عنوان نهاد عمومی غیر دولتی نام برده می‌شود.

منظور دستگاه‌های اجرایی محلی آن دسته از دستگاههای محلی است که تابع قانون نظام بودجه استانی هستند و تابع دستگاههای اجرایی مرکزی بوده و محل استقرار آنها در مراکز استانها و یا

در شهرستانهای تابعه استان می‌باشد. مثل ادارات کل آموزش و پرورش استانها، ادارات کل کشاورزی، استانداری‌ها و

می‌توان این طبقه بندی را به شکل زیر نشان داد:



شکل ۳-۲: طبقه بندی دستگاههای اجرایی طبق قوانین کشور ایران

به عنوان نتیجه گیری باید بیان داشت که در قوانین فوق به درستی روشن نشده است که آیا تمام واحدهای بخش عمومی تابع قوانین مالی و محاسباتی وزارت دارائی و دیوان محاسبات هستند یا فقط آن گروه که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، تابع این قوانین هستند. در برخی موارد شرکت‌های دولتی و نهادهای انقلابی از شمول این قوانین استثنا شده‌اند، از طرفی در برخی قوانین از جمله ماده ۲ قانون تفریح بودجه کلیه وزارتخانه‌ها، سازمانها، موسسات و شرکت‌های دولتی و همچنین نهادهای انقلاب اسلامی و شرکت‌ها و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلفند حسب مورد حسابها و صورت‌های مالی

خود را تهیه و به وزارت اموراتصادی دارای تسلیم و مراتب را به دیوان محاسبات کشور اعلام نمایند.

به طور خلاصه می‌توان بیان داشت دستگاههای اجرایی دارای ویژگی‌هایی به شرح زیر هستند:

۱. به موجب قانون ایجاد و دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند.
۲. معمولاً در بودجه سالانه ردیف بودجه‌ای جداگانه به آنها اختصاص می‌یابد.
۳. ذیحساب عهده‌دار اعمال نظارت بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در آنها است.
۴. مصرف اعتبارات در آنها نوعاً مشمول قانون محاسبات عمومی است به استثنای مواردی که در قانون مشخص شده است. (مانند شرکت‌های دولتی، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت که مشمول اساسنامه و سایر قوانین ناظر بر شرکت‌ها و بانکها و مؤسسات انتفاعی است)

بطور کلی وضع حقوقی واحدهای بخش عمومی در تعاریف مندرج در مواد ۲، ۳ و ۴ و ۵ و همچنین قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، به شرح جدول ۲-۳ تصریح گردیده است. و به موجب ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی کلیه مؤسسات انتفاعی و بازرگانی وابسته به دولت و سایر دستگاههای دولتی که به صورتی غیر از وزارتخانه یا مؤسسه دولتی یا شرکت دولتی ایجاد شده و اداره می‌شوند مکلف هستند خود را با یکی از اشکال حقوقی مواد ۲، ۳، ۴ قانون مذکور تطبیق دهند، در غیر این صورت مؤسسه دولتی محسوب می‌شوند و تابع مقررات این قانون در مورد مؤسسات دولتی خواهند بود.

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی (در جدول ۳-۳ ارائه خواهد شد) دیوان محاسبات باید تمام دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند را حسابرسی نماید. بنابراین طبق قانون هر دستگاهی که به نحوی از بودجه دولت استفاده می‌کند واحد گزارشگر محسوب شده و باید طبق قوانین دیوان محاسبات (که در حال حاضر جایگزین اصول حسابداری دولتی کشور است) گزارشهای مالی خود را تهیه و گزارش نماید. ولی این تعریف از واحد گزارشگر خیلی کلی است و به همین علت در موارد متعددی منجر به ابهام گردیده است. از جمله در استفساریه مجلس شورای اسلامی از شورای نگهبان^{۱۴} اینگونه سوال شده است که:

۱۴- نامه شماره ۱۰۴۱۵۱ مورخ ۱۳۷۵/۹/۶

"در بودجه کل کشور، اعتباراتی برای پرداخت قسمتی از کارمزد تسهیلات بانکی شرکت‌های تعاونی و خصوصی منظور می‌گردد. هم چنین در مورد مؤسسات غیر دولتی که متصدی خدمات عمومی و عام‌المنفعه هستند و در عین حال جزء بخش دولتی (از مصادیق موضوعات اصل ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی) محسوب نمی‌شوند از قبیل کمیته امداد امام - کمیته ملی المپیک - شهرداریها - هلال احمر - مدیریت حوزه علمیه قم - کتابخانه حضرت آیه‌الله العظمی مرعشی، قانونگذار اعتباراتی را در بودجه سالانه منظور می‌نماید تا تداوم خدمات آنان میسر گردد. بدین ترتیب این قبیل مؤسسات تعاونی، خصوصی و یا عمومی غیردولتی به اصطلاح از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. اخیراً این توهم ایجاد شده است که دیوان محاسبات کشور مکلف است به کلیه حسابهای این مؤسسات، هم در آن قسمت که از محل بودجه عمومی کل کشور تأمین شده است و هم قسمت‌های دیگر که مربوط به درآمدهای داخلی و موقوفات و هدایا و دیگر منابع باشد رسیدگی و حسابرسی نماید. خواهشمند است با توجه به اصل ۹۸ قانون اساسی تفسیر فرمایند آیا اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به کلیه حسابها و هزینه‌های مؤسسات عمومی غیر دولتی و مؤسسات خصوصی و تعاونی است که جزئی از اعتباراتشان از محل بودجه کل کشور تأمین می‌شود یا اینکه با توجه به دلالت عبارت اعتبارات مصوب در اصول ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی، حسابهای این مؤسسات صرفاً در حدود اعتباراتی که در بودجه کل کشور برای آنان منظور شده و تخصیص یافته است مشمول رسیدگی دیوان محاسبات می‌باشد؟"

نظر تفسیری شورای نگهبان (۱۳۷۵/۹/۱۴) به شرح زیر اعلام گردید که اصل پنجاه و پنجم (۵۵) قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است.

بنابراین در قوانین ایران معیار تعریف واحد گزارشگر و تعیین دامنه کاربرد اصول حسابداری دولتی صرفاً استفاده از منابع بودجه‌ای است و سایر معیارهای مناسب از جمله کنترل و ریسک در تعیین این حوزه و تعریف واحد گزارشگر لحاظ نشده است. طبق این قوانین دستگاههای اجرایی یا واحدهای گزارشگر در بخش دولتی ایران عبارت از کلیه واحدهایی است که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، یعنی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی، که به طور کامل توسط بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند، و شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی، که در صورت نیاز از کمکهای دولتی مصوب در بودجه استفاده می‌کنند، فقط در مورد منابع بودجه‌ای خود ملزم به رعایت قوانین مالی محاسباتی بخش دولتی هستند. و در صورت عدم استفاده از بودجه و منابع غیر بودجه‌ای، تابع اصول حسابداری بخش خصوصی می‌باشند. در واقع حسابداری دولتی محدود به دستگاههای اجرایی است که مشمول قانون محاسبات عمومی بوده و در اجرای ماده ۱۲۸ قانون مذکور از دستورالعمل‌ها و روشهای

حسابداری وزارت امور اقتصاد و دارایی پیروی می‌نمایند و مابقی واحدهای بخش عمومی همانند بخش خصوصی تابع استانداردهای حسابداری بازرگانی می‌باشند. همانطور که در بخش یک بیان شد جهت اهداف تلفیق کل دولت، باید تمامی واحدهای گزارشگری را که قرار است تحت عنوان کل دولت تلفیق شوند، به درستی تعریف نمود. همچنین بیان شد که کنترل استراتژیک نسبت به کنترل بودجه‌ای در تعریف واحد گزارشگر مناسب تر است. ولی در حسابداری دولتی فعلی ایران، واحد گزارشگر فقط با رویکرد قانونی و بودجه‌ای تعریف شده است که اساساً بر شخصیت حقوقی و استفاده از منابع بودجه‌ای استوار است. ولی از آنجا که قوانین موجود مورد جرح و تعدیلهای مکرر قرار گرفته است در برخی موارد تناقضهایی وجود دارد و در کل به روشنی حوزه بخش عمومی و تبعیت از قوانین مالی محاسباتی را روشن نمی‌سازد و علاوه بر آن فهرست سازمانهای دریافت‌کننده بودجه نیز همیشه یکسان نمی‌باشند. لذا به نظر می‌رسد بهتر است از طریق یک مطالعه تحقیقاتی بخش عمومی ایران شناسایی و بخش دولتی و غیردولتی آن به وضوح مشخص گردد.

از طرفی در صورت اتخاذ رویکرد بخشی (در فصل قبل معرفی شد) و تدوین استاندارد جداگانه برای بخش دولتی، لازم است به روشنی مشخص شود کدام قسمت از بخش عمومی بایستی تابع استانداردهای حسابداری بخش دولتی باشند و کدام یک بایستی تابع استانداردهای حسابداری بخش خصوصی باشند. در یک کلام در صورتی که بخش عمومی و دولتی ایران به درستی شناسایی نشود نمی‌توان قوانین و استانداردهای مناسبی برای این بخش تعریف نمود. نتیجه این است که در حال حاضر بسیاری از واحدهای بخش عمومی به راحتی از زیر بار الزامات مالی و نظارتی بخش عمومی و گاهاً حتی بخش خصوصی شانه خالی کرده و بر حسب منافع خود گاهی خود را خصوصی و گاه عمومی معرفی می‌کنند و تقریباً در اکثر موارد گزارشهای مالی مناسبی جهت استفاده کنندگان برون سازمانی خود منتشر نمی‌کنند.

حسابداری و گزارشگری در دولت:

برخی قوانین مرتبط با نحوه حسابداری و گزارشگری مالی بخش دولتی ایران در جدول ۳-۳ ارائه شده است:

جدول ۳-۳: اصول گزارشگری مالی در قوانین کشور ایران

<p>دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به‌انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.</p>	<p>اصل ۵۵ قانون اساسی</p>
<p>مصرف اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشور تابع مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت می‌باشد.</p> <p>تبصره ۱ - مصرف اعتبارات از محل درآمدهای اختصاصی بر اساس بودجه‌های مصوب جز در مواردی که در این قانون برای آنها تعیین تکلیف شده است تابع مقررات قانونی مربوط می‌باشد و در صورتی که دستگاههای اجرایی ذیربط دارای مقررات قانونی خاص برای این موضوع نباشند اعتبارات مذکور بر اساس قوانین و مقررات عمومی دولتی قابل مصرف خواهد بود.</p> <p>تبصره ۲ - مصرف درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار شرکت‌های دولتی بر اساس بودجه‌های مصوب جز در مواردی که در این قانون برای آنها تعیین تکلیف شده است، تابع مقررات قانونی مربوط می‌باشد. لکن اجرای طرحهای عمرانی شرکت‌های مذکور از نظر مقررات مالی و معاملاتی تابع مفاد این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت خواهد بود. شرکت‌ها و سازمانهای دولتی که شمول مقررات عمومی به آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول مفاد این ماده خواهند بود.</p> <p>تبصره ۳ - در صورتی که مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی دارای مقررات قانونی خاصی برای مصرف اعتبارات خود باشند می‌توانند اعتبارات جاری را که از محل اعتبارات منظور در قانون بودجه کل کشور در اختیار آنها گذارده می‌شود جز در مواردی که در این قانون صراحتاً برای آن تعیین تکلیف شده است طبق مقررات مربوط به خود به مصرف برسانند. در مواردی که اعتبارات موضوع این تبصره از محل اعتبارات منظور در بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به عنوان کمک در اختیار مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی گذارده می‌شود، ذیحساب دستگاه پرداخت‌کننده کمک، وجوه پرداختی از این بابت را با اخذ رسید مؤسسه دریافت‌کننده به هزینه قطعی منظور خواهد نمود.</p> <p>تبصره ۴ - اعتبارات طرحهای عمرانی مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی تابع این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت می‌باشد.</p> <p>تبصره ۵ - حساب و اسناد هزینه مربوط به اعتبارات جاری و طرحهای عمرانی (سرمایه‌گذاری ثابت) مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی باید قبل از تصویب مراجع قانونی ذیربط بوسیله حسابرسان منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی رسیدگی شود و حساب سالانه آنها برای حسابرسی به دیوان محاسبات کشور تحویل گردد.</p> <p>تبصره ۶ - آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی مربوط به اعتبارات جاری آن دسته از مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی که به موجب قانون از شمول مقررات عمومی مستثنی شده و یا بشود با رعایت قانون دیوان محاسبات توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم و به تصویب هیأت‌وزیران خواهد رسید.</p>	<p>ماده ۷۲ قانون محاسبات عمومی</p>
<p>ماده ۹۵ - کلیه ذیحسابان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلفند نسخه اول صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه را همراه با اصل اسناد و مدارک مربوط متبئی تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خرداد ماه سال بعد به ترتیبی که در اجرای ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور مقرر می‌شود به دیوان مذکور تحویل و نسخه دوم صورتحسابهای مذکور را بدون ضمیمه کردن اسناد و مدارک به نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارایی معین می‌کند به وزارت نامبرده ارسال نمایند.</p> <p>تبصره ۱ - صورتحسابهای فوق باید به امضاء بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و ذیحساب و گواهی نماینده دیوان محاسبات کشور رسیده باشد.</p> <p>تبصره ۲ - مواعید تنظیم و ارسال صورتحسابهای موضوع این ماده توسط دیوان محاسبات کشور با هماهنگی وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل تغییر می‌باشد.</p> <p>تبصره ۳ - نحوه حسابرسی یا رسیدگی دیوان محاسبات کشور نسبت به صورتحسابها و اسناد و مدارک موضوع این ماده در آیین‌نامه‌های اجرایی قانون دیوان محاسبات کشور معین خواهد شد.</p> <p>تبصره ۴ - به منظور از میان برداشتن موانع موجود در راه تنظیم حسابها و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور یک هیأت سه نفره مرکب از نمایندگان مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل و در موارد زیر تصمیمات لازم را اتخاذ می‌نماید:</p> <p>الف - در مورد اسناد و مدارک ناقص سنواتی (از سال ۱۳۶۴ به بعد) وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و اعتبارات عمرانی شرکت‌های دولتی که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند.</p> <p>ب - در خصوص اسناد و مدارک دستگاه‌های مذکور در بند الف که بر اثر حوادث غیر مترقبه و جنگ تحمیلی به تشخیص هیأت مذکور به نحوی از انحاء از بین رفته است.</p> <p>ج - نقصان و تفریط حاصل در موجودیهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی مشمول ماده ۷۳ قانون محاسبات عمومی کشور خواهند بود. تصمیمات این هیأت با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء خواهد بود لکن این تصمیمات که صرفاً ناظر بر ایجاد تسهیلات لازم در امر تنظیم حسابها می‌باشد مانع از تعقیب قانونی متخلفین امر نخواهد بود.</p> <p>دستورالعمل اجرایی این تبصره مشترکاً توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور حداکثر ظرف مدت دو ماه پس از تصویب این قانون تهیه و به مورد اجراء گذاشته خواهد شد. (اصلاحی ۱/۲۹/۱۳۷۲)</p>	<p>ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی</p>
<p>شرکت‌های دولتی مکلفند ترازنامه و حساب سود و زیان خود را بلافاصله پس از تصویب مجمع عمومی مربوط برای درج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.</p>	<p>ماده ۹۸ قانون محاسبات عمومی</p>

ماده ۹۹ قانون محاسبات عمومی	شرکت‌های دولتی مکلفند صورت حساب دریافت و پرداخت طرح‌های عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت) خود را مطابق دستورالعمل که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم خواهد شد تهیه و پس از تصویب مجمع عمومی مربوط بلافاصله جهت درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت موضوع ماده ۱۳۰ این قانون نیز مشمول حکم این ماده می‌باشد.
ماده ۱۰۰ قانون محاسبات عمومی	کلیه مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی موضوع ماده ۵ این قانون مکلفند صورت‌حساب دریافت و پرداخت سالانه خود اعم از اعتبارات جاری و یا طرح‌های عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت) را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذربط حداکثر تا پایان شهریور ماه سال بعد جهت درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند. تبصره - نهادهای و مؤسسات مشمول این ماده پس از به تصویب رسیدن آیین‌نامه مالی مربوط در اجرای تبصره ۶ ماده ۷۲ این قانون در مورد تنظیم و ارسال صورت حسابهای فوق در موعد و به ترتیب مقرر در آیین‌نامه مذکور عمل خواهند کرد.
ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی	وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است صورت‌حساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه حاوی اطلاعات زیر: الف - صورت‌حساب دریافت‌های خزانه شامل: ۱ - موجودی اول سال خزانه. ۲ - درآمدهای وصولی سال مالی مربوط. ۳ - سایر منابع تأمین اعتبار. ۴ - واریز پیش پرداخت‌های سالهای قبل. ب - صورت‌حساب پرداخت‌های خزانه شامل: ۱ - پرداختی از محل اعتبارات و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در قانون بودجه سال مربوط. ۲ - پیش پرداخت‌ها. ۳ - پیش پرداخت‌های سالهای قبل که به پای اعتبارات مصوب سال مالی منظور شده است. ۴ - موجودی آخر سال. به طور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیأت وزیران تسلیم نماید.
ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور	دستگاهها مکلفند حسابهای درآمد و هزینه، صورت‌های مالی، اسناد و مدارک مربوط را بنحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین مینماید به دیوان مزبور تحویل نمایند. حسابرسی و رسیدگی آنها به تشخیص دیوان محاسبات کشور در ادارات دیوان یا محل خود آن دستگاهها انجام میگردد. تبصره - مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد، دفاتر، صورت حسابهای مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاهها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد، به صورت عین و همچنین طرز تبدیل آنها به عکس یا فیلم یا میکرو فیلم و یا میکرو فیش یا نظائر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور به موجب دستورالعملی خواهد بود که با پیشنهاد رئیس دیوان محاسبات کشور بتصویب کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. اسناد تبدیلی به نحو فوق در حکم اسناد اصلی است.
ماده ۱۲۸ قانون دیوان محاسبات کشور	نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه‌ها مورد قبول واقع می‌شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارائی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود و دستورالعمل‌های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد.

همانطور که در جدول ۳-۳ مشاهده میگردد، طبق اصل ۵۵ قانون اساسی هر دستگاهی که از بودجه دولت استفاده می‌کند باید توسط دیوان محاسبات از نظر رعایت بودجه مورد رسیدگی قرار گیرد. در ماده ۷۲ قانون محاسبات عمومی نیز به تفصیل بیان شده که تمام اعتبارات دستگاههای دولتی و طرح‌های عمرانی شرکت‌ها و نهادهای عمومی غیر دولتی، تابع الزامات گزارشگری این قانون و سایر مقررات عمومی دولت می‌باشند. همچنین شرکت‌ها و سازمانهایی نیز وجود دارند که شمول مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام است. در ماده ۹۵ همین قانون بیان شده است که کلیه موسسات دولتی موظفند گزارشهای مالی خود را به نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می‌کند در موعد های مقرر تحویل نمایند. طبق ماده ۱۲۸ این قانون

رویه‌های حسابداری و گزارشگری با موافقت وزارت دارائی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین و دستورالعمل‌های اجرایی از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد. در ماده ۱۰۳ نیز عناصر صورت عملکرد را که طبق طبقه بندی‌های بودجه تهیه می‌شود، به همراه صورت گردش نقدی خزانه که عمدتاً شامل دریافت و پرداخت‌های نقدی است، بیان شده است.

آنچه از قانون اساسی کشور برمی‌آید، تنها گزارش مالی کشور گزارش رعایت بودجه است که طبق قوانین باید تهیه و افشاء شود. همچنین مواد ۷۲ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی تمامی واحدهای گزارشگر را ملزم به رعایت قانون محاسبات عمومی در مصرف اعتبارات و تهیه گزارشهای مالی طبق ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات و ارسال آن به این دیوان و وزارت امور اقتصادی و دارایی مینماید. در مواد ۹۸ و ۱۰۰ این قانون نیز نحوه گزارشدهی شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مشخص گردیده است. چگونگی ثبت و گزارش اطلاعات مالی نیز طبق دستورالعملی که طبق ماده ۱۲۸ قانون مذکور تهیه شده است، صورت می‌پذیرد. به طور خلاصه در این قوانین موارد زیر قابل ذکر است:

۱. بواسطه مبنای نقدی تعدیل شده و معیار اندازه گیری جریان منابع مالی در حسابداری بخش دولتی کشور، صرفاً گزارشات نقدی مدنظر می‌باشد و اقلام تعهدی مورد نظر نیست. لذا تنها گزارشات مهم شامل گزارش دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی می‌باشد و گزارش سایر عناصر صورت‌های مالی از جمله درآمدها و هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها در قوانین دیده نشده است. به همین علت تنها صورت مالی حسابرسی شده دولت که باید در اختیار عموم قرار گیرد، صورت عملکرد (بودجه‌ای) است و ارائه ترازنامه، صورت عملیات، تغییر در ارزش خالص و گردش وجوه نقد مورد نظر نمی‌باشد.

۲. دوره مالی سالانه است ولی با توجه به مهلت در نظر گرفته شده در قوانین (ماده ۹۵ و ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی) واحدهای گزارشگر تا پایان مردادماه و کل دولت تا پایان آذرماه فرصت دارند صورت‌های مالی خود را ارائه کنند. با توجه به سوابق سالهای گذشته و احتساب زمان لازم برای حسابرسی دیوان محاسبات و بروکراسی‌های نظارت پارلمانی عملاً مشاهده می‌شود که همین گزارشهای نقدی نیز به موقع ارائه نمی‌شوند.

۳. نحوه تهیه گزارشات مالی مبتنی بر مبانی نظری یا استانداردهای حسابداری نبوده و صرفاً تابع ماده ۱۲۸ دیوان محاسبات دستورالعمل‌های وزارت دارایی است که به تأیید دیوان محاسبات رسیده است. بنابراین هر نوع پیشرفت و اصلاحی در حسابداری دولتی منوط به اصلاح یا تدوین قوانین جدید است که بسیار زمان بر و دیر هنگام بوده و منجر به سردرگمی و سوء استفاده از خلاء های قانونی می‌گردد.

۴. شرکت‌های دولتی به نوعی از شمول حسابداری دولتی مستثنی شده‌اند، مگر در مورد طرح‌های عمرانی، که این رویکرد منجر به دوگانگی در گزارش‌های مالی این شرکت‌ها شده است به طوری که گزارش‌های اصلی خود را به شیوه بازرگانی و صرفاً طرح‌های عمرانی را بر طبق اصول حسابداری دولتی تهیه می‌نمایند. این دوگانگی در نحوه ارائه صورت‌ها مالی عملاً بحث تلفیق کل فعالیت‌های بازرگانی و غیر بازرگانی کل بخش عمومی کشور را غیر ممکن می‌سازد.

۵. طبق قوانین کشور، در عمل پاسخگوئی محدود به پاسخگوئی مالی است و پاسخگوئی عملیاتی امکان پذیر نمیباشد. چرا که لازمه پاسخگوئی عملیاتی در گرو ارزیابی عملکرد در ابعاد مختلف از جمله کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که نیازمند اطلاعاتی در رابطه با ورودی‌ها و خروجی‌ها و نتایج مورد انتظار ارائه کالا و خدمات توسط دولت و واحدهای زیر مجموعه آن می‌باشد که عملاً در نظام حسابداری فعلی تهیه و منتشر نشده یا در صورت انتشار نیز بسیار ناقص و غیر قابل استفاده است.

۶. با توجه به ارتباط ذاتی فرایند بودجه‌ریزی و حسابداری در بخش دولتی، تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌های عملکردی بر مبنای اطلاعات نقدی فعلی به هیچ عنوان امکان‌پذیر نمیباشد. زیرا تدوین بودجه مبتنی بر عملکرد نیازمند اطلاعات مرتبط با محصولات و خدمات از جمله بهای تمام شده (هزینه یابی کامل یا متغیر) هزینه سرمایه و غیره است که در حال حاضر این اطلاعات تهیه نمیشود. در بخش‌های بعدی قوانین مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه خواهد شد.

عناصر صورت‌های مالی

در قوانین محاسبات عمومی و تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت عناصر مالی و بودجه‌ای و برخی از مفاهیم حسابداری به شرح زیر تعریف نموده شده است.

جدول ۳-۴: تعریف عناصر مالی در قوانین کشور ایران

مواد ۷- ۲۹ قانون محاسبات عمومی	<p>ماده ۷- اعتبار عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.</p> <p>ماده ۸- دیون بلامحل عبارت است از بدهیهای قابل پرداخت سنوات گذشته که در بودجه مربوط اعتباری برای آنها منظور نشده و یا زائد بر اعتبار مصوب و در هر دو صورت به یکی از طرق زیر بدون اختیار دستگاه ایجاد شده باشد:</p> <p>الف - احکام قطعی صادره از طرف مراجع صالحه.</p> <p>ب - انواع بدهی به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی ناشی از خدمات انجام شده مانند حق اشتراک برق آب، هزینه‌ها مخایراتی، پست و هزینه‌های مشابه که خارج از اختیار دستگاه اجرایی ایجاد شده باشد.</p> <p>ج - سایر بدهیهایی که خارج از اختیار دستگاه ایجاد شده باشد. انواع دیون بلامحل موضوع این بند از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و اعلام خواهد شد.</p> <p>ماده ۹ - مواد هزینه، نوع هزینه را در داخل بودجه و یا قسمتی از فعالیت یک وزارتخانه یا مؤسسه دولتی مشخص می‌کند.</p> <p>ماده ۱۰ - درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود.</p> <p>ماده ۱۱ - دریافت‌های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت‌های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده‌ها و هدایا به استثناء هدایایی که برای مصارف خاصی اهداء می‌گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز شود.</p> <p>ماده ۱۲ - سایر منابع تأمین اعتبار عبارتند از منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداخت‌های سالهای قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود و ماهیت درآمد ندارند.</p> <p>ماده ۱۳ - وجوه عمومی عبارت است از تقدیندهای مربوط به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات وابسته به سازمانهای مذکور که متعلق به حق افراد و مؤسسات خصوصی نیست و صرف نظر از نحوه و منشاء تحصیل آن منحصرأ برای مصارف عمومی به موجب قانون قابل دخل و تصرف می‌باشد.</p> <p>تبصره ۱ - وجوهی نظیر سپرده، وجه‌الضمان و مانند آنها که به طور موقت در اختیار دستگاههای مذکور در این ماده قرار می‌گیرد و پس از انقضای مدت معین و یا حصول شرایط خاص قابل استرداد است مادام که در اختیار دستگاه‌های مزبور می‌باشد تصرف در آنها بدون رضایت صاحب وجه یا احراز اعتراض صاحب آن در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه عمومی تلقی می‌گردد.</p> <p>تبصره ۲ - اسناد و اوراق بهادار متعلق به سازمانهای مذکور در این ماده نیز در حکم وجوه عمومی است.</p> <p>ماده ۱۴ - درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد (اصلاحی ۱۳۷۳/ ۱۲/ ۲۸)</p> <p>ماده ۱۵ - درآمد شرکت‌های دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و سایر فعالیت‌هایی که شرکت‌های مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید آن شرکت‌ها می‌گردد.</p> <p>ماده ۱۶ - سایر منابع تأمین اعتبار شرکت‌های دولتی عبارت است از منابعی که شرکت‌های مزبور تحت عنوان کمک دولت، وام استفاده از ذخائر، کاهش سرمایه در گردش و یا عناوین مشابه به موجب قانون مجاز به منظور کردن آن در بودجه‌های مربوط هستند.</p> <p>تبصره - منظور از سرمایه در گردش مذکور در این ماده مازاد دارایی‌های جاری بر بدهیهای جاری است.</p> <p>ماده ۱۷ - تشخیص، عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت‌هایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه‌های دستگاههای اجرایی ضروری است.</p> <p>ماده ۱۸ - تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین.</p> <p>ماده ۱۹ - تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:</p>
--------------------------------	---

<p>الف - تحویل کالا یا انجام دادن خدمت.</p> <p>ب - اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.</p> <p>ج - احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.</p> <p>د - پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین‌المللی با اجازه قانون.</p> <p>ماده ۲۳: هزینه عبارت از پرداخت‌هایی است که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد.</p> <p>ماده ۲۴ - تنخواه‌گردان خزانه عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون‌اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می‌شود و منتها تا پایان سال واریز می‌گردد.</p> <p>تبصره - میزان تنخواه‌گردان خزانه حداکثر تا سه درصد (۳٪) بودجه عمومی دولت تعیین می‌گردد. (اصلاحی ۲۷ / ۱۱ / ۱۳۸۰)</p> <p>ماده ۲۵ - تنخواه‌گردان استان عبارت است از وجهی که خزانه از محل اعتبارات مصوب به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی دستگاههای اجرایی محلی تابع نظام بودجه استانی در اختیار نمایندگان خزانه در مرکز هر استان قرار می‌دهد.</p> <p>ماده ۲۶ - تنخواه‌گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه‌های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سالهای قبل در اختیار ذیحساب قرار می‌دهد تا در قبال حواله‌های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.</p> <p>ماده ۲۷ - تنخواه‌گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید وزیر یا رئیس مؤسسه و یا مقامات مجاز از طرف آنها برای انجام برخی از هزینه‌ها در اختیار واحدها و یا مأمورینی که به موجب این قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند.</p> <p>ماده ۲۸ - پیش پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط بر اساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد.</p> <p>ماده ۲۹ - علی‌الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می‌گیرد.</p> <p>ماده ۳۰ - سپرده از نظر این قانون عبارت است از:</p> <p>الف - وجوهی که طبق قوانین و مقررات به منظور تأمین و یا جلوگیری از تضییع حقوق دولت دریافت می‌گردد و استرداد و یا ضبط آن تابع شرایط مقرر در قانون و مقررات و قراردادهای مربوط است.</p> <p>ب - وجوهی که به موجب قرارها و یا احکام صادره از طرف مراجع قضایی از اشخاص حقیقی و یا حقوقی دریافت می‌گردد و به موجب قرارها و احکام مراجع مذکور کلاً یا بعضاً قابل استرداد می‌باشد.</p> <p>ج - وجوهی که بر اساس مقررات قانونی توسط اشخاص نزد دستگاههای دولتی به نفع اشخاص ثالث تودیع می‌گردد تا با رعایت مقررات مربوط به ذینفع پرداخت شود.</p> <p>تبصره - وجوهی که توسط دستگاههای دولتی به موجب مقررات تحت عنوان ودیعه و یا حق اشتراک آب و برق، تلفن، تلکس، گاز و نظایر آنها از اشخاص دریافت می‌شود از نظر این قانون سپرده تلقی نمی‌گردد و از هر نظر مشمول مقررات مربوط به خود می‌باشد.</p>	
<p>ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی</p> <p>ماده ۶۳ - کلیه اعتبارات جاری و عمرانی (سرمایه‌گذاری ثابت) منظور در قانون بودجه کل کشور تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده هر سال باید حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد به خزانه برگشت داده شود. تعهداتی که تا آخر سال مالی مربوط به رعایت مقررات در حدود اعتبار مصوب ایجاد شده و پرداخت نشده باشد در سالهای بعد به شرح زیر قابل پرداخت خواهد بود:</p> <p>۱ - تعهدات مربوط به اعتبارات جاری از محل اعتبارات خاصی که تحت عنوان (تعهدات پرداخت نشده بودجه مصوب سالهای قبل) در بودجه سالهای بعد منظور می‌شود.</p> <p>۲ - تعهدات مربوط به سالهای ۱۳۵۲ به بعد طرحهای عمرانی پس از رسیدگی و تأیید مقامات مجاز دستگاههای اجرایی در زمان تأدیه تعهد از محل اعتباری که در سالهای بعد ضمن موافقتنامه طرحهای مربوط منظور می‌شود.</p> <p>۳ - تعهدات سنوات مذکور در بند (۲) در مورد طرحهایی که عملیات آنها خاتمه یافته و یا کلاً متوقف گردیده است پس از رسیدگی و تأیید مقامات مجاز دستگاههای اجرایی در زمان تأدیه تعهد و با موافقت وزارت برنامه و بودجه در قالب طرحی که اعتبار آن محل برنامه مربوط و یا از محل ردیف خاصی که به همین منظور در بودجه هر سال پیش‌بینی می‌شود.</p> <p>تبصره ۱ - بهای کالا یا خدمات موضوع قراردادهایی که در هر سال مالی برای تأمین احتیاجات همان سال طبق مقررات منعقد و از محل اعتبارات جاری و یا عمرانی مصوب تأمین شده است مشروط بر آنکه پایان مدت قرارداد حداکثر آخر همان سال مالی بوده ولی به عللی که خارج از اختیار طرفین قرارداد و یا یکی از آنها است کلاً و یا بعضاً در سال مالی بعد به مرحله تعهد می‌رسد با تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی</p>	

<p>حسب مورد از محل اعتبارات مذکور در بندهای (۱) و (۲) این ماده قابل پرداخت است.</p> <p>تبصره ۲ - وزارت امور اقتصادی و دارایی مجاز است ترتیبی اتخاذ نماید که در صورت لزوم مانده وجوه مصرف نشده مربوط به اعتبارات واحدهای خارج از کشور وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در پایان هر سال مالی با رعایت مفاد آیین‌نامه موضوع ماده ۵۴ این قانون به پای تنخواه‌گردان‌سال بعد واحدهای مذکور محسوب گردد.</p> <p>تبصره ۳ - چکهایی که تا پایان هر سال عهده حسابهای خزانه صادر می‌شود پرداخت آن سال محسوب می‌شود.</p>	
<p>ماده ۹۲ قانون محاسبات عمومی</p> <p>در مواردی که بر اثر تعهد زائد بر اعتبار یا عدم رعایت مقررات این قانون خدمتی انجام شود یا مالی به تصرف دولت درآید، دستگاه‌اجرایی ذریبط مکلف به رد معامله مربوط می‌باشد. و در صورتی که رد عین آن میسر نبوده و یا فروشنده از قبول امتناع داشته باشد و همچنین در مورد خدمات انجام شده مکلف به قبول و وجه مورد معامله در حدود اعتبارات موجود یا اعتبارات سال بعد دستگاه اجرایی مربوط قابل پرداخت است و اقدامات فوق مانع تعقیب قانونی متخلف نخواهد بود.</p>	
<p>ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی</p> <p>در صورتی که بر اساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا اقدام یا دستور وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها زائد بر اعتبار مصوب و یا بر خلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضاء شود هر یک از این تخلفات در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد.</p>	
<p>ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۲۸ بهمن ۱۳۸۰</p> <p>با توجه به ارائه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور بر اساس نظام جدید بودجه ریزی و تغییر نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت، به منظور هماهنگی بین تعاریف بکار برده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی، تعاریف زیر به ماده (۱) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ اضافه می‌گردد:</p> <p>ارزش خالص - منظور ارزش کلی دارائی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.</p> <p>درآمد - منظور آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش می‌دهد.</p> <p>اعتبار هزینه - منظور اعتبار آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد.</p> <p>دارایی‌های سرمایه‌ای - منظور دارایی‌های تولید شده یا تولید نشده‌ای است که طی مدت بیش از یکسال در فرآیند تولید کالا و خدمات بکار می‌رود.</p> <p>دارایی‌های تولید شده - منظور دارایی‌های است که در فرآیند تولید حاصل گردیده است. دارایی تولید شده به سه گروه عمده دارایی‌های ثابت، موجودی انبار و اقلام گرانبها تقسیم می‌شود.</p> <p>دارایی‌های ثابت - منظور دارایی‌های تولید شده‌ای است که طی مدت بیش از یکسال بطور مکرر و مستمر در فرآیند تولید به کار برده می‌شود.</p> <p>موجودی انبار - منظور الاها و خدماتی است که توسط تولید کنندگان به منظور فروش، استفاده در تولید و یا سایر مقاصد در آینده نگهداری می‌شوند.</p> <p>اقلام گرانبها - منظور اقلامی با ارزش قابل ملاحظه است که نه به منظور تولید و مصرف، بلکه به دلیل ارزشی که دارند نگهداری می‌شود. (مانند تابلو، کتب خطی، فلزات گرانبها) *</p> <p>دارایی‌های تولید نشده - منظور دارایی‌های مورد نیاز تولید است که خودشان تولید نشده‌اند. (مانند زمین و ذخایر معدنی) *</p> <p>فعالیت - منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخص است که برای تحقق بخشیدن به هدفهای سالانه برنامه طی یک سال اجراء می‌شود و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به هزینه تأمین می‌گردد.</p> <p>اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای - منظور اعتبار مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی، فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرائی انجام می‌شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه توسعه پنج ساله به صورت سرمایه‌گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای اجرا می‌گردد و منابع مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود و به دو نوع انتفاعی و غیر انتفاعی تقسیم می‌گردد.</p>	
<p>ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی</p> <p>خزانه مکلف است صورتحساب دریافت‌ها و پرداخت‌های ماهانه حسابهای درآمد متمرکز در خزانه را به تفکیک انواع حسابها حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور تحویل نماید. طبقه بندی انواع حسابهای مذکور در این ماده با در نظر گرفتن طبقه بندی درآمدها و اعتبارات در قانون بودجه کل کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و اعلام خواهد شد.</p>	
<p>ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی</p> <p>پیش پرداخت‌ها در سالی که به مرحله تعهد می‌رسد و علی‌الحسابها در سالی که تصفیه می‌شود به حساب قطعی همان سال محسوب و در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور جمعاً و خرجاً منظور می‌شود.</p>	
<p>ماده یک قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱</p> <p>بند ۶ - اعتبارات جاری - منظور اعتباراتی است که در برنامه عمرانی پنجساله به صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت تأمین هزینه‌های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی دولت پیش‌بینی می‌شود.</p> <p>بند ۷ - اعتبارات عمرانی - منظور اعتباراتی است که در برنامه عمرانی پنجساله به صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت اجرای طرحهای عمرانی (اعتبارات عمرانی ثابت) و همچنین توسعه هزینه‌های جاری مربوط به برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی دولت (اعتبارات عمرانی غیر ثابت) پیش‌بینی می‌شود.</p>	

در رابطه با تعریف عناصر صورت‌های مالی در قوانین مورد اشاره در جدول ۳-۴ موارد زیر قابل ذکر است:

۱. طبق مواد ۹-۱۶ قانون محاسبات عمومی، طبقه بندی هزینه و درآمدها در سیستم حسابداری و گزارشهای مالی مبتنی بر طبقه بندی‌های بودجه‌ای است که در درجه اول بر مبنای کارکرد و سپس بر مبنای ماهیت (طبق فصول) می‌باشد. ولی طبقه بندی عملیاتی و غیر عملیاتی یا طبقه بندی محصول و دوره و سایر طبقه بندی‌های سودمند جهت ارزیابی عملکرد در قوانین لحاظ نشده است.

۲. یک تناقض قانونی روشن در تعریف عناصر دیده می‌شود. به طوری که تعریف عناصر به خصوص درآمد و هزینه در قانون محاسبات عمومی (مواد ۹-۱۶) مبتنی بر جریان‌ات نقدی است ولی ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت آنها را بر طبق اصول حسابداری تعهدی تعریف نموده است. در واقع رویکرد اندازه‌گیری در قانون تنظیم اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و در قانون محاسبات عمومی اندازه‌گیری جریان منابع مالی است. زمان شناخت نیز در اولی مبتنی بر تحقق است چرا که ارزش خالص زمانی زیاد می‌شود که دارایی ایجاد و درآمد تحقق یابد. در حالی که زمان شناخت درآمد در قانون محاسبات عمومی وصول وجه نقد است.

۳. درآمد به جای عملیاتی و غیر عملیاتی و مبادله‌ای و غیر مبادله‌ای فقط به عمومی و اختصاصی طبقه‌بندی شده است. در حالی که تمام درآمدهای تحصیل شده توسط دستگاههای دولتی درآمد عمومی است. چرا که به نمایندگی از دولت و با استفاده از منابع و امکانات دولتی و به موجب قوانین این درآمدها تحصیل و طبق قانون اساسی تماماً بایستی به خزانه دولت واریز گردند تا طبق سیاست‌های کلان کشور، در راستای پیشبرد اهداف دولت در سرتاسر کشور توزیع شوند. اگر چه هدف قانون‌گذار از اختصاص درآمدهایی خاص به خود واحد وصول‌کننده آن درآمد ایجاد انگیزه در دستگاه جهت کسب درآمدهای دولت می‌باشد، ولی لازم است درآمدهای دستگاهها به عملیاتی و غیر عملیاتی نیز تفکیک گردد تا مشخص گردد که کدامیک از عملیات واحد گزارشگر دولتی مصرف‌کننده وجوه عمومی و کدامیک مولد وجوه عمومی هستند. به طور مثال عملیات تصدی‌گری از جمله تولید و توزیع برق می‌تواند مولد درآمد عمومی باشد. در حالی که عملیات آموزشی و

درمانی ممکن است مصرف‌کننده وجوه باشد که این تفکیک می‌تواند در شناسایی مراکز هزینه و درآمد دولت و تصمیم‌گیری‌های مرتبط با تخصیص منابع کمک‌کننده باشد.

۴. تعریف درآمد با دیدگاه نقدی منجر به عدم شناسایی درآمدهای تحقق یافته و وصول‌نشده دولت می‌شود که نهایتاً منجر به پنهان ماندن مطالبات دولت و عدم پیگیری مناسب آنها می‌گردد. از طرفی احتساب مطالبات و پیش دریافت‌های وصول شده در هر دوره به عنوان درآمد آن دوره، ارزیابی عملکرد هر دوره مالی را نیز مخدوش می‌سازد.

۵. سایر منابع تأمین اعتبار از جمله وام و اوراق قرضه به عنوان منابع دیده شده‌اند (ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی). در حالی که این وجوه تعهدات دولت هستند و عدم افشای آنها به عنوان بدهی‌های بلندمدت شفافیت گزارشهای مالی دولت را مخدوش سازد.

۶. طبق ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی برگشتی از سالهای قبل به علت دیدگاه نقدی تحت سرفصل سایر منابع دوره جاری طبقه بندی شده است، در حالی که در مبنای تعهدی این ارقام بخشی از ارزش خالص ایجاد شده در دوره‌های قبل است.

۷. طبق ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی هزینه عبارتست از پرداخت‌هایی که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. طبق این تعریف شناخت هزینه در درجه اول منوط به پرداخت است که نشانگر مبنای نقدی است. معیار دوم شناخت هزینه قطعیت است که نشان می‌دهد پرداخت‌های غیر قطعی از جمله پیش پرداخت یا تنخواه هزینه محسوب نمی‌شود که به نوعی تعدیل مبنای نقدی محسوب می‌گردد. معیار سوم شناخت هزینه ایجاد تعهد است. بنابراین هزینه‌هایی از جمله استهلاک یا مطالبات مشکوک الوصول که حاصل رویداد و نه معامله است، نباید شناسایی و گزارش گردد که در واقع حاصل تاکید بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به جای اقتصادی است. بنابراین همین یک قانون کافی است تا نتوان بهای تمام شده کامل خدمات و کالاهای دولتی را (که شامل هزینه‌های تحقق یافته و هزینه‌های استهلاک و غیره است)، جهت تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی محاسبه نمود.

۸. ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی مبنی بر بازگشت هرگونه وجه مصرف نشده به خزانه یکی از مواد قانونی است که می‌تواند با مبنای تعهدی ناسازگار باشد چرا که طبق آن ایجاد هرگونه تعهد قابل پرداخت در سال مالی آینده منتفی است. با این وجود اگر چه ایجاد تعهد برای سالهای بعد

غیرقانونی است، ولی عملاً طبق مواد ۸ و ۹۳ همان قانون مواردی گریزناپذیر در اعتبارات عمرانی و هزینه‌ای وجود دارد که منجر به ایجاد تعهد می‌گردد. بنابراین در صورت استفاده از مبنای تعهدی این بدهی‌ها شناسایی و گزارش می‌شود که به نوبه خود منجر به شفافیت بیشتر صورت‌های مالی و نهایتاً برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی منطقی‌تر خواهد بود. در حال حاضر دیون بلامحل از طریق گزارشات آماري دستگاهها پیش‌بینی می‌گردد. در حالی که با ارائه بدهی‌ها در صورت‌های مالی این فرایند منطقی‌تر و مستندتر خواهد گردید.

۹. اعتبارات به دو بخش جاری و عمرانی تفکیک شده است. اعتبارات جاری، جهت تأمین هزینه‌های جاری دولت و نگهداشت سطح فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی و اعتبارات عمرانی به منظور اجرای طرح‌های عمرانی پیش‌بینی می‌شود (از سال ۱۳۸۰، اعتبارات جاری با اعتبارات هزینه و اعتبارات عمرانی به اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تغییر نام داده است). این طبقه بندی یک قدم سودمند در تمایز میان هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای است.

۱۰. در تمامی مواد قانونی، اعتبارات در کنار هزینه‌ها به چشم می‌خورد که نشانگر لزوم استفاده از حسابداری بودجه‌ای به منظور کنترل بودجه مصوب به خصوص در مورد هزینه‌ها می‌باشد. این می‌تواند از ویژگی‌های مثبت حسابداری دولتی فعلی ایران باشد که بایستی در استانداردهای حسابداری آتی نیز تداوم یابد. البته لازم به ذکر است در صورت تعهدی بودن حسابداری نیز هرگونه تعهدی بایستی طبق مواد قانونی موجود ایجاد و گزارش گردد.

۱۱. طبق طبقه‌بندی دوگانه اعتبارات به هزینه‌ای و سرمایه‌ای، اولاً مبنای نقدی حسابداری در قانون تصریح گردیده، ثانیاً طبقه‌بندی برخی از هزینه‌های مرتبط با محصول، در اعتبارات هزینه و مابقی در اعتبارات عمرانی، عملاً محاسبه بهای تمام شده طرحها و پروژه‌ها و گزارش جامع از مخارج مرتبط با این هزینه‌ها را مخدوش و پاس‌خگویی عملیاتی را غیرممکن ساخته است.

۱۲. طبق تعریف تعهد در ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی دریافت وام، انتشار اوراق قرضه، پیش‌دریافت درآمد و غیره، تعهد محسوب نمی‌شوند و وصول این منابع صرفاً در گروه سایر منابع ثبت و تعهدات همراه آنها گزارش نمی‌گردد.

۱۳. طبق تعریف هزینه در ماده ۲۳ ق م ع هرگونه پرداخت حتی پرداخت اقساط و اصل وامها هزینه قلمداد می‌گردد. در حالی که طبق تعریف قانون تنظیم و تعاریف علمی هزینه هر نوع

کاهش ارزش خالص حاصل از فعالیت‌های مستمر هزینه است. بنابراین هزینه محسوب نمودن پرداخت اصل و فرع وامها که نوعی بازپرداخت تعهدات است می‌تواند در برنامه‌ریزی‌های بلند مدت منابع مالی اشکال ایجاد نماید.

نظارت و کنترل

برخی از قوانین مرتبط با نظارت و کنترل در حسابداری دولتی ایران در جدول ۳-۵ ارائه شده است.

جدول ۳-۵: قوانین مرتبط با کنترل و نظارت در قوانین کشور ایران

<p>ماده ۱ - به منظور تنظیم سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور و ایجاد هماهنگی در امور مالی و اجرای برنامه سیاست‌های مالی و تنظیم و اجرای برنامه همکاریهای اقتصادی و سرمایه‌گذاریهای مشترک با کشورهای خارجی وزارت امور اقتصادی و امور دارایی تشکیل می‌شود.</p> <p>ماده ۲ - کلیه وظائف، اختیارات، مسئولیت‌های وزیر و وزارت دارایی، سازمان، کارکنان، اعتبارات، دارایی و تعهدات وزارت دارایی به وزیر و وزارت امور اقتصادی و دارایی واگذار می‌شود.</p> <p>ماده ۳ - وظایف، اختیارات وزیر و وزارت اقتصاد، سازمان، کارکنان، اعتبارات، دارایی و تعهدات وزارت اقتصاد در مرکز و واحدهای استانی و شهرستانی با توجه به هدفهای قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت صنایع و معادن و وزارت بازرگانی طرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون بین وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت صنایع و معادن و وزارت بازرگانی تقسیم می‌شود. در مورد وظایف و اختیارات وزیر و وزارت اقتصاد مندرج در سایر قوانین و مقررات مملکتی نیز به همین ترتیب عمل خواهد شد.</p> <p>ماده ۴ - عضویت وزرای اقتصاد و دارایی در هیأت‌های امناء و مجامع عمومی شرکت‌ها و سازمانهای دولتی و شوراهای قانونی و با توجه به این قانون و قوانین تشکیل وزارت صنایع و معادن و وزارت بازرگانی به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی با تصویب هیأت وزیران حسب مورد به عهده یکی از وزرای امور اقتصادی و دارایی یا وزیر صنایع و معادن و یا وزیر بازرگانی واگذار می‌شود.</p> <p>ماده ۵ - مرکز جلب و حمایت سرمایه‌های خارجی با نام سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی خواهد بود. کلیه امور مربوط به سرمایه‌گذاریهای خارجی در ایران و سرمایه‌گذاریهای ایران در خارج و همچنین کمکهای اقتصادی و فنی به کشورهای خارجی در این سازمان متمرکز می‌شود.</p> <p>تبصره ۱ - وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون اساسنامه سازمان سرمایه‌گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران را تهیه و با تأیید سازمان امور اداری و استخدامی کشور برای تصویب کمیسیونهای مربوط مجلسین تقدیم نماید.</p> <p>تبصره ۲ - سازمان می‌تواند در اجرای وظائف قانونی خود مؤسسات یا شرکت‌های مالی و بازرگانی تأسیس و اساسنامه مربوط به مؤسسات و شرکت‌های مزبور را پس از تأیید سازمان امور اداری و استخدامی کشور برای تصویب به کمیسیونهای مربوط مجلسین تقدیم نماید.</p> <p>ماده ۶ - وزارت امور اقتصادی و دارایی سازمان تفصیلی خود را بر اساس تبصره ۲ ماده ۸ قانون استخدام کشوری تهیه نموده، پس از تأیید سازمان امور اداری و استخدامی کشور به موقع به اجراء می‌گذارد.</p>	<p>قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی مصوب ۱۳۵۳.۴.۲۴</p>
<p>ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی</p> <p>ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:</p> <p>۱ - نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.</p> <p>۲ - نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.</p> <p>۳ - نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه و سپرده‌ها و اوراق بهادار.</p> <p>۴ - نگاهداری حساب و اموال دولتی نظارت بر اموال مذکور.</p> <p>تبصره ۱ - ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد.</p> <p>تبصره ۲ - ذیحساب مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی موضوع ماده ۵ این قانون در مورد وجوهی که از محل درآمد عمومی دریافت می‌دارند، با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی با موافقت آن دستگاه منصوب خواهند شد.</p>	<p>ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی</p>
<p>ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی</p> <p>عامل ذیحساب مأموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آیین‌نامه اجرایی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسئولیت‌های موضوع ماده ۳۱ این قانون</p>	<p>ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی</p>

<p>توسط ذیحساب به او محول می‌شود.</p> <p>کار پردازان و واحدهای تدارکاتی و سایر مأموران و واحدهای دولتی مادام که به اقتضای طبع و ماهیت وظایف قانونی خود و یا مأموریت‌های محوله‌مجاز به دریافت تنخواه‌گردان پرداخت از ذیحساب می‌باشند از لحاظ مقررات مربوط به واریز تنخواه‌گردان دریافتی در حکم عامل ذیحساب محسوب می‌شوند.</p>	
<p>ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی</p> <p>پرداخت هزینه‌ها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد و تسجیل و حواله و با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد.</p>	
<p>ماده ۸۲ قانون محاسبات عمومی</p> <p>ترکیب هیأت ترک مناقصه و مزایده موضوع ماده ۸۳ این قانون در مورد دستگاههای اجرایی در مرکز و استانها به شرح زیر خواهد بود:</p> <p>الف - در مورد اعتبارات جاری و عمرانی واحدهای مرکزی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و همچنین در مورد مؤسسات دولتی مستقر در خارج از مرکز، معاون مالی و اداری و یا مقام مشابه وزارتخانه یا مؤسسه دولتی حسب مورد و ذیحساب مربوط و یک نفر دیگر از کارکنان خبره و متعهد دولت به انتخاب وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط.</p> <p>ب - در مورد اعتبارات جاری و عمرانی غیر استانی واحدهای خارج از مرکز وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، استاندار یا نماینده او و بالاترین مقام دستگاه اجرایی در محل و عامل ذیحساب مربوط در مرکز استان</p> <p>ج - در مورد اعتبارات جاری و عمرانی دادگستری جمهوری اسلامی ایران و صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران و دیوان محاسبات کشور و سایر مؤسسات دولتی که به صورت مستقل اداره می‌شوند و تابع هیچ یک از وزارتخانه‌ها نمی‌باشند به جای نماینده وزیر به ترتیب نماینده شورای عالی قضایی و نماینده شورای سرپرستی صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران و نماینده رییس دیوان محاسبات کشور و نماینده بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط در هیأت موضوع این ماده شرکت خواهد نمود.</p> <p>د - در مورد اعتبارات جاری و عمرانی استانی، استاندار و یا نماینده او و بالاترین مقام دستگاه اجرایی محلی ذیربط و ذیحساب مربوط.</p> <p>ه - در مورد عملیات جاری و طرحهای عمرانی شرکت‌های دولتی، مدیر عامل و یا بالاترین مقام اجرایی و ذیحساب مربوط و یک نفر به انتخاب مجمع عمومی.</p> <p>و - در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مادام که از محل درآمد عمومی وجهی دریافت می‌دارند در صورتی که به موجب مقررات مربوط زیر نظر شورا یا ارکان مشابه اداره می‌شوند. ذیحساب و دو نفر به انتخاب شورا یا ارکان مربوط و در صورتی که فاقد شورا یا ارکان مشابه می‌باشند، ذیحساب و دو نفر به انتخاب بالاترین مقام اجرایی مؤسسه یا نهاد مربوطه.</p>	

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، طبق قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی (مصوب تیرماه ۱۳۵۳) قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی، این وزارتخانه هماهنگ‌کننده و مسئول حسن اجرای امور مالی، نظارت مالی، نظارت بر حساب اموال دولتی، طرح و تنظیم سیستم حسابداری و تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور می‌باشد. و قانون‌گذار به عنوان ابزار دستیابی به این مسئولیت‌ها، وظیفه نصب و عزل ذیحساب و معاون او را به این وزارتخانه محول نموده است. طبق ماده ۳۱ و سایر قوانین، ذیحساب به عنوان بالاترین مقام مالی دولت مسئول تهیه صورت‌های مالی است و انتصاب وی از طرف وزارت دارایی نشانگر نظارت ضمنی بر مخارج است. ولی با توجه به حاکمیت بودجه و قوانین بر مخارج و عدم وجود استانداردهای حسابداری ذیحسابان بیش از آنکه نیازمند دانش حسابداری باشند، حقوقدان بوده و به قوانین مسلط هستند.

طبق ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی، عامل ذیحساب مأموری است که با موافقت ذیحساب بخشی از وظایف ماده ۳۱ این قانون به او محول می‌شود. در واقع این عاملین جهت انجام وظایف خود از ذیحسابی تنخواه دریافت می‌کنند و مدارک مثبت هزینه را به ذیحسابی تحویل می‌دهند. این در حالی است که حوزه عمل این عاملین که همان مراکز عملیاتی دولت هستند، از مهمترین مراکز مسئولیت هر ذیحسابی است و گزارش دریافت‌ها و پرداخت‌های آنها به تنهایی گویای عملکرد آنها نمی‌باشد و ضروری است این عاملها به عنوان واحدهای گزارشگر منفرد صورت‌های مالی جداگانه تهیه و هر ذیحسابی در واقع صورت‌های مالی تلفیقی از این عاملها و خود ستاد ذیحسابی تهیه نماید.

یکی از ابزارهای نظارتی یا کنترل‌های داخلی تعریف مراحل خرج در ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی است. به این ترتیب که اعتبار مصوب و ابلاغ شده به دستگاههای اجرایی کشور طی مراحل هفتگانه تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل، حواله، درخواست وجه، و هزینه باید به مصرف برسد. این مراحل در مواد ۱۷ تا ۲۲ قانون فوق (جدول ۳-۳) تعریف شده‌اند. تشخیص به معنای تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت‌ها است. در واقع همان دستور خرجی است که بالاترین مقام دستگاه اجرایی در مورد هر نوع هزینه کتباً اعلام می‌نماید. تأمین اعتبار به معنای اختصاص دادن بخشی از اعتبار مصوب و تخصیص یافته به هزینه معین است که قبل از ایجاد هرگونه تعهد بر ذمه دولت باید توسط ذیحسابی منظور شود. در واقع پس از تأمین اعتبار دستگاه اجرایی مجاز به هزینه و ایجاد تعهد است. پس بایستی میزان دین محقق و مسجل شده و سند هزینه تنظیم گردد. این سند هزینه از نظر کفایت مدارک مثبت و انطباق با قوانین و مقررات مورد رسیدگی قرار گرفته و ممهور به مهر رسیدگی می‌شود. نهایتاً مقامات مجاز دستگاه اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهی کتباً حواله یا اجازه پرداخت را عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می‌کنند و بدین ترتیب مقام تشخیص‌دهنده خرج در جریان کامل خرج قرار می‌گیرد. سپس ذیحساب جهت پرداخت حواله‌های صادره و سایر پرداخت‌ها درخواست وجهی به عهده خزانه صادر می‌کند و نهایتاً پرداخت‌ها به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. آنچه از مراحل خرج قابل استنباط است:

۱. حسابداری بودجه‌ای یک اصل مسلم در حسابداری دولتی ایران است. به این معنا که هر خرجی حتماً بایستی در تطابق کامل با قانون بودجه سالانه انجام پذیرد. ابزار اعمال حسابداری بودجه‌ای نیز سیستم تأمین اعتبار می‌باشد.
۲. کنترل‌های داخلی و نظارت ضمن خرج در قوانین پیش بینی و مسئولیت آن به ذیحسابی محول شده است.
۳. تنظیم اسناد هزینه باید در رعایت کامل مقررات مالی و بودجه‌ای و نه استانداردهای حسابداری صورت پذیرد.

اموال و دارایی‌های سرمایه ای

برخی قوانین مرتبط با اموال جمهوری اسلامی ایران در جدول ۳-۶ ارائه شده است.

جدول ۳-۶: قوانین مرتبط با دارایی‌های سرمایه ای

ماده ۳۴ قانون محاسبات عمومی	امین اموال مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت و امانتدار با موافقت ذیحساب و به موجب حکم وزارتخانه یا مؤسسه ذریعاً به این سمت منصوب و مسئولیت حراست و تحویل و تحول و تنظیم حسابهای اموال و اوراقی که در حکم وجه نقد است و کالاهای تحت ابواب جمعی، به عهده او واگذار می‌شود. آیین‌نامه مربوط به شرایط و طرز انتخاب و حدود وظایف و مسئولیت‌های امین اموال در مورد اموال منقول و غیر منقول با رعایت مقررات این قانون از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.
ماده ۷۱ مکرر - قانون محاسبات عمومی	..... هدایایی که به طور غیرنقدی به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی اهداء می‌گردد مشمول مقررات اموال دولتی خواهد بود و شرکت‌های دولتی این گونه موارد را باید طبق اصول حسابداری در دفاتر خود ثبت نمایند. هدایای اهداء شده به سازمان بهزیستی کشور و کمیته امداد امام خمینی (ره) هدایای خاص تلقی می‌شود و چنانچه اهداءکننده هدف خود را اعلام نکند با نظر شورای مشارکت مردمی با بهزیستی و کمیته امداد امام خمینی (ره) به مصرف خواهد رسید.

همانطور که در جدول ۲-۶ مشاهده شد، طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی یکی از وظایف ذیحساب نگاهداری حساب و اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور است. در ماده ۳۴ قانون نیز امین اموال (که توسط ذیحسابی به این سمت منصوب می‌شود) مسئول حراست و تحویل و تحول و تنظیم حسابهای اموال و اوراق بهادار و کالاهای تحت ابواب جمعی است. وزارت امور اقتصادی، در دی ماه ۱۳۸۵ دستور العمل حسابداری اموال منقول غیر مصرفی در وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و طرحهای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور ابلاغ نموده است. این دستور العمل شامل سرفصل حسابها، ثبت عملیات حسابداری اموال منقول و غیر مصرفی در دفاتر و صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، نهائی

و صورت وضعیت مالی طرحهای تملک دارائی‌های سرمایه‌ای است که به تأیید دیوان محاسبات کشور رسیده است. در ضمن دستگاه بهره بردار باید از سرفصل حسابهای دارائی ثابت و اموال جمهوری اسلامی ایران (که در سال ۱۳۸۱ تأیید و ابلاغ گردیده است) برای ثبت اموال غیر منقول خود استفاده کند و عاملین ذیحساب نیز بایستی حساب اموال منقول غیر مصرفی تحویلی به واحدهای تابعه را بر اساس دستورالعمل فوق در دفاتر و حسابهای واحدهای تابعه را بر اساس دستورالعمل مربوطه (مورخ ۱۳۷۵/۲/۳۱) نگهداری و ارائه نمایند.

در کل سیستم نگهداری حساب دارایی‌های ثابت و گزارشگری آن در حال حاضر دارای نواقص زیر است:

۱. از سیستم حسابداری جدا است و در صورت‌های مالی گزارشگری نمی‌گردد. بلکه به طور آماری ثبت و نگهداری می‌شود. در اصل به طور یکطرفه ثبت و نگهداری شده و شامل سیستم ثبت دو طرفه و محاسبه استهلاک نمی‌باشد.

۲. هزینه‌های سرمایه‌ای به بهای تمام شده دارایی افزوده نمی‌شود و در کل روشهای ارزیابی دارایی‌ها مشخص نبوده و ارزش آنها به ریال در گزارشها منعکس نمی‌گردد. اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی یا سرمایه‌گذاری ثابت) شامل طرحها (انتفاعی، غیرانتفاعی و مطالبات) و پروژه‌ها است که از نظر محل استفاده به طرحهای ملی و استانی تقسیم می‌شوند.

۳. بسیاری از پروژه‌ها طرحهای تملک شامل احکام هزینه‌ای و سرمایه‌ای توأم می‌باشد که ادغام آنها تحت سرفصل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با مفهوم بهای تمام شده دارایی‌های ثابت منافات دارد و همچنین عدم احتساب برخی از اقلام سرمایه‌ای که تحت سرفصل اعتبارات هزینه‌ای به مصرف می‌رسد منجر به عدم تجمیع هزینه‌های یک پروژه در یک سرفصل مشترک می‌گردد. اگر چه در دستورالعمل جدید حسابداری دارایی‌های ثابت، ثبت عملیات حسابداری لحاظ گردیده است ولی برای دارایی‌های در جریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ و دارایی‌های ثابت قبلی دستورالعملی پیش‌بینی نشده است.

۴. در سال ۱۳۸۱، اصلاح ساختار بودجه‌ریزی کشور و تغییر نظام طبقه‌بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت این قانون تهیه و تصویب گردید. همانطور که در جدول ۳-۳ مشاهده گردید، تعاریف دارایی، درآمد، هزینه و ارزش خالص در قانون تنظیم مبتنی بر رویکرد ترازنامه‌ای بوده

که خود مبتنی بر تعریف دارایی‌ها است. لذا به طور تلویحی قانون‌گذار با یک دیدگاه تعهدی و حسابداری ثبت دو طرفه در مورد دارایی‌های ثابت این قانون را تهیه و ابلاغ نموده است که با قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی تضاد دارد.

اصول و موازین حسابداری دولتی در ایران

موازین حسابداری موجب می‌شود که در امر تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط مؤسسات، از اعمال ذوق و سلیقه فردی جلوگیری گردد و همواره یک چارچوب کلی در عملیات حسابداری مورد نظر حسابداران قرار گیرد. گرچه در وضعیت فعلی مجموعه مستندی از اصول حسابداری دولتی کشور منتشر نشده است ولی با بررسی ادبیات (حسینی عراقی و آقالو ۱۳۸۹) می‌توان اصول زیر را برای حسابداری دولتی ایران برشمرد:

الف. اصل تفکیک اقلام ثابت

در بودجه‌بندی نوین از سال ۱۳۸۱ به بعد اعتبارات هر یک از دستگاههای اجرایی به تفکیک جاری و عمرانی در قالب هفت فصل در هر سال تهیه می‌گردد. طبق این اصل تمام دستگاههای اجرایی موظفند که اعتبارات خود را به شکلی که قانون‌گذار تصویب نموده است، به مصرف برسانند. بنابراین رعایت مصرف تا سقف فصول هزینه در قالب برنامه‌های مصوب، الزام قانونی است. از طرفی دستگاه اجازه جابجایی اعتبار از فصلی به فصل دیگر را ندارد. اگر چه با توجه به اصل انعطاف‌پذیری بودجه به موجب ماده ۷۹ قانون تنظیم افزایش اعتبار هر فصل و برنامه از محل کاهش دیگر فصلها و برنامه‌ها حداکثر تا ۳۰٪ با تأیید سازمان مدیریت مجاز است.

هدف از رعایت اصل تفکیک دارایی‌های ثابت که تا حدودی به اصل ۵۵ قانون اساسی مربوط می‌شود، اساساً کنترل و نظارت در مخارج دولت طبق بودجه است و صرفاً جنبه کنترل بودجه دارد و مسئولیت نظارت بر این اصل به عهده دیوان محاسبات است.

ب. اصل حسابهای مستقل برای وجوه مستقل

در صورتی که فعالیت‌های مالی مربوط به یکدیگر دارای شرایط زیر باشند، تشکیل گروه حسابهای مستقل برای وجوه مستقل را ضروری می‌سازد.

الف. از منبع مالی خاصی تأمین شوند.

ب . به صورت مجموعه حسابهای جداگانه با سرفصلهای مجزا در دفاتر ثبت و نگهداری شود.

ج . همواره بین گروه حسابهای مربوط به هم، موازنه برقرار باشد.

د . منابع مربوط قابل مصرف در سایر گروهها نباشد.

هدف از نگهداری حساب مستقل سهولت در تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، افزایش ضریب کنترل بودجه‌ای و تفکیک حسابهایی است که به منظور خاصی تأمین می‌شوند و می‌بایست فقط در آن راستا به مصرف برسند. در چارچوب اصل حسابداری بودجه‌ای وجود حساب مستقل سودمند است، البته به شرطی که تعداد آنها محدود و جوابگویی رسیدگی‌های پس از خرج باشد.

پ . اصل عدم سود و زیان

سود معیار عملکرد در واحدهای بخش خصوصی است ولی در بخش عمومی معیار ارزیابی عملکرد، میزان نیل به اهداف از پیش تعیین شده آنها است نه سود یا زیان دستگاه. حتی در شرکت‌های دولتی که از روشهای تعهدی استفاده و سود و زیان را گزارش می‌کنند، استهلاک محاسبه نشده و سود یا زیان اهمیتی در ارزیابی عملکرد آنها ندارد.

ت . اصل تقدم قوانین و مقررات بر استانداردهای حسابداری

اگر چه این اصل در تمامی کشورها کم و بیش در جریان است ولی در ایران به واسطه عدم وجود استانداردهای خاص حسابداری بخش عمومی، ملاک عمل در حسابداری دولتی صرفاً قوانین و مقررات مالی و محاسباتی است و اصول پذیرفته شده حسابداری مورد استفاده قرار نمیگیرد.

ث . اصل عدم وجود حساب سرمایه

در حسابداری دولتی ایران حساب سرمایه وجود ندارد و اصل توازن از طریق گروه حسابهای مستقل با یکدیگر یا از طریق جایگزین کردن حساب مازاد به جای سرمایه برقرار می‌شود. در شرکت‌های دولتی نیز اگر چه حساب سرمایه پیش‌بینی شده است ولی صاحبان سرمایه، شخصیت‌های حقوقی دولتی هستند.

ج . اصل تقدم تأمين اعتبار به ايجاد تعهد

در حسابداری دولتی، قبل از ايجاد هر نوع تعهد باید اعتبار لازم پیش بینی شده باشد. در غیر این صورت ايجاد دین بر ذمه دولت، غیرقانونی است. لذا تمامی مجوزهای خرج قبل از ايجاد تعهد باید توسط ذیحسابی تأمين اعتبار شود. البته در صورت تعهدی بودن حسابداری نیز چنین اصلی حاکم خواهد بود، چرا که از ضرورت هر سازمان بزرگی چه خصوصی و چه دولتی است که تمامی هزینه‌ها را در راستای اهداف خود مدیریت نموده و تعهد غیرقابل پرداخت ايجاد نکند.

چ . اصل حسابداری بودجه‌ای

طبق این اصل عملیات حسابداری دولتی باید در اصطلاحات، طبقه‌بندی و تقسیم‌بندی با بودجه مصوب مرتبط باشد تا پیشرفت کارها بر طبق بودجه قابل ارزیابی باشد.

ح . اصل تقدم روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

استفاده از روش تعهدی منجر به افزایش شفافیت صورت‌های مالی می‌شود. به این علت که همواره میزان تعهدات و هزینه‌های تحقق یافته و درآمدهای در شرف وصول در کنار منابع تأمين اعتبار و تخصیص اعتبار افشاء می‌شود. ولی در ایران این اصل رعایت نشده و همچنان از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود. البته در راستای تهیه استانداردهای تعهدی گامهای اولیه برداشته شده است.

در ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی ایران تصریح شده است که کلیه اعتبارات تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده‌ی اعتبارات هزینه‌ای هر سال باید تا دهم اردیبهشت‌ماه سال بعد به خزانه برگشت داده شود. حسینی عراقی (۸۹-ص ۲۴) معتقد است که این ماده حاکی از نگاهداری حساب به روش نقدی بوده و از جمله مواد قانونی است که مانع طرح و تنظیم سیستم حسابداری دولتی به روش تعهدی می‌شوند. وی همچنین معتقد است ماده ۱۰۲ قانون محاسبات عمومی مبنی بر اینکه پیش‌پرداخت در همان سالی که به مرحله تعهد می‌رسد و علی‌الحساب در سالی که تصفیه می‌شود به حساب قطع همان سال محسوب شده و در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه جمعاً و صرفاً منظور می‌شود، نیز دال بر روش نقدی

است و با وجود چنین موانع قانونی، طرح سیستم حسابداری تعهدی و جاهت قانونی نخواهد داشت.

بودجه ریزی

در حال حاضر بودجه کل دولت به چهار وظیفه اصلی دولت که توسط مجموعه دستگاههای اجرایی کشور انجام می‌شود، اختصاص می‌یابد. این چهار طبقه عبارتند از امور عمومی، امور دفاع ملی، امور اجتماعی و امور اقتصادی. البته در برخی سالها مانند سال ۱۳۸۰ علاوه بر گروههای فوق‌الذکر اعتبارات ردیفهای متفرقه کارمزد و سود تضمین شده وامها و بازپرداخت وامها، پرداخت دیون و پیش‌پرداخت‌ها نیز منظور می‌گردد. در حالی که کلیه عملیات می‌بایست در چهار گروه فوق خلاصه گردد. در بودجه برنامه‌ای مبنای برآورد هزینه هر یک از دستگاههای اجرایی بر حسب حجم وظایف برنامه در هر دستگاه پیش‌بینی می‌شود. بدین ترتیب مدیران دستگاهها در جریان حجم اعتبارات مربوط به فعالیت‌ها و طرحهای خود قرار می‌گیرند و این آگاهی منجر به افزایش ضریب اعمال کنترل و نظارت آنان می‌شود. ولی این روش محاسبه اعتبارات دقیق نبوده و بهای تمام شده واحد کالا و خدمات ارائه شده توسط دولت مشخص نمی‌گردد. به همین علت در سالهای اخیر بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح شده است که قوانین مرتبط در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۳-۷: قوانین مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها برای سال ۱۳۸۲ برای تمام دستگاههای اجرایی و شرکتهای و سازمانهایی که شمول قوانین ومقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام است عمل نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را براساس نیاز دستگاهها و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد انجام دهد.	بند ب تبصره ۲۳ قانون بودجه ۱۳۸۱
سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها برای سال ۱۳۸۴ برای تمام دستگاههای اجرایی و شرکتهای و سازمانهایی که شمول قوانین ومقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را براساس نیاز دستگاهها و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد، انجام دهد.	بند ز تبصره ۲۳ قانون بودجه ۱۳۸۳
سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد: الف: شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند. ب: تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص. ج: تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن. د: تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن. تبصره ۱- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور و تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روشها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارا و اثربخش و به‌کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد. تبصره ۲- سازمان فوق‌الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.	ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه - فصل دوازدهم: نوسازی دولت و ارتقای اثربخشی حاکمیت

<p>هت آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.</p> <p>کلیه دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، بر اساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، بر اساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند.</p> <p>به دستگاه‌هایی که بر اساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می‌نمایند، اجازه داده می‌شود، حسب نیاز نسبت به جابه‌جایی فصول و برنامه‌های اعتبارات هزینه اقدام و مابه‌التفاوت هزینه‌های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقای کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذی‌ربط نمایند. اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده در چارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدها قرار می‌گیرد، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد.</p>	<p>ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه</p>
<p>به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. دستورالعمل اجرایی توسط معاونت تهیه و ابلاغ می‌شود. همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست‌های کلی برنامه پنجم و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط براساس آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت‌وزیران می‌رسد.</p>	<p>ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه</p>

اصلاح نظام بودجه ریزی و ارتباط هدفمند منابع به برنامه‌های عملیاتی برای اولین بار در تدوین سیاست‌های استراتژیک برنامه سوم توسعه کشور (سیاست استراتژیک ۱۵) مورد توجه قرار گرفت. به تبع آن در بند "ب" تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و همچنین در بند "ر" تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۸۳، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی، نسبت به عملیاتی کردن بودجه و اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را براساس نیاز دستگاه و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد، انجام دهد. در مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور نیز به بیان اهمیت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت و کاهش تدریجی اعتبارات هزینه‌ای و بهبود ارائه خدمات به مردم و جلب مشارکت بخش غیر دولتی و توسعه اشتغال و صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته شده است.

از آنجا که طبق قوانین، بودجه‌ریزی عملیاتی الزامی شده است، جهت اندازه‌گیری دقیق عملیات قابل سنجش دستگاه‌های اجرایی، می‌بایست واحد اندازه‌گیری مناسبی انتخاب شود و از طریق محاسبه قیمت تمام شده هر واحد هزینه‌ها برآورد گردد. و در مورد عملیات غیرقابل سنجش نیز با انتخاب واحد اندازه‌گیری مناسب و تجزیه برنامه‌ها به واحدهای عملیاتی می‌توان هزینه‌ها را به روشی دقیق‌تر محاسبه نمود. بنابراین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی، بواسطه نیاز به اطلاعات بهای

تمام شده، یکی از دلایل اصلی حرکت به سمت حسابداری تعهدی در حسابداری دولتی ایران محسوب می‌شود.

به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی، ارزیابی عملکرد مالی دستگاههای اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، به عهده دیوان محاسبات کشور است. بنابراین رسیدگی به دفاتر و مدارک ذیحسابها در قالب قانون بودجه کل کشور صورت می‌گیرد و عملاً رسیدگی بودجه و تهیه گزارش نهایی (تفریح بودجه) در سال پس از اجرای بودجه تکمیل می‌شود.

طبقه‌بندی سازمانی در دولت ایران

وظایف مالی و بودجه‌ای دستگاههای اجرایی کشور به دو سطح درون سازمانی و برون‌سازمانی قابل تقسیم است. وظایف درون‌سازمانی در سطح داخلی هر یک از دستگاههای اجرایی توسط دو واحد ستادی، امور مالی و واحد بودجه انجام می‌شود. وظایف برون‌سازمانی در سطح کشور توسط واحدهای عملیاتی (صف) بعضی از دستگاههای اجرایی به منظور تهیه و تنظیم، اجرا و نظارت بر اجرای بودجه کل کشور انجام می‌شود.

واحد بودجه در هر دستگاه اجرایی مسئول تهیه و تنظیم بودجه سال آتی دستگاه و پیشنهاد آن به سازمان مدیریت است. در مرحله بعد بایستی بودجه تفصیلی را به تفکیک هر فعالیت یا طرح تهیه و موافقت‌نامه‌های لازم را با سازمان مدیریت مبادله و سپس به واحدها در ابتدای سال ابلاغ کند. همچنین وظیفه تطبیق هزینه‌های انجام شده با بودجه مصوب و تهیه و تنظیم گزارشهای فصلی از چگونگی مصرف اعتبارات و ارائه آن به سازمان مدیریت به منظور درخواست تخصیص اعتبار از وظایف واحد بودجه می‌باشد.

واحد امور مالی نقش عاملیت خزانه در رابطه با دریافت و پرداختها، نظارت و کنترل بر عملیات مالی و محاسباتی و ثبت ارائه مستندات و گزارشهای مالی را بر عهده دارد. معمولاً امور مالی هر دستگاه اجرایی تحت عنوان اداره کل امور مالی و ذیحسابی یا ذیحسابی زیر نظر ذیحساب و مدیر کل امور مالی اداره می‌شود و خود ذیحساب طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی باید زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید در حالی که در برخی موارد زیر نظر معاون اداری و مالی می‌باشد.

هر ذیحسابی معمولاً شامل قسمت‌های زیر است:

- واحد رسیدگی مسئول تسجیل،
- واحد اعتبارات مسئول تأمین اعتبار،
- واحد دریافت و پرداخت مسئول درخواست‌های وجه،
- واحد دفترداری و تنظیم حسابها مسئول ثبت اسناد در دفاتر و تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد،
- واحد اموال، و
- واحد بازنشستگان و موظفین.

حسب ضرورت ممکن است ذیحسابی نماینده‌ای تحت عنوان عامل ذیحساب در واحدهای عملیاتی مستقر نماید یا به واسطه پرداخت تنخواه به وی انجام امور تسریع گردد.

شورای اقتصاد، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی (معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری)، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات وظایف مالی برون‌سازمانی دولت را بر عهده دارند. به طوری که سیاست‌گذاری، تهیه و تنظیم، اجرا و نظارت بر اجرای بودجه را به ترتیب بر عهده دارند. در این میان اگر مجموعه تشکیلات دولت را به مؤسسه‌ای شبیه نماییم، وزارت امور اقتصادی و دارایی به منزله واحد مالی و ذیحسابی دستگاهها شعب این مؤسسه به حساب می‌آید و سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات حسابسان این مؤسسه می‌باشند. این وزارتخانه دارای یک معاونت هزینه و خزانه‌داری کل کشور می‌باشد که خود شامل چندین اداره کل تحت عناوین خزانه، نظارت بر اجرای بودجه، امور ذیحسابی‌ها و نظارت مالی، تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری، اموال دولتی و اوراق بهادار می‌باشد. اهداف خزانه شامل تمرکز وجوه دریافت دولت و پرداخت آنها به دستگاههای اجرایی می‌باشد. اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری مسئول تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و طرح و تنظیم دستورالعمل‌های حسابداری و نمونه اسناد و دفاتر مورد عمل ذیحسابها می‌باشد. سازمان حسابرسی بر فعالیت شرکت‌های دولتی تحت عنوان بازرس قانونی و حسابرس و تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نظارت دارد.

طبق تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب دیمه سال ۱۳۶۲ مجلس سازمان حسابرسی ایجاد و وظایف آن عبارتست از:

۱. بازرس قانونی و امور حسابرسی مؤسسات و شرکت‌های دولتی، بانکها، بنیاد مستضعفان، بنیاد شهید و شرکت‌ها و مؤسسات تحت پوشش دولت.
 ۲. ارائه خدمات مالی به دستگاههای فوق‌الذکر.
 ۳. تربیت و آموزش نیروی انسانی لازم.
 ۴. تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی.
- از لحاظ تشکیلاتی این سازمان زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفته است و به عنوان بازوی نظارتی قوه مجریه وابسته به وزارت دارایی انجام وظیفه می‌نماید.
- به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی نیز دیوان محاسبات رسیدگی یا حسابرسی کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از بودجه کشور استفاده می‌کنند را بر عهده دارد تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. نهایتاً بایستی گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس تسلیم تا در دسترس عموم قرار دهد. این دیوان زیر نظر مجلس می‌باشد. بنابراین بررسی کنترل‌های داخلی مناسب در دستگاههای اجرای نیز بر عهده دیوان است.

سرفصل حسابهای دولتی

به منظور رعایت اصل یکنواختی باید در تهیه و تنظیم حسابها در کلیه گزارشات مالی کشور از جمله صورتحساب عملکرد کل کشور، آمارهای اقتصادی و آمارهای مقایسه‌ای از رویه یکنواختی پیروی شود. در قانون بودجه کل کشور طبقه‌بندی از جنبه‌های مختلف در دو بخش مصارف و منابع بودجه صورت می‌پذیرد. با طبع در صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور نیز عیناً طبقه‌بندی‌های مندرج در بودجه لحاظ می‌شود.

الف. مصارف بودجه به چهار نوع طبقه‌بندی می‌گردد:

۱. طبقه‌بندی عملیاتی به معنای گروه‌بندی عملیات دولت به امور، فصل، برنامه، فعالیت یا

طرح

۲. طبقه‌بندی سازمانی به معنای گروه‌بندی اعتبارات بر حسب وزارتخانه‌ها، مؤسسات،

شرکت‌ها و سایر موارد به تفکیک تحت ردیف (کد) خاص بودجه‌ای.

۳. طبقه‌بندی بر حسب ماهیت مخارج در دو گروه هزینه‌های عمومی و هزینه‌های اختصاصی. هزینه‌های عمومی خود به دو دسته هزینه‌های جاری و عمرانی تقسیم می‌شوند.

۴. طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها در هفت فصل (هفت فصل اعتبارات هزینه‌ای با اعتبارات تملک متفاوت)

ب. منابع بودجه بر حسب ماهیت درآمدها طبقه‌بندی می‌شود به طوری که در کشور ما درآمدهای نفتی (تحت عنوان واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای) نقش برجسته‌ای در اقتصاد دارد و وام و استقراض اگر چه درآمد محسوب نمی‌شوند ولی بخش مستقلی از درآمدهای متفرقه دولت (تحت عنوان واگذاری دارایی‌های مالی) را به خود اختصاص می‌دهند. همچنین درآمدهای مالیاتی به تفکیک مستقیم و غیرمستقیم اولین بخش از درآمدهای کشور را تشکیل می‌دهد. البته کل وجوه واریزی به خزانه کشور به لحاظ نوع درآمد به دو طبقه عمده درآمد عمومی و درآمد اختصاصی تقسیم می‌شود.

گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

بخش چهارم گزارشگری مالی نوین طبق پیش نویس استاندارد های حسابداری بخش عمومی ایران

مقدمه

با توجه به نواقص نظری و عملی نظام حسابداری دولتی ایران که تا حدودی در بخش سوم گزارش مطرح گردید، تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در دستور کار کمیته تدوین استاندارد بخش عمومی قرار گرفته است که پیش نویس چارچوب نظری در قالب ۴ بیانیه و استاندارد شماره یک و دو در حال حاضر منتشر شده است. در ادامه برخی بندهای این پیش نویسها معرفی و سودمندی آنها در جهت رفع برخی از نواقص فعلی نظام حسابداری دولتی ایران بررسی میگردند. به طور کلی مانند اکثر استانداردهای منتشره اخیر در جهان این استانداردها بر خلاف دستورالعملهای قانون-محور، اصول محور بوده و به جای تمرکز بر فرایندها بر گزارشگری مالی و چگونگی ارائه صورتهای مالی تأکید دارد. با توجه به دو الگوی بخشی و فرابخشی در کل می توان بیان داشت که استانداردهای ایران بر مدل بخشی استوار است، چرا که کمیته جداگانه ای جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دولتی تأسیس شده است. اگر چه همانطور که گفته شد در قوانین فعلی تعریف روشنی از بخش عمومی و دولتی ارائه نشده است. ولی طبق رویکرد بخشی مورد نظر GFS هر واحد عمومی که بیش از ۵۰٪ درآمدهای خود را از درآمدهای حاصل از معاملات بازرگانی تأمین کند، شرکت دولتی محسوب می شود. البته طبق تعریف IPSASB علاوه بر این ویژگی، استقلال از بودجه دولتی نیز ضروری است. به این معنا که خیلی بیش از ۵٪ از نیازهای یک واحد (حتی تقریباً ۱۰٪) باید از طریق درآمدهای بازرگانی تأمین شود، تا از شمول واحدهای دولتی خارج گردد. بنابراین اگر چنین فرض شود خیلی از نهادهای مالی و غیرمالی بخش عمومی ایران که به نوعی از کمکهای دولتی استفاده می کنند و باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی عمل نمایند.

پیش نویس چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی ایران

در مقدمه بیانیه واحد گزارشگر بیان شده است که هدف آن، ارائه معیارهای لازم برای تشخیص واحدهای بخش عمومی است که به منظور ایفای وظیفه پاسخگویی باید گزارشهای مالی تهیه و ارائه کنند. در بند ۵ بیانیه اهداف در رابطه با دامنه کاربرد نیز بیان شده است که این استانداردها در مورد کلیه واحدهای بخش عمومی به استثنای واحدهایی که تهیه صورت‌های مالی آنها بر اساس استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مناسب‌تر است، کاربرد دارد. بر این اساس شرکت‌های دولتی و بسیاری از نهادهای مالی غیر دولتی که به فعالیت‌های انتفاعی اشتغال دارند، می‌توانند از استانداردهای حسابداری بخش خصوصی استفاده نمایند.

طبق بند ۶ بیانیه واحد گزارشگر، یک واحد زمانی به عنوان واحد گزارشگر دولتی محسوب می‌شود که استفاده کنندگانی داشته باشد که به صورت‌های مالی آن واحد جهت پاسخگویی یا تصمیم‌گیری نیاز داشته باشند و همچنین دارای مقام مسئولی باشد که اجرای تمام یا قسمتی از بودجه یا سایر منابع و کنترل آن را بر عهده داشته و پاسخگویی عملکرد واحد باشد و البته محدوده مشخصی نیز داشته باشد. اکثر واحدهای بخش عمومی دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند بنابراین هر گونه تردید نسبت به وجود سازمانی مجزا بر طرف می‌شود. ولی برخی عملیات از جمله طرحهای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای علی‌رغم نداشتن شخصیت حقوقی مستقل لازم است به منظور پاسخگویی در مورد مصرف منابع گزارشهای مالی جداگانه تهیه کنند، لذا این عملیات نیز علی‌رغم داشتن شخصیت حقوقی یک واحد گزارشگر محسوب می‌شوند.

در بندهای ۹ و ۱۰ همان بیانیه در تعریف گروه گزارشگر بیان شده است که هر گروه شامل چند واحد است که بر حسب معیار کنترل به یکدیگر پیوند می‌خورند این کنترل نیز عمدتاً از قوانین و مقررات نشأت می‌گیرند. کنترل مستلزم احراز قدرت هدایت و استفاده از منابع است. طبق بند ۱۵ تشخیص واحدهایی که باید در گزارشهای مالی دولت به عنوان واحد گزارشگر منظور شوند نیازمند ارائه معیارهای خاص است تا بهنگام تصمیم‌گیری در این زمینه از بروز ابهام جلوگیری شود. جهت رفع این مشکلات بودجه سالانه کل کشور به عنوان معیار اصلی پیشنهاد شده است. یعنی برای احراز این معیار باید مجموعه منابع و مصارف هر واحد در بودجه کل کشور منظور شده باشد. در غیاب معیار اصلی بودجه در صورت احراز مجموعه معیارهای زیر یک واحد جزء مجموعه دولت محسوب می‌شود (بند ۱۶ بیانیه واحد گزارشگر):

- از قدرت حاکمیت دولت در انجام وظایف برخوردار باشد،
 - طبق قانون در تملک دولت باشد، و
 - تحت مدیریت مستقیم دولت باشد.
- بنابراین مشاهده می‌شود که معیارهای کاملاً مشخصی جهت شمول یک واحد در گزارشهای مالی دولت مطرح شده است که علاوه بر وابستگی بودجه ای؛ معیارهای قانونی، حقوقی و کنترلی را نیز در بر می‌گیرد. لذا در صورت اصلاح قوانین و تعریف مجدد واحدهای عمومی بر اساس این معیارها مشکلات فعلی تعیین مرز میان بخش عمومی، دولتی و خصوصی منتفی خواهد بود.

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی

طبق بیانیه اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران اهداف صورت‌های مالی با مقاصد عمومی ارائه اطلاعات مورد نیاز طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان از جمله شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی می‌باشد و بایستی یک تصویر واقعی و مطلوب از وضعیت و عملکرد مالی واحد در کنار رعایت بودجه و سایر قوانین به تمامی این گروهها ارائه شود. به علت این فراگیری، صورت‌های مالی با مقاصد عمومی بر نیازهای گروه خاصی مانند مدیران دولتی و مجلس شورای اسلامی متمرکز نمی‌باشد. البته همانطور که در مورد IPSAS بیان شد این یک مزیت است ولی عیب بزرگ این رویکرد این است که نمی‌تواند تمامی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را فراهم کند و یا اطلاعات عملکردی مورد نیاز به طور مثال اطلاعات لازم جهت تهیه بودجه عملیاتی را تأمین کند، ولی این گروهها می‌توانند از سایر منابع اطلاعاتی که در اختیار دارند استفاده نمایند. در هر حال ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی ضروری است، چرا که برخلاف مجلس و دولت بخش‌های بزرگی از جامعه قدرت و امکان لازم جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی خود را ندارند و تنها منبع اطلاعاتی آنها همین صورت‌های مالی است.

بنابراین گزارشهای مالی با مقاصد عمومی عبارتند از صورت‌های مالی ارائه‌کننده اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری و اثبات پاسخگویی واحد گزارشگر در قبال منابعی که در اختیارش می‌باشد به طیف وسیعی از ذینفعان. البته استانداردهایی نیز جهت پاسخگویی به اهداف خاص تر

تهیه شده است از جمله چگونگی ارائه اطلاعات بودجه‌ای (استاندارد ۲) به منظور تأمین نیازهای اطلاعاتی مجلس شورای اسلامی که البته نیاز سایر ذینفعان نیز می‌باشد.

صورت تغییرات در وضعیت مالی

از نظر استفاده‌کنندگان شاید مهمترین صورت مالی، صورت عملکرد مالی باشد و به طور سنتی نیز در بخش عمومی ایران تنها صورت عملکرد (البته عملکرد بودجه‌ای) تهیه می‌شده است و صورتی مانند ترازنامه جهت توصیف وضعیت مالی مورد توجه نبوده است. به دلایل متعددی عنوان تغییر در وضعیت مالی توسط کمیته تدوین استانداردهای دولتی ایران به جای عملکرد مالی پیشنهاد گردیده است که از مهمترین دلایل آن پذیرش مفهوم شمول کلی و ارائه کلیه اقلام مؤثر در تغییر وضعیت یک واحد گزارشگر طی دوره، در یک صورت منفرد می‌باشد. از آنجا که دستگاههای دولتی به نمایندگی از دولت مسئول وصول درآمدهای عمومی بوده و خود نیز منابعی را تحت عنوان اعتبارات از دولت دریافت می‌کنند، ضروری است که تمامی این منابع یکجا نشان داده شوند. گرچه منابع دریافتی به نمایندگی از دولت ماهیت درآمد برای دستگاه وصول‌کننده نداشته و بلافاصله پس از وصول به حسابهای خزانه واریز می‌گردد اما بواسطه مبنای تعهدی، مطالبات عمومی در بخش دارائی‌های این واحدها تحت عنوان حسابهای دریافتنی شناسایی و منجر به تغییر در وضعیت مالی آنها می‌شود. بنابراین کمیته تدوین تشخیص داد که بهتر است وصول این درآمدها و ارسال آنها به خزانه که در واقع مهمترین وظیفه در دستگاههای وصول‌کننده درآمدهای دولت (مانند سازمان امور مالیاتی) یا یکی از وظایف اصلی در واحدهای دولتی دیگر (مانند بیمارستانها) می‌باشد، در صورت تغییر در وضعیت مالی منعکس گردد.

اطلاعاتی که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه می‌شود شامل:

- الف. درآمدهای عمومی
- ب. واریزی به خزانه از محل درآمدهای عمومی
- پ. دریافتی از خزانه از محل اعتبارات
- ت. کمکهای بلاعوض
- ث. هزینه‌ها به تفکیک فصول هزینه

ج . خالص تغییر در وضعیت مالی

ارائه اقلامی غیر از این موارد در صورتی که طبق استانداردهای دیگر الزامی یا جهت ارائه مطلوب عملکرد مالی واحد ضروری باشد، نیز باید ارائه گردد. طبق این استاندارد صورت تغییر در وضعیت دو مرحله‌ای پیشنهاد شده است که بین فعالیت‌های اختصاصی واحد گزارشگر و فعالیت‌هایی که او به نمایندگی از دولت کسب می‌کند، تفاوت قائل شده است. البته طبق بند ۲۳ مانند تمام صورت‌های مالی دیگر اقلام بی‌اهمیت تجمیع شده و صرفاً اقلام کلی در متن این صورت گزارش می‌شود. در پیوست ۱ صورت تغییر در وضعیت مالی نمونه (با طبقه‌بندی بر حسب ماهیت منطبق با طبقات بودجه کشور) ارائه شده است.

نکات زیر در رابطه با صورت مالی فوق قابل ذکر است:

۱. در حال حاضر دستگاههای اجرایی کشور موظف به اجرای قوانین مالی محاسباتی و سایر مقررات عمومی دولت هستند، و تفکیک فعالیت‌های آنها به عملیاتی و غیرعملیاتی با مشکلات و ابهامات زیادی همراه است که در حال حاضر کمیته از آن صرف نظر نموده است.

۲. در صورت تغییر در وضعیت مالی، مفهوم شمول کلی پذیرفته شده است. لذا تمامی تغییرات در این صورت ارائه شده است.

۳. وجوهی را که دستگاه طبق قوانین وصول و به حسابهای غیرقابل برداشت واریز می‌کند جزء درآمدهای دستگاه اجرایی محسوب نشده و درآمد عمومی دولت است. ولی از آنجا که دستگاه اجرایی موظف به جمع‌آوری این منابع بوده و بایستی مطالبات را پیگیری نماید، لذا می‌بایست به نحو صحیح در این صورت نشان داده شود. هر چند که حق برداشت یا استفاده از این وجوه را نداشته و به واسطه عدم کنترل بر آنها، این منابع تعریف دارایی و همچنین درآمد را احراز نمی‌کنند. ولی به واسطه اثبات ایفای مسئولیت قانونی، در صورت‌های مالی آنها نشان داده شود.

۴. با توجه به غیر انتفاعی بودن دستگاههای اجرایی، منابع مالی این دستگاهها توسط دولت و از محل منابع بودجه‌ای تأمین می‌شود. در واقع در یک بازار فرضی دولت خریدار خدمات دستگاههای اجرایی است. با این حال تفاوت این درآمدها و هزینه‌ها همانند بخش خصوصی سود یا زیان نامیده نمی‌شود چرا که نمی‌تواند بیانگر عملکرد واحد باشد. عملکرد دستگاههای

اجرای دولت بواسطه شاخصهای عملکردی غیر از سود مانند کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تعیین می شود که بیانگر نقش مدیریت در ارائه بهتر خدمات مورد انتظار از دستگاه اجرائی است.

با وجود مطالب گفته شده این صورت مالی قطعی نبوده و در مرحله نظرخواهی است و امکان تجدید نظر در صورت ارائه راهکارهای جایگزین وجود دارد.

صورت وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی که ترازنامه نیز نامیده می شود، دارایی ها و بدهی های واحد گزارشگر را نشان می دهد. اگر دارایی ها بیش از بدهی ها باشد خالص ارزش مثبت است. اگر چه واحدهای بخش عمومی معمولاً دارای خالص ارزش منفی هستند، که بواسطه غیر انتفاعی بودن آنها طبیعی است. به دلیل استفاده از منابع عمومی، که به واسطه ضرورت وجودی این نهادها صورت می گیرد، آنها ورشکسته محسوب نمی شوند. طبق این استاندارد دارایی ها و بدهی های جاری و غیرجاری بایستی در طبقات جداگانه نمایش داده شود. در پیوست ۱ صورت مالی نمونه ارائه شده است. مجدداً در اینجا نکاتی به شرح زیر قابل ذکر است که به نظر می رسد با گذشت زمان و مطالعه بیشتر منجر به تجدید نظر در برخی بخشهای این ترازنامه شود.

۱. مابه التفاوت دارائی ها و بدهی ها منجر به خالص ارزشی می شود که متعلق به حاکمیت است نه واحد گزارشگر. از طرفی این خالص ارزش عمدتاً در قالب طرحهای عمرانی در واحد به مصرف رسیده است. بنابراین همانطور که در قوانین الزامی شده است، مانده وجوه نقد در ترازنامه انتهای سال در تمامی دستگاههای اجرائی کشور (به غیر از خزانه و مواردی مانند دانشگاهها) صفر می باشد. لذا افزایش ارزش خالص گویای افزایش در دارائی های سرمایه ای و نه مالی است.

۲. بخشی از مطالبات نمایش داده شده در ترازنامه دستگاههای اجرائی، به مطالبات عمومی اختصاص دارد که به محض دریافت باید به خزانه واریز شود. گاهی موارد نیز در قانون پیش بینی شده که این مطالبات مستقیماً به خزانه واریز گردد. در هر حال بخشی از خالص دارایی های دستگاههای اجرائی، مرتبط با این مطالبات است که به نظر می رسد بهتر است به طور جداگانه نمایش داده شود.

صورت جریانات نقدی

این صورت نزدیکترین صورت به مبنای نقدی حسابداری است و می‌تواند نحوه تولید و مصرف وجوه نقد که از نیازهای اطلاعاتی مهم خزانه‌داری کشور و نهادهای نظارتی در بودجه نقدی است را ارائه کند. ولی به دلیل مشکلات تهیه آن، در حال حاضر الزامی نشده است. طبق این استاندارد، خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی بایا جداگانه ارائه شود. برای این منظور دو روش مستقیم و غیرمستقیم پیشنهاد شده است ولی روش مستقیم ارجحیت بیشتری دارد. در هر حال مباحث تفصیلی و نمونه صورت مالی در استاندارد جداگانه خواهد شد.

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

خالص ارزش معمولاً به دو دلیل طی دوره تغییر می‌کند. دلیل اول کسری یا مازاد طی دوره و دلیل دوم انعکاس مستقیم برخی از رویدادها در خالص ارزش، بدون آنکه در صورت عملکرد نمایش داده شود، می‌باشد. در هر حال این صورت می‌تواند دلیل تغییرات را منعکس کند. در بند ۶۱ تأکید شده است که اصلاح اشتباهات و آثار مالی تغییر در رویه‌های حسابداری در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس نمی‌شود. همچنین مازاد تجدید ارزیابی و سود و زیان حاصل از تسعیر صورت‌های مالی عملیات خارجی نیز در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود. در این صورت باید اطلاعات به صورت خلاصه و صرفاً شامل مازاد یا کسری و تخصیص آن نشان داده شود و به علت کم حجم بودن با صورت تغییر در وضعیت مالی تجمیع و به عنوان یک بخش در ادامه آن ارائه شده است (پیوست یک، صورت تغییرات در وضعیت مالی).

عدم الزام به گزارشگری حسابهای مستقل

به طور سنتی حسابداری وجوه جهت نظارت بر مصرف وجوه و دارایی‌هایی که برای یک هدف خاص اختصاص داده شده است مورد استفاده قرار گرفته است. هدف این سیستم، ارائه گزارش مالی دقیق در مورد نحوه مصرف وجوه و اثبات این موضوع بوده که تمامی پرداخت‌ها مطابق با

بودجه و احکام مقرر با شرایط مورد نظر اهداکننده صورت گرفته است. اگر چه حساب مستقل جهت اطمینان از رعایت سقف اعتبارات طراحی شده است ولی از آنجا که ساختار واحد گزارشگر را بر حسب منابع (نه گروههای عملکردی) به بخشهای مختلف تقسیم می کند، قادر به ارائه یک تصویر جامع از تمامیت واحد یا دولت نیست و ارزیابی عملکرد کل واحد، محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات و نهایتاً ارزیابی حقوق بین نسلی را با مشکل مواجه می سازد. در ایران طرفداران وجود حساب مستقل به اصل ۵۵ قانون اساسی (جدول ۳-۱) استناد کرده اند.

همانطور که مشاهده می شود در این اصل ذکر شده است که هر وجهی باید در محل خود به مصرف برسد ولی اشاره ای به حساب مستقل برای این امر نشده است. بنابراین تدوین کنندگان استاندارد با اذعان به سودمندی حساب مستقل به عنوان یک ابزار کنترل داخلی، به واسطه معایب فوق الذکر، گزارش حسابهای مستقل را ضروری ندانسته است.

یادداشت های توضیحی صورت های مالی

علاوه بر اطلاعاتی که در متن صورت های مالی ارائه می گردد، اطلاعات زیاد دیگری نیز وجود دارند که به عنوان یادداشت های توضیحی نامیده می شوند. این یادداشت ها طبق استاندارد باید مبنای ارائه صورت های مالی و خلاصه اهم رویه های حسابداری بکار گرفته شده (بند ۱۷) را افشاء کند.

نتیجه‌گیری

حسابداری بخش عمومی و بازرگانی تفاوت‌های زیادی با یکدیگر دارند. در بسیاری از کشورها همچنان از مبنای نقدی در حسابداری بخش عمومی استفاده می‌شود که دلیل اصلی آن تخصیص‌های بودجه‌ای نقد - محور در سیستم کمرال است.

پذیرش مبنای تعهدی در بسیاری از کشورها را می‌توان یکی از مهمترین اصلاحات در جریان مدیریت مالی بخش عمومی دانست که منجر به ارتقای اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیران و پاسخ دهندگان و انعکاس بهتر محتوای اقتصادی و خدماتی معاملات هر دوره مالی و وضعیت مالی در تاریخ گزارشگری می‌گردد.

همچنین سیستم‌های مالی و حسابداری به سمت انعکاس صحیح‌تر وضعیت مالی و قابلیت ردیابی بهتر معاملات پیش می‌روند و استانداردهای حسابداری نیز به واسطه رویکرد اصول - محور خود به طور روزافزون جایگزین دستورالعمل‌ها و مدل‌های حسابداری قاعده محور می‌شوند.

همچنین حسابداری بخش عمومی به شدت تحت تأثیر نظام آمارهای مالی دولت قرار دارد که برمبنای تمایز معاملات انتفاعی و غیرانتفاعی بخش عمومی و جداسازی جریان‌ات عملیاتی از غیرعملیاتی طراحی شده است. در صورت تمایل به تهیه اطلاعات مورد نیاز GFS سرفصل‌های حسابداری دچار تغییراتی می‌شود که در مبنای نقدی نسبت به تعهدی، این تعدیلات بسیار قابل توجه‌تر است.

در ایران نیز با شروع به کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فرایند اصلاحات آغاز شده است. پیش نویس چارچوب نظری و استانداردهای یک و دو منتشر شده است و استانداردهای دیگر نیز در دستور کار کمیته قرار دارد. اما مشکلات زیادی در این مسیر وجود دارد که موارد زیر قابل ذکر است:

- عدم وجود مرز مشخص میان بخشهای عمومی، دولتی و خصوصی کشور.
- عدم آشنایی برخی از مسئولین مالی و محاسباتی دولت با اصول حسابداری و گزارشگری تعهدی.

- عدم مشارکت دانشگاهیان در تحقیق پیرامون حسابداری دولتی و ساختار اقتصادی و مالی کشور.

- عدم توجه و علاقه جامعه حرفه‌ای به ظرفیت‌های بالقوه بخش عمومی.

در هر حال با وجود این مشکلات قدمهای اولیه برداشته شده و استانداردها با مشارکت تمامی دست اندرکاران مالی کشور در حال تدوین است و کمیته تدوین استاندارد از تمامی انتقادات و نظرات جهت تدوین استانداردهای علمی و سازگار با شرایط محیطی کشور بهره خواهد برد.

منابع

۱. حسینی عراقی، سید حسین، یحیی آقالو، ۱۳۸۹، حسابداری دولتی، چاپ نهم، تهران، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی
2. Bergman, Andreas, (2009), Public Sector Financial Management, Printice Hall. 1th ed.
3. Jones, Rwan, Maurice Pendelbury, (2010), Public Sector Accounting, Printice Hall, 6st ed.

مجموعه قوانین

- قانون اساسی کشور ایران، مصوب آبان سال ۱۳۵۸
- ماده واحده و تبصره‌های آن مصوب تیرماه ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی
- قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران در مرداد ۵۸
- قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب هشتم مهر ماه ۱۳۸۶
- قانون برنامه و بودجه ، مصوب ۱۳۵۱
- قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ مجلس شورای اسلامی
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۲۸ بهمن ۱۳۸۰
- قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی مصوب ۱۳۵۳.۴.۲۴
- قانون بودجه ۱۳۸۱ و ۱۳۸۳
- قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه
- قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب دیماه سال ۱۳۶۲

پیوست ۱

نمونه صورت‌های مالی در پیش نویس استاندارد ۱ حسابداری بخش عمومی ایران

واحد گزارشگر نمونه

صورت وضعیت مالی در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و ارزش خالص	۱۳۰۱/۱۲/۲۹ (تجدید لایحه شده)	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها	۱۳۰۱/۱۲/۲۹
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال
			بدهی‌های جاری					
.....		حسابها و اسناد پرداختی حاصل از معاملات	.....	.....	
.....		حسابها و اسناد پرداختی حاصل از رویدادهای غیرمبادله‌ای	.....	.....		دریافتی حاصل از معاملات	
.....		حصه جاری حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		دریافتی حاصل از رویدادهای غیرمبادله‌ای	
.....		پیش‌دریافت‌ها	.....	.....		های کوتاه‌مدت	
.....		سایر بدهی‌های جاری	.....	.....		و کالا	
.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....		با	
.....		بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		ای جاری	
.....		حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		رجاری	
.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		ت مشهود	
.....		سایر بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		شهود	
.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		های بلندمدت	
.....		ارزش خالص	.....	.....	
.....		ارزش خالص پایان دوره	.....	.....		ای غیرجاری	
.....		جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....	

یادداشت‌های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت تغییرات در وضعیت مالی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

سال ۱۳۰۱ (تجدید ارائه شده)		سال ۱۳۰۲		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
	کمکهای بلاعوض دریافتی
	سایر درآمدها
	جمع
				هزینهها
	(.....)		(.....)	جبران خدمت کارکنان
	(.....)		(.....)	استفاده از کالا و خدمات
	(.....)		(.....)	هزینههای اموال و دارایی
	(.....)		(.....)	یارانه
	(.....)		(.....)	کمکهای بلاعوض
	(.....)		(.....)	رفاه اجتماعی
	(.....)		(.....)	سایر هزینهها
	(.....)		(.....)	جمع
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	مالیات و عوارض
	درآمد حاصل از مالکیت دولت
	فروش کالا و خدمات
	جرایم و خسارات
	سایر
	جمع
	(.....)		(.....)	وجوه ارسالی به خزانه
	خالص تغییر در وضعیت مالی
				گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
	ارزش خالص در ابتدای سال
	تعدیلات سنواتی
	ارزش خالص در ابتدای سال - تعدیل شده
	خالص تغییر در وضعیت مالی
	سایر تغییرات در ارزش خالص
	مازاد تجدید ارزیابی
	تفاوتهای تسعیر عملیات خارجی
	ارزش خالص در پایان سال

