

نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاهها

تهیه کننده:

حلیمه رحمانی

۱۳۸۶

فهرست مطالب

شماره صفحه

۱-۲۶	بخش اول: حسابداری دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی در ایران
۲	مقدمه
۳	نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها قبل از سال ۱۳۵۷ (استقلال کامل)
۴-۵	نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷ (عدم وجود استقلال)
۴	ادغام وزارت فرهنگ و هنر در وزارت علوم و آموزش عالی ۱۳۵۷
۴	تصویب قانون انحلال هیأتهای امنای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی و غیردولتی و خصوصی ۱۳۵۷
۴	تصویب قانون تشکیل هیئت سه نفری جانشین هیأتهای امنا ۱۳۵۸
۴	تشکیل ستاد انقلاب فرهنگی ۱۳۵۹
۴	تصویب قانون تشکیل مجدد هیأتهای امنای دانشگاهها ۱۳۶۷
۴	تصویب قانون بودجه سال ۱۳۵۸
۵-۱۷	نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۶۷ تا سال ۱۳۸۳ (استقلال نسبی)
۵	تصویب قانون تشکیل مجدد هیأتهای امنا دانشگاهها (۱۳۶۷/۱۲/۲۳)
۶	تصویب قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی (۱۳۶۹/۱۰/۳۰)
۶	تهیه آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی (۱۳۷۰/۱/۱۵)
۹	تهیه آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۰/۱/۱۷)
۱۰	مقایسه بین آئین نامه های مالی معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی وابسته به وزارتین فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (مصوب ۱۳۷۰)

۱۱	انجام تغییرات بعدی در آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۳)
۱۱	تصویب قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۷۹)
۱۲	تصویب دستورالعمل اجرایی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۸۰)
۱۷	تحلیل مبانی قانونی دستورالعمل
۱۷	تصویب قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۸۳)
۱۸-۲۶	نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۸۳ تاکنون (استقلال کامل)
	اصلاح آئین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاهها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی
۲۱	
	اصلاح آیین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری
۲۴	
۲۵	پیشنهادهای
۲۷-۵۱	بخش دوم: حسابداری دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی در آمریکا
۲۸	تاریخچه استانداردگذاری
۳۰	مبانی حسابداری
۳۰	مبنای نقدی کامل
۳۰	مبنای تعهدی کامل
۳۰	مبنای نیمه تعهدی
۳۰	مبنای تعهدی تعدیل شده
۳۰	مبنای نقدی تعدیل شده
۳۳	مبانی حسابداری در تهیه صورتهای مالی

۳۵	حسابداری مؤسسات دولتی
	گزارشگری نهادهای دولتی با هدف خاص که فعالیتهای دولتی یا فعالیتهای بازرگانی
۳۴	(انتفاعی) و دولتی به طور همزمان انجام می دهند
۳۴	تجزیه و تحلیل مدیریت
۳۴	صورت‌های مالی اساسی - صورت‌های مالی جامع
۳۵	نمونه‌ای از صورت خالص داراییها
۳۶	نمونه‌ای از صورت حساب فعالیتها
۳۷	صورت‌های مالی حسابهای مستقل
۳۸	نمونه‌ای از ترازنامه
۳۹	نمونه‌ای از صورت درآمدها، مخارج، و تغییرات در مانده حسابهای مستقل
۴۰	نمونه‌ای از صورت خالص داراییها (ترازنامه)
۴۱	نمونه‌ای از صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییها
۴۲	نمونه‌ای از صورت گردش وجوه نقد
۴۳	یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی
۴۳	اطلاعات تکمیلی مورد نیاز
۴۳	گزارشگری نهادهای دولتی با هدف خاص که فعالیتهای بازرگانی (انتفاعی) انجام می دهند
۴۳	تجزیه و تحلیل مدیریت
۴۳	صورت‌های مالی حسابهای مستقل انتفاعی
۴۴	نمونه‌ای از صورت خالص داراییها (ترازنامه)
۴۵	نمونه‌ای از صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییها

ج

تهیه کننده: حلیمه رحمانی (کارشناس مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی)

۴۶-۴۷	نمونه ای از صورت گردش وجوه نقد
۴۸	جنبه‌های مهم تجزیه و تحلیل مدیریت
۴۸	جنبه‌های مهم صورتهای مالی جامع دولت
۴۹	جنبه‌های مهم صورتهای مالی حسابهای مستقل
۵۰	جنبه‌های مهم اطلاعات تکمیلی لازم
۵۱	نتیجه گیری
۵۲	پیوستها:
	صورتهای مالی دانشگاههای دولتی
	آریزونا <i>Arizona</i>
	آلاسکا <i>Alaska</i>
	صورتهای مالی دانشگاههای خصوصی
	شیکاگو <i>Chicago</i>

بخش اول

حسابداری دانشگاهها و موسسات آموزش عالی

در ایران

مقدمه

دانشگاهها و موسسات آموزش عالی کشور نقش مهمی در پیشرفت و اعتلای فرهنگ و سرنوشت یک کشور به عهده دارند. آنها از منابع جامعه استفاده می کنند و به جامعه نیز خدمت ارائه می نمایند. تداوم چنین رابطه ای و نیز رضایت هر دو طرف نیازمند آن است که ارتباط و پاسخگویی این موسسات در مقابل جامعه شفاف باشد. بدین منظور گزارشدهی کامل و درست و شفاف دانشگاهها و موسسات آموزش عالی ضروری است. بر این اساس، دانشگاهها و موسسات آموزش عالی برای دستیابی به این هدف باید به دنبال معیارهای کامل و استانداردهای جامعی باشند تا بر مبنای آنها گزارشدهی کامل، جامع و شفافی ارائه کنند.

متأسفانه تاکنون در کشور ما مرجع مشخصی به عنوان تدوین کننده این معیارها و استانداردها وجود نداشته است و هر آنچه که دانشگاهها تحت عنوان گزارش تهیه می کنند یا بر اساس استانداردهای کشورهای خارجی است و یا اینکه بر اساس دستورالعملهای صادره از طرف نهادهای مربوطه است که این دستورالعمل ها نیز از برخی جهات کامل نبوده و پشتوانه نظری قوی ندارند. بنابراین نمی توانند همیشه و در همه موارد پاسخگوی تهیه کنندگان صورتهای مالی باشند.

با این اوصاف دانشگاهها و موسسات آموزش عالی برای رسیدن به موفقیت بیشتر و پاسخگویی بهتر و شفاف تر ناچارند به دنبال **معیارها و استانداردهایی** باشند که علاوه بر کامل بودن و جامعیت، از مبنای نظری قوی نیز برخوردار باشند تا در موارد پیش بینی نشده نیز بتوانند جوابگو باشند.

گزارش حاضر نیز در این مورد تهیه شده است. در بخش اول این گزارش به تاریخچه دانشگاهها با تاکید بر **نظام مالی** آنها پرداخته شده است. این موضوع در طی چهار دوره (تا قبل از سال ۱۳۵۷ **(استقلال کامل)**، از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷ **(عدم وجود/استقلال)**، از سال ۱۳۶۷ تا ۱۳۸۳ **(استقلال نسبی)**، و از سال ۱۳۸۳ تا کنون **(استقلال کامل)**) بررسی شده است. منظور از استقلال، آزادی و اختیار دانشگاهها در امور مالی آنها بوده است. در انتهای بخش اول این گزارش به موانع و مشکلات موجود و ارائه راه حلهایی برای رفع این موانع و مشکلات پرداخته شده است.

در بخش دوم این گزارش به تاریخچه استانداردگذاری دانشگاهها و موسسات دولتی در آمریکا پرداخته شده است. در این بخش خلاصه ای از استانداردهای مربوطه، صورتهای مالی دانشگاههای دولتی و خصوصی و نمونه هایی از این صورتهای مالی ارائه شده است.

عمده ترین نتایج بدست آمده از این گزارش را می توان در نکات زیر خلاصه نمود:

۱. اعطای استقلال کامل مالی به دانشگاههای زیرمجموعه وزارت علوم و فن آوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی این فرصت را فراهم آورده است تا امور حسابداری، گزارشدهی و پاسخگویی به شکل مناسب تری ایفا شود.

۲. حذف سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور" در دانشگاهها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی "رییس دستگاه اجرایی محور" مسئولیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی را به عهده روسای دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی محول می نماید. از اینرو از این به بعد به جای ذیحساب، مدیر امور مالی و حسابرس ادای وظیفه می نمایند.

۳. با توجه به اینکه تخصیص اعتبارات هزینه ای دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی بر مبنای "قیمت تمام شده" دانشجو انجام می گیرد، از این رو استفاده از سیستم های هزینه یابی مناسبی (نظیر هزینه یابی بر مبنای فعالیت) برای انجام این امر ضروری به نظر می رسد. همچنین انتصاب مدیران مالی کارآمد، طراحی و اجرای یک سیستم ارزیابی عملکرد و بازنگری در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی با توجه به نیازهای فرارو بایستی انجام گردد.

۱- نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها قبل از سال ۱۳۵۷ (استقلال کامل):

از زمان تصویب قانون تشکیل هیأتهای امناء دانشگاهها در سال ۱۳۵۰ تا سال ۱۳۵۷ (دوران قبل از انقلاب) دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی از تمامی جهات تابع هیأتهای امنای خود بودند. بدین منظور هیأتهای امنای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی آئین نامه هایی تصویب می نمودند که امور دانشگاهها بر اساس آنها انجام می گردید.

نگاهی اجمالی به مقررات این دوره، بیانگر این واقعیت است که دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی تا اوایل سال ۱۳۵۸ از تسهیلات نسبتاً ویژه ای برخوردار بوده و استقلال مالی آنها تا حدودی ملحوظ گردیده بود.

۲- نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷ (عدم وجود استقلال):

در فاصله زمانی بین سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۷، دانشگاهها استقلال خود را به تدریج از دست دادند و از همه لحاظ تحت نظر دولت و قوانین بودجه و سایر مقررات عمومی دولت قرار گرفتند.

عمده‌ترین رویدادها در طی این مدت به ترتیب عبارت بودند از:

۱. ادغام وزارت فرهنگ و هنر در وزارت علوم و آموزش عالی ۱۳۵۷
۲. تصویب قانون انحلال هیأت‌های امنای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی و غیردولتی و خصوصی ۱۳۵۷
- با تصویب لایحه قانونی انحلال هیأت‌های امنای کلیه دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی، غیردولتی و خصوصی، کلیه هیأت‌های امنای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی، غیردولتی و خصوصی منحل و وظایف شورای مرکزی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی کشور و دبیر کل آن تا تصویب قانون استقلال دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی موقتاً به هیأتی مرکب از وزیر علوم و فرهنگ و هنر و وزیر مشاور در سازمان برنامه و شورای انقلاب واگذار گردید.
۳. تصویب قانون تشکیل هیئت سه نفری جانشین هیأت‌های امنای ۱۳۵۸
۴. تشکیل ستاد انقلاب فرهنگی ۱۳۵۹
۵. تصویب قانون تشکیل مجدد هیأت‌های امنای دانشگاهها ۱۳۶۷
۶. تصویب قانون بودجه سال ۱۳۵۸

در این فاصله زمانی (۱۳۵۷ تا ۱۳۶۷) بسیاری از تسهیلات اعطایی به دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی در اجرای مقررات مشروحه زیر و مصرف اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی آنها تابع مقررات عمومی گردید.

الف. در اجرای لایحه قانون راجع به درآمدهای اختصاصی مصوب آذر ۱۳۵۸، کلیه درآمدهای اختصاصی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی به درآمد عمومی کشور منظور می‌گردید.

ب. در اجرای تبصره ۳۳ قانون بودجه سال ۱۳۵۸، مصرف کلیه اعتبارات از محل درآمدهای عمومی منظور در قانون بودجه، تابع مقررات عمومی دولت شد، لذا مصرف اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی نیز از ابتدای سال مذکور، تابع قانون محاسبات و سایر مقررات عمومی دولت گردید.

۳- نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۶۷ تا سال ۱۳۸۳ (استقلال نسبی):

پس از گذشت حدود ۱۰ سال از زمان از دست دادن استقلال مالی، اداری و استخدامی از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷، دانشگاهها مدام در تلاش جهت کسب مجدد استقلال از دست رفته بودند. تا اینکه در سال ۱۳۶۷ با تصویب قانون تشکیل مجدد هیأت‌های امنا دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی، نقطه امیدی برای دانشگاهها در جهت دستیابی به استقلال پدیدار گشت.

رویدادهایی که در طی این دوره اتفاق افتاد بطور خلاصه به شرح زیر می‌باشند:

۱. تصویب قانون تشکیل مجدد هیأت‌های امنا دانشگاهها (۱۳۶۷/۱۲/۲۳)

در ماده (۱) قانون تشکیل هیأت‌های امنا دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی عنوان شده است که هر یک از وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به خود که در این قانون "مؤسسه" نامیده می‌شود هیأت تشکیل خواهند داد.

بر اساس ماده ۹ این قانون، امور مالی و معاملاتی مؤسسات جزء در مورد ذی‌حسابی موضوع ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مشمول مقررات قانون مزبور و آئین‌نامه معاملات دولتی و سایر قوانین مربوط به مؤسسات دولتی نخواهد بود. بر این اساس دانشگاهها در برخی از زمینه‌ها استقلال از دست رفته خود را مجدداً کسب نمودند.

در مورد رسیدگی به حسابهای سالانه مؤسسه نیز در قانون تشکیل هیأت امنا اشاره شده بود که این موضوع بر اساس آئین‌نامه‌هایی رسیدگی خواهد شد که بر حسب مورد توسط وزارتین فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۲. تصویب قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی (۱۳۶۹/۱۰/۳۰)

تصویب قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی گام دیگری بود که در جهت نیل دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی به سمت و سوی استقلال کامل برداشته شد. این قانون در دیماه سال ۱۳۶۹ (طی بخشنامه شماره ۱۹۹۰- ق ۱۳۶۹/۱۰/۳۰) توسط مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید.

پس از تصویب قانون تشکیل مجدد هیأت امنا دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی در سال ۱۳۶۷ توسط شورایی انقلاب فرهنگی، اولین آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در ۱۵ فروردین سال ۱۳۷۰ و آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی و واحدهای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در تاریخ ۱۷ فروردین همان سال به تصویب هیأت امنای مربوطه رسید.

بدین ترتیب از سال ۱۳۷۰ به بعد معاملات و حسابداری دانشگاهها به جزء در موارد ذکر شده در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ که شامل موارد زیر بوده و جزء وظایف ذی حساب می باشند، بر اساس این آئین نامه ها انجام می گرفت:

- نظارت بر امور مالی و محاسباتی نگهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.
- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.
- نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه ها و سپرده ها و اوراق بهادار.
- نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

۳. تهیه آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی (۱۳۷۰/۱/۱۵)

بطور خلاصه نکات قابل توجه در آئین نامه مالی معاملاتی دانشگاههای وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی به شرح زیرند:

ماده ۱۳ آئین نامه مقرر می دارد «هزینه عبارتست از بدهیهای قابل پرداخت در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه» که با توجه به مفهوم تعهد در ماده ۹ تأکید لازم در ماده ۵۲ آئین نامه

مبنی بر استفاده از مبنای تعهدی در ثبت هزینه‌ها انجام گردیده است. لذا در دستورالعمل پیشنهادی از طرف وزارت فرهنگ و آموزش عالی (بر اساس الزام ماده ۵۶) انعکاس هزینه‌ها مستلزم پرداخت آنها نمی‌باشد، بلکه هر یک از موارد تعهد تحقق یابد و از این بابت برای مؤسسه بدهی ایجاد نماید، هزینه ناشی از این تعهد باید در حسابها منعکس گردد.

در نحوه نگهداری حساب مستقل وجوه اختصاصی تغییراتی بوجود آمد (بند ب ماده ۲۷). مواد ۵۱ تا ۵۶ که در فصل هفتم آئین‌نامه با عنوان امور حسابداری و حسابرسی مشخص گردیده است، دلیل عمده اکثر تغییراتی است که در سیستم حسابداری موجود مؤسسات آموزشی و تحقیقاتی بوجود آمد.

در ماده ۵۱ بر حساب مستقل بعنوان یک شخصیت حسابداری مستقل تأکید شده است، این تأکید در انطباق با سیستمهای حسابداری مؤسسات آموزشی کشورهای پیشرفته می‌باشد. ایجاد حسابهای مستقل به منظور جلوگیری از تداخل منابع مالی مؤسسه و تفکیک برنامه‌ها و طرحهایی است که از محل منابع خاصی تأمین می‌شود.

در ماده ۵۲ مبنای ثبت هدیه (که در سیستم قبلی به استناد برخی از مواد قانون محاسبات عمومی کشور از جمله تعریف هزینه در ماده ۲۳ نقدی تعدیل شده بود) به مبنای تعهدی که مزایای بیشتری در ارائه اطلاعات واقعی برخوردار است، تغییر یافته است.

در ماده ۵۴ تهیه صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت حساب درآمد و هزینه، صورت تغییرات در حساب مازاد، و صورت عملکرد سالانه بودجه برای هر یک از حسابهای مستقل و برای مجموع حسابهای مستقل بطور ترکیبی الزامی شده است.

ترازنامه هر حساب مستقل وضعیت مالی هر حساب مستقل را در یک مقطع زمانی معین و صورت درآمد و هزینه و تغییرات در حساب مازاد عملکرد یک دوره مالی را منعکس می‌نماید. علاوه بر صورتهای مالی فوق صورتهای مالی ترکیبی حاوی اطلاعات مربوط به کلیه حسابهای مستقل نیز تنظیم می‌شود. ضمناً صورتهای مالی دیگری نظیر صورت عملکرد سالانه بودجه برای حسابهای مستقل وجوه دولتی و صورتهای تفصیلی مربوط به اقلام مندرج در ترازنامه نظیر پیش‌پرداخت، سپرده، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان و ... تنظیم و ضمیمه صورتهای مالی اساسی می‌شود.

قبل از تصویب این آئین‌نامه در دانشگاهها به جای ترازنامه، تراز عملیات دفتر کل و به جای صورت درآمد و هزینه و تغییرات در حساب مازاد، صورتحسابی تحت عنوان صورت دریافت و

پرداخت و موجودی تنظیم می‌گردید که هیچ یک از صورتهای مذکور وضعیت یا عملکرد هر یک از حسابهای مستقل را به نحو صحیح منعکس نمی‌نمود. ضمناً تنظیم تراز عملیات دفتر کل برای هر یک از حسابهای مستقل نیز در این آئین‌نامه پیش‌بینی شده و در پایان هر ماه قابل تنظیم بوده است.

در ماده ۵۳ انواع حسابهای مستقل معرفی شده است که عبارتند از:

- حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری
- حساب مستقل وجوه اعتبارات عمرانی
- حساب مستقل وجوه اعتبارات اختصاصی
- حساب مستقل وجوه هدایا و کمکهای مردمی
- حساب مستقل وجوه سپرده
- حساب مستقل وجوه بازنشستگی
- سایر حسابهای مستقل که عنداللزوم به پیشنهاد ذیحساب و موافقت رئیس مؤسسه ایجاد خواهد شد.

در ماده ۵۶ هم بر تهیه دستورالعمل متحدالشکل به منظور معرفی نحوه نگهداری حسابهای مستقل و نمونه اوراق، دفاتر، اسناد و مدارک حسابداری و گزارشهای مالی تأکید شده است که این دستورالعمل در همان سال از طرف وزارت فرهنگ و آموزش عالی تهیه و تصویب و ابلاغ گردید. این دستورالعمل بر اساس مقدورات آن زمان و استانداردهای آموزشی تهیه شده است و در حال حاضر نیز اساس کار حسابداری دانشگاههای وابسته به وزارت علوم می باشد (البته هنوز هم تمامی دانشگاههای تحت نظارت وزارت علوم از این دستورالعمل استفاده نمی‌کنند). این دستورالعمل قابلیت‌های ویژه‌ای دارد و می‌تواند مبنای خوبی برای تهیه صورتهای مالی و گزارشگری محسوب شود. در این دستورالعمل از مبنای تعهدی تعدیل شده (درآمدها به محض قابل اندازه‌گیری بودن و در دسترس بودن و هزینه‌ها بر مبنای تعهدی) استفاده شده و حسابداری بودجه‌ای سیستم دوطرفه طراحی شده است.

نظارت بر مؤسسات و دانشگاهها به عهده ذیحساب بوده است، در حالی که در حال حاضر ذیحسابی از دانشگاههای دولتی حذف شده است (مواد ۱۹، ۴۹).

استفاده از واژه "بدهی" در تعریف هزینه و با توجه به تعریف پیش‌پرداخت (مواد ۱۶، ۳۳ و ۳۵) و علی‌الحساب (ماده ۱۷) اشاره به استفاده از مبنای تعهدی در مورد هزینه‌ها دارد.

نحوه نگهداری اموال و رسیدگی و نظارت بر آنها و تمرکز حساب اموال منقول و غیرمنقول نیز در دستورالعمل مصوب هیأت امناء مشخص شده است (ماده ۶۲).

۴. تهیه آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۰/۱/۱۷)

بطور خلاصه نکات قابل توجه در آئین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به شرح زیر می باشد:

۱. به جای اینکه صورتهای مالی تهیه گردد، تنها به تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه و حساب نهایی هر سال اکتفا می شده است (ماده ۴).

۲. درآمدهای اختصاصی دانشگاهها و مؤسسات باید به حساب خزانه واریز شود (ماده ۸) و سپس در جریان تصویب بودجه و ابلاغ آن، بطور کامل (معادل درآمدهای اختصاصی دستگاهها) به آنان برگشت داده شده و این مبلغ کلاً قابل هزینه بوده است (تبصره ۲ ماده ۱۸).

۳. دستگاهها و مؤسسات ذیحساب محور بوده‌اند. به عبارتی در همه دانشگاهها ذیحساب وجود داشته و از این طریق بر کار مؤسسات و دانشگاهها نظارت شده و هماهنگیهای لازم صورت می گرفت. در این زمان حتی رئیس امور مالی مؤسسات نیز باید با تأیید ذیحساب انتخاب می شد.

۴. علیرغم اینکه در قانون تشکیل مجدد هیأت امناء (سال ۱۳۶۷)، یکی از وظایف هیأت امناء استخدام حسابرس بوده است، اما در این آئین‌نامه هیچ اشاره‌ای به این موضوع نشده است (مواد ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۳۴، ۴۶ و ۷۹).

۵. مانده اعتبارات مصرف نشده سال قبل، در سال بعد قابل مصرف بوده است (ماده ۱۸).

۶. اعتبارات جاری و عمرانی هر سال مؤسسه بصورت کمک در بودجه کل کشور منظور و تصویب می گردید (تبصره ۱ ماده ۱۸).

۷. تنظیم و تخصیص اعتبار واحدهای اجرائی بر مبنای فعالیتها و عملکرد متناسب با ارائه خدمات آموزشی، درمانی و بوده است (ماده ۲۰).

۸. وجود حسابهایی تحت عنوان پیش پرداخت، علی الحساب، و هزینه خود گویای استفاده از مبنای تعهدی می باشد، اما جدا نکردن هزینههای جاری از هزینههای عمرانی باعث ایجاد مشکل در اجرای این مبنای بوده است. از این جهت نمی توان گفت که از مبنای تعهدی کامل استفاده می شده

است و از طرفی هم با توجه به اینکه از حسابهای نظیر پیش پرداخت و علی الحساب استفاده می کرده اند، نمی توان گفت که مبنا کاملاً نقدی بوده است (مواد ۲۸، ۳۱، ۳۲ و ۳۳). اما در عمل دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تا به حال از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده استفاده می نمایند.

۹. تفاوتی بین هزینه های سرمایه ای (عمرانی) و هزینه های جاری وجود نداشته است (مواد ۲۸ و ۳۳).

۱۰. به منظور جلوگیری از تداخل منابع مالی مؤسسه و تفکیک برنامه ها و طرحهایی که از محل منابع خاصی تأمین مالی می شود، حسابهای مستقل طراحی نشده اند.

مقایسه بین آئین نامه های مالی معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی وابسته به وزارتین فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (مصوب ۱۳۷۰):

با مقایسه این دو آئین نامه به تفاوت های مهمی برمی خوریم. بطور کلی آئین نامه مالی معاملاتی دانشگاههای وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی اصولی تر و تکامل یافته تر از آئین نامه مالی معاملاتی دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و علوم پزشکی می باشد. برخی از تفاوت های قابل ملاحظه بین این دو عبارتند از:

صورت های مالی: در آئین نامه دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی صورتهای مالی عبارتند از: صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه و حساب نهایی هر سال (ماده ۴). اما در آئین نامه وزارت فرهنگ و آموزش عالی صورتهای مالی عبارتند از: ترازنامه، صورتحساب درآمد و هزینه، صورت تغییرات در حساب مازاد، و صورت عملکرد سالانه بودجه حسابهای مستقل (ماده ۵۴).

مبنای حسابداری: مبنای حسابداری معرفی شده در آئین نامه دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت ظاهراً مبنای نقدی تعدیل شده (درآمدها نقدی، هزینه ها به هنگام تعهد و پرداخت) بوده و در آئین نامه دانشگاههای وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی مبنای نیمه تعهدی (درآمدها نقدی، هزینه ها تعهدی) بوده است. اما عملاً دانشگاههای وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی از مبنای نقدی، نیمه تعهدی، و تعهدی تعدیل شده استفاده می کنند و دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از مبنای نقدی و مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می نمایند.

حساب مستقل: آئین‌نامه دانشگاه‌های وابسته به وزارت بهداشت حساب مستقلی معرفی نشده است. اما در آئین‌نامه دانشگاه‌های وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی مفهوم حساب مستقل و انواع حسابهای مستقل معرفی شده است.

تعریف درآمد و هزینه: با توجه به تفاوت در مبنای حسابداری، تعاریف اقلام درآمد و هزینه در این دو آئین‌نامه نیز متفاوت از هم می‌باشند.

۵. انجام تغییرات بعدی در آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۳)

در آئین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌های وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی در سال ۱۳۷۳ یکسری اصلاحاتی صورت گرفت. این اصلاحات خیلی جزئی بوده و به موضوع مورد بحث این گزارش زیاد مربوط نمی‌باشد، بنابراین از توضیح خودداری می‌گردد.

۶. تصویب قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۷۹)

با تصویب این برنامه، به منظور انسجام بخشیدن به امور اجرایی و سیاستگذاری نظام علمی کشور وزارت فرهنگ و آموزش عالی به "وزارت علوم، تحقیقات و فناوری" تغییر نام یافت و وظایف برنامه‌ریزی، حمایت و پشتیبانی، ارزیابی و نظارت، بررسی و تدوین سیاستها و اولویتهای راهبردی در حوزه‌های تحقیقات و فناوری به وظایف وزارت جدید افزوده شد. این الزام قانونی باعث شد که گرایش به عدم تمرکز در آموزش عالی که از سالهای قبل بروز کرده و در قالب واگذاری در اختیارات برنامه‌ریزی درسی و تأمین و انتخاب هیأت علمی مورد نیاز به تعدادی از دانشگاه‌های منتخب تجلی یافته بود، تسهیل و تسریع شود.

۷. تصویب دستورالعمل اجرایی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۸۰)

در روز بیستم فروردین سال ۱۳۸۱، وزارت امور اقتصادی در راستای اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور و با توجه به اصلاح و تغییر نظام طبقه‌بندی و شفاف‌سازی درآمدها و هزینه‌های قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور طی بخشنامه شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ دستورالعملی

صادر نمود. این دستورالعمل در رابطه با سرفصل حسابها و ثبت عملیات حسابداری درآمدهای عمومی، واگذاری داراییهای سرمایه‌ای، واگذاری داراییهای مالی و درآمدهای اختصاصی، گروه حسابهای مستقل اعتبارات هزینه، گروه حسابهای تملک داراییهای سرمایه‌ای، اعتبارات تملک داراییهای مالی و حسابهای سنواتی صادر شده بود. نهادهای دولتی موظف بودند که از ابتدای سال ۱۳۸۱ دفاتر روزنامه، معین و کل را با استفاده از سرفصل حسابهای کل و معین یاد شده نگهداری و بر اساس آن صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، متمم و نهایی و صورت وضعیت مالی سالانه و متمم اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای به تفکیک هر طرح و تلفیقی بصورت جداگانه مطابق فرمهای پیوست دستورالعمل و یادداشت‌های همراه آن تنظیم و به انضمام فرمهای عملکرد بودجه در مواعد مقرر به مراجع ذیربط ارائه گردد. با توجه به دستورالعمل مذکور عاملین ذیحساب آن ذیحسابی نیز باید دفاتر و حسابها را بر اساس سرفصل حسابهای مذکور نگهداری و گزارشهای مالی را به موقع به آن ذیحسابی ارائه نمایند.

دستورالعمل ابلاغی به رغم آنکه از جنبه‌های فنی و کنترلی و نسبت به دستورالعمل قبلی از قابلیت‌های درخور ملاحظه‌ای برخوردار است، لیکن مبانی نظری و قانونی حاکم بر تدوین آن در هاله‌ای از ابهام قرار دارد.

یک مقایسه اجمالی، قابلیت‌های فنی مشروحه زیر را که موجب افزایش ظرفیت اطلاعاتی سیستمهای حسابداری حسابهای مستقل تملک داراییهای سرمایه‌ای، اعتبارات هزینه و اعتبارات اختصاصی گردیده است نسبت به دستورالعملهای صادره سال ۱۳۶۳ و اصلاحات بعدی آنها آشکار می‌سازد:^۱ نگهداری حساب بهای تمام شده داراییهای سرمایه‌ای نظیر طرحها و پروژه‌های عمرانی از طریق تخصیص یک حساب کل با عنوان «دارایی در جریان تکمیل» در فهرست حسابهای کل. نگهداری حساب و کنترل موجودی انبار در حسابداری طرحها و پروژه‌های عمرانی با تخصیص یک حساب کل تحت عنوان «موجودی جنسی» در فهرست حسابهای کل. نگهداری حساب و کنترل قراردادهای با تخصیص حسابهای «حساب کنترل قراردادهای» و «طرف حساب کنترل قراردادهای».

۲- این مطالب بطور خلاصه از مقاله دکتر باباجانی تحت عنوان «تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاههای اجرایی کشور» نقل شده است. برای مطالعه بیشتر می‌توانید به این مقاله که در حسابدار رسمی شماره چاپ شده است، مراجعه نمایید.

استفاده از "حساب تعهدات پرداختنی" برای ثبت به موقع صورت وضعیتهای موقت طرحها و پروژههای عمرانی.

استفاده از روش حسابداری دو طرفه برای کنترل بودجه مصوب با استفاده از حسابهای بودجه‌ای "تأمین اعتبار" و "ذخیره تأمین اعتبار".

تأکید بر استفاده صحیح از سیستم **تنخواه‌گردانی** مورد نظر قانون محاسبات عمومی به وسیله گردش حساب **تنخواه‌گردان** حسابداری هنگام درخواست وجه.

طراحی صورتهای مالی و یادداشتهای همراه موضوع دستورالعمل حسابداری اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای. صورتهای مالی و یادداشتهای همراه، حاوی اطلاعات مالی و غیرمالی ارزشمندی است که در دستورالعملهای قبلی مورد توجه قرار نگرفته است و اطلاعات مندرج در آنها می‌تواند مورد استفاده مجریان این قبیل طرحها و پروژهها و دستگاههای نظارتی نظیر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور قرار گیرد.

تجدید نظر در سیستم طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها که به پیروی از تغییر سیستم طبقه‌بندی این قبیل اقلام در نظام بودجه‌بندی دولت صورت گرفته است.

دستورالعمل حسابداری دستگاههای اجرایی کشوری، علیرغم تغییرات فنی که نسبت به دستورالعمل قبلی دارد، از پشتوانه نظری کافی جهت ایجاد شفافیت اطلاعات و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دستگاههای اجرایی برخوردار نمی‌باشد. علاوه بر این در چارچوب مبانی نظری و مفاهیم بنیادی پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی که اغلب آنها با ویژگیهای محیطی ایران نیز سازگار نمی‌باشد، تدوین شده است.

برخی مباحث نظری مرتبط با حسابداری بخش عمومی که در تدوین دستورالعمل مورد توجه قرار نگرفته است، به شرح زیر می‌باشد:

الف. **اهداف حسابداری و گزارشگری مالی:** دستورالعمل حسابداری دستگاههای اجرایی فاقد هر گونه توضیحی در مورد هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی سیستم حسابداری موضوع آن می‌باشد.

باید در جای مناسبی از دستورالعمل، اهداف، دامنه و ظرفیت مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری طراحی شده تشریح می‌گردید تا سطح تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کارگزاران در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی از یک سو و میزان دستیابی به حق پاسخ‌خواهی شهروندان به عنوان صاحبان این منابع از دیگر سو، روشن باشد. یکی از پرسشهای نظری قابل طرح در خصوص سیستم حسابداری موضوع دستورالعمل، تعیین جایگاه مفهوم مسئولیت پاسخگویی است که در حال حاضر، تحقق و ارتقای سطح آن، یکی از هدفهای اساسی نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتها و دستگاههای اجرایی تابعه آنهاست.

ب. **مبنای حسابداری:** از آنجا که در تدوین دستورالعمل حسابداری مورد نظر، عمدتاً بر جنبه‌های فنی ثبت رویدادهای مالی دستگاههای اجرایی تأکید شده است، لذا در خصوص به کارگیری نوع مبنای حسابداری برای شناسایی و ثبت رویدادهای مالی، توضیح لازم داده نشده است. به بیان دیگر، نگاهی اجمالی به دستورالعمل حسابداری دستگاههای اجرایی نشان‌دهنده این واقعیت است که دستورالعمل مذکور از نظر استفاده از نوع مبنای حسابداری در شناسایی و ثبت رویدادهای مالی، نه تنها از شفافیت لازم برخوردار نیست، بلکه موجب ابهام و گمراهی تهیه‌کنندگان صورتهای مالی دستگاههای اجرایی نیز می‌شود. پرسشی که در این زمینه مطرح است، بر نوع مبنای حسابداری مورد استفاده در تشخیص و شناسایی رویدادهای مالی حسابهای مستقل نظیر اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای تأکید دارد.

استفاده از حسابهایی تحت عنوان تعهدات پرداختی، درآمد تحقق یافته، و حساب کنترل درآمد برای اثبات استفاده از مبنای تعهدی و استفاده از حسابهای نظیر درآمد عمومی واریزی، و واریزی به خزانه برای اثبات استفاده از مبنای نقدی کفایت می‌کند. نکته حائز اهمیت در مورد استفاده از نوع مبنای حسابداری در شناسایی درآمد دستگاههای اجرایی، تخصیص اعتبارات و تأمین نقدینگی بر مبنای میزان درآمدهاست. به همین دلیل، موضع‌گیری صریح و روشن در خصوص نوع استفاده از مبنای حسابداری، در شفاف‌سازی اطلاعات مندرج در صورتهای مالی از یک سو و شفافیت سیاست حاکم بر تخصیص اعتبارات برای انجام هزینه‌های دستگاههای اجرایی از دیگر سو، مؤثر خواهد بود.

ج. **معیار اندازه گیری:** پرسش اساسی این است که سیستم حسابداری حسابهای مستقل اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای کدام یک از رویکردهای اندازه‌گیری را مورد استفاده قرار داده است؟ در پاسخ به این پرسش باید گفت که در حساب مستقل اعتبارات هزینه و سایر حسابهای مستقل مشابه، از **معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی** استفاده شده و بر ثبت و نگهداری حساب و گزارش وضعیت ورود و خروج منابع مالی تأکید می‌شود. در حساب مستقل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای که مسئولیت خرید یا ایجاد داراییهای سرمایه‌ای دستگاههای اجرایی را بر عهده دارد، به **ظاهر از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی** استفاده می‌شود و به همین دلیل، هنگام دریافت صورت وضعیت طرحها و پروژهها، به جای حساب هزینه طرحهای عمرانی از حساب «دارایی در جریان تکمیل یا ایجاد» که قابل انتقال به سنوات بعد نیز می‌باشد، استفاده گردیده است. اگر چه به نظر می‌رسد تدوین‌کنندگان دستورالعمل قصد داشته‌اند با استفاده از این حساب، نسبت به نگهداری حساب بهای تمام شده طرحها و پروژههای عمرانی اقدام نمایند، لیکن انجام این امر موجب شده تا معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی در حساب مستقل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای، مخدوش و از لحاظ شکلی به معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی مبدل گردد.

به این ترتیب می‌توان چنین نتیجه گرفت که دستورالعمل حسابداری دستگاههای اجرایی کشور، نه تنها از نظر معیار اندازه‌گیری از شفافیت لازم برخوردار نیست و مشخص نمی‌کند که چه چیزی را می‌خواهد اندازه‌گیری نماید، بلکه با تجویز انعکاس داراییهای سرمایه‌ای در جریان تکمیل در صورتهای مالی و انتقال مانده این حساب به سالهای بعد، مبانی نظری پذیرفته شده حسابداری دولتی را نیز به چالش کشیده است.

استفاده از این حساب، در حسابداری حساب مستقل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای، به لحاظ نظری صحیح نبوده و باید برای نگهداری حساب و گزارشگری داراییهای سرمایه‌ای که از محل منابع عمومی خریداری یا احداث می‌شوند، از طریق گروه حساب خاص و جداگانه‌ای که با همین عنوان و خارج از حسابهای مستقل تشکیل می‌شوند، استفاده گردد.

د. **حوزه حسابداری و گزارشگری مالی:** در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی، تعیین حوزه یا واحد حسابداری و گزارشگری مالی از اهمیت اساسی برخوردار است. به بیان دیگر، مرکز و کانون توجه حسابداری و گزارشگری مالی باید مشخص شود تا گستره فرآیند نگهداری دفاتر حسابداری و تهیه و تنظیم صورتهای مالی محدود گردد.

نگاهی اجمالی به دستورالعمل حسابداری اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای و تأکید بر تنظیم صورتهای مالی جداگانه برای آنها از یک سو و تشریح جداگانه عملیات حسابداری دیگر منابع مالی در سایر دستورالعملها از سوی دیگر، مبین این واقعیت است که در حسابداری دستگاههای اجرایی کشور، از رویکرد **تئوری وجوه**^۲ استفاده می‌شود. اما هیچکدام از مفاهیم حساب مستقل و گروه حساب به صورت شفاف در دستورالعمل صادره تعریف عملیاتی نشده و تفاوت‌های اساسی آنها نیز بیان نگردیده است.

ه. **گزارشهای مالی:** صورتهای مالی اساسی و تفصیلی مربوط به حساب مستقل وجوه اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای، به لحاظ فنی از ظرفیت اطلاعاتی در خور ملاحظه‌ای برخوردار گردیده‌اند. اما بهتر آن بود که این رویکرد در خصوص سایر حسابهای مستقل نظیر اعتبارات هزینه، اعتبارات اختصاصی و غیره نیز اعمال می‌گردید.

اگر چه تحول در گزارشگری حساب مستقل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای دستگاههای اجرایی و افزایش ظرفیت اطلاعاتی صورتهای مالی و یادداشتهای همراه آن در خور توجه بوده و از جنبه فنی گامی به جلو محسوب می‌شود، لیکن عدم رعایت مبانی نظری مبتنی بر تئوری وجوه در تنظیم صورت وضعیت مالی یا ترازنامه حساب مستقل، این تحول را با ابهام جدی مواجه ساخته است.

تحلیل مبانی قانونی دستورالعمل:

سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی باید از قابلیت‌های لازم درخصوص ملحوظ نمودن قوانین و مقررات موضوعه از یک سو و اصول و موازین حسابداری از دیگر سو، برخوردار باشند. استفاده از حساب دارایی در جریان تکمیل به هنگام ارائه صورت وضعیت طرحها و پروژههای عمرانی، در جزء «ج» بند ۱۰ دستورالعمل و استفاده از حسابی با عنوان تعهدات پرداختنی که از

² Fund Theory

حسابهای بدهی محسوب می‌شود نیز با تعریف قانونی هزینه که بر پرداخت وجه و مبنای نقدی تأکید دارد، منطبق نمی‌باشد. از اینرو در صورتی که وزارت امور اقتصادی و دارایی برای استفاده از حسابهای فوق به جای هزینه، مجوز قانونی لازم نداشته باشد، درج این قبیل حسابها در صورتحساب سالانه عملکرد بودجه کل کشور که مبنای تهیه گزارش تفریغ بودجه سنوات ۱۳۸۱ به بعد دیوان محاسبات کشور قرار می‌گیرد نیز با مشکل جدی مواجه می‌شود.

از طرف دیگر استفاده از سه حساب کل، با عناوین درآمد تحقق یافته و درآمد وصولی و کنترل درآمد، در دستورالعمل حسابداری درآمدها و از طرفی انعکاس صرفاً یکی از این اقلام با عنوان واریزی به خزانه در صورتحساب درآمدها که تأکید بر گزارشگری نقدی درآمدها دارد، نه تنها با تعریف قانونی درآمد در قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت منطبق نمی‌باشد بلکه موجب گمراهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی دولتی خواهد گردید. وزارت امور اقتصادی و دارایی باید در دستورالعمل ابلاغی، سیاست حاکم بر شناسایی درآمد و مبنای مورد استفاده را به صراحت اعلام می‌کرد تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دستگاه اجرایی بدانند کدام یک از سه حساب کل مشروحه فوق، درآمد دوره مالی دستگاه اجرایی را منعکس می‌نماید.

۸. تصویب قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۸۳)

۳- نظام گزارشگری مالی در دانشگاهها از سال ۱۳۸۳ تاکنون (استقلال کامل):

در این دوره قوانینی تصویب شد که باعث دستیابی مجدد کامل دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی به استقلال گردید. جهت بررسی این استقلال به تجزیه و تحلیل قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری می‌پردازیم. تصویب برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نقطه عطفی در تاریخ آموزش عالی ایران محسوب می‌شود. بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه مصوب سال ۱۳۸۳ اشاره به این موضوع دارد که دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهش دولتی و همچنین فرهنگستانهای تخصصی که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی و وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مراجع قانونی ذیربط می‌باشند، صرفاً بر اساس آئین‌نامه و مقررات اداری، مالی، استخدامی و تشکیلاتی خاص، مصوب هیأت‌های امناء مربوطه که به تأیید وزارتین علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی حسب مورد می‌رسد، بدون الزام به رعایت قانون محاسبات عمومی، قانون استخدام کشوری و سایر قوانین و مقررات عمومی اداری و مالی و استخدامی اداره خواهند شد و تا زمانیکه آئین‌نامه‌ها و مقررات مورد نیاز به تصویب هیأت امناء نرسیده است، طبق مقررات سابق عمل خواهد شد.

همچنین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه عمومی دولت بر اساس قیمت تمام شده به دستگاههای اجرایی یاد شده اختصاص می‌یابد. اعتبارات هزینه‌ای، تملک داراییهای سرمایه‌ای و اختصاص این مؤسسات کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد. سهم دولت در هزینه‌های آموزش عالی بخش دولتی بر مبنای هزینه سرافه تعیین و نسبت آن به بودجه عمومی دولت براساس رشد پوشش جمعیت دانشجویی در مقایسه با برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران افزایش می‌یابد.

ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری مصوب سال ۱۳۸۳ بیانگر این امر است که دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند و برابر ضوابط و آئین‌نامه‌های خاص مالی معاملاتی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی که به تصویب هیأت امناء و تأیید وزیر می‌رسد اداره می‌شوند.

با توجه به قوانین ذکر شده، نکات کلیدی زیر را می توان استنباط نمود^۳:

تحول در نظام نظارت مالی: تا پایان سال مالی ۸۳، به دلیل پیروی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی از ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، اداره امور حسابداری و نظارت مالی این قبیل موسسات به عهده ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و ذیحساب در اعمال نظارت مالی و کنترل بودجه و انجام پرداختهای ناشی از مصرف اعتبارات و نظارت بر اموال و نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و نهایی، نقش اساسی ایفا می نمود. قانونگذار در موارد قانونی پیش گفته بر استقلال مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزشی مورد بحث تأکید و عدم الزام آنها به رعایت قانون محاسبات عمومی کشور را به صراحت اعلام نموده است. از سوی دیگر تصریح نموده است که اعتبارات هزینه ای، تملک داراییهای سرمایه ای و اختصاصی این قبیل مؤسسات صرفاً در قالب برنامه و طرح، در بودجه سالانه کل کشور پیش بینی و پس از واریز وجه به حساب آنها به حساب هزینه قطعی منظور گردد. با این ترتیب، هیچگونه محمل قانونی برای تداوم استقرار ذیحساب منصوب و مأمور از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی در مؤسسات مورد نظر باقی نخواهد ماند.

به بیان دیگر، وجوهی که از سوی خزانه و از محل اعتبارات سه گانه فوق به حساب دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی واریز می شود، به محض واریز، هزینه قطعی تلقی و وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند این قبیل پرداختها را تحت عنوان هزینه قطعی در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منظور نماید. به همین دلیل، انتصاب ذیحساب موضوع ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت فوق الذکر، در مؤسساتی که مشمول این قانون نبوده و وجوه پرداختی از محل اعتبارات منظور در بودجه سالانه به آنها نیز قانوناً قابل احتساب به هزینه قطعی می باشد، منتفی می باشد. ذکر این نکته نیز ضروری به نظر می رسد که مجوزهای قانونی اعطائی به دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، هرگز به معنی حذف نظارت دیوان محاسبات کشور بر مصرف اعتبارات این قبیل مؤسسات نبوده و دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل، کماکان در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بر اساس قوانین و مقررات مربوط و به طریق مقتضی بر مؤسسات مورد بحث اعمال نظارت می نماید.

^۳ این مطالب برگرفته از مقاله آقای دکتر باباجانی تحت عنوان "استقلال اعطائی به دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی - فرصت یا تهدید" می باشد که در فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۸ به چاپ رسیده است.

تحول در نظام بودجه‌بندی: به رغم تأکید قانونگذار در قانون برنامه سوم توسعه دایر بر ایجاد تحول در نظام بودجه‌ریزی دولت و تغییر آن از بودجه برنامه‌ای به بودجه عملیاتی، تا پایان سال ۱۳۸۳ که آخرین سال اجرای برنامه می‌باشد، توفیق چندانی نصیب سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دستگاههای اجرایی نگردیده است. اگر چه این تغییرات عمدتاً در قالب طبقه‌بندی هزینه‌ها و درآمدهای پیش بینی شده در بودجه سالهای ۱۳۸۱ به بعد محدود گردیده، لیکن تلاش برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی کماکان ادامه داشته و در قانون برنامه چهارم توسعه نیز مورد توجه قرار گرفته است. دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، نه تنها در اجرای سیاستهای دولت وظیفه دارند سیستم بودجه‌بندی خود را از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر دهند، بلکه در اجرای بند (الف) ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم، ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور دستیابی به بهای تمام شده فعالیتهای آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه دانشجو و دریافت سهم دولت از بودجه عمومی خواهند بود. با این ترتیب، تغییر در نظام بودجه‌ریزی دانشگاهها و بازنگری و ایجاد تحول اساسی در سیستم بودجه‌بندی مورد عمل، ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌باشد.

مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی: تا قبل از اعطای تسهیلات جدید و در اجرای آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاهها و ماده ۳۱ قانون محاسباتی عمومی کشور، ذیحساب مسئولیت اعمال کنترلهای داخلی و مالی و هر گونه پاسخگویی مالی به عهده ذیحساب بود. از ابتدای سال ۱۳۸۴ و در اجرای ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و با حذف سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» در دانشگاهها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی «رئیس دستگاه اجرایی محور» مسئولیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی در مورد مصرف کلیه منابع مالی، شامل اعتبارات هزینه‌ای، تملک داراییهای سرمایه‌ای و درآمدهای اختصاصی و سایر منابع مالی دیگر، به عهده رؤسای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی محول می‌گردد.

مسئولیت پاسخگویی مالی شامل آن دسته از اقداماتی است که نهادهای نظارتی نظیر هیاتهای امناء، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت علوم، تحقیقات و فناوری را از طریق گزارشهای مالی و عندالزوم گزارشهای خاص متقاعد نماید که منابع مالی در محل صحیح و در جهت اهداف قانونی و بر طبق بودجه مصوب و با رعایت قوانین و مقررات و اعمال نظارت و کنترل مصرف گردیده و درآمدها نیز بر اساس مجوزهای قانونی و تعرفه‌های مصوب تحصیل گردیده است. رؤسای

دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی برای انجام وظیفه یا پاسخگویی مالی باید آمادگی لازم را کسب و سیستم نظارت مالی مناسب پیش‌بینی نمایند.

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی که بر کسب نتایج حاصل از مصرف منابع مالی تأکید دارد، شامل اقداماتی است که از طریق آن، نهادهای نظارتی متقاعد می‌شوند که منابع مالی و نیروی انسانی و غیره به عنوان نهاده‌های ورودی^۴ به سیستم به صورتی کارا و اثربخش مصرف و خروجی‌ها^۵ بر طبق اهداف عملیاتی پیش‌بینی شده حاصل گردیده و نتایج آن نیز بر طبق انتظارات، تحقق یافته است. اگرچه مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در گذشته نیز برعهده رؤسای دستگاههای اجرایی بوده و وظیفه نظارت بر آن نیز بر عهده سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بوده است و کماکان نیز ادامه خواهد یافت، لیکن این نوع پاسخگویی که مستلزم تنظیم بودجه عملیاتی و استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده می‌باشد تاکنون در دستگاههای اجرایی کشور از جمله دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی تحقق نیافته است.

🚩 با توجه به صراحت بند (الف) ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه دایر بر تخصیص اعتبارات هزینه‌ای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی بر مبنای «قیمت تمام شده» دانشجو، پاسخگویی عملیاتی باید به صورتی جدی در دستور کار این قبیل مؤسسات قرار گیرد و ابزار لازم جهت تحقق این امر فراهم گردد. به بیان دیگر، دستگاههای اجرایی مشمول ماده قانونی فوق باید برای رویارویی با شرایط جدید از آمادگی لازم برخوردار گردیده و ابزار و وسائل مورد نیاز را جهت انجام صحیح وظایف قانونی فراهم نمایند.

اصلاح آئین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاهها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی:

با تصویب قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری انتظار وقوع تحولی عظیم در نظام گزارشگری و حسابداری دانشگاهها می‌رفت. به همین دلیل هیأت امنای دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی آئین‌نامه قبلی خود (مصوب ۱۳۷۰) را در مرداد ماه سال ۱۳۸۴ تجدید نظر نموده و آن را با این قوانین هماهنگ ساختند.

⁴ Input

⁵ Out put

برخی از موارد قابل ذکر مطرح شده در این آئین نامه عبارتند از:

دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی بایستی صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه و صورتهای مالی هر سال خود را تهیه و تنظیم نمایند (ماده ۴) در حالیکه در آئین نامه قبلی (مصوب سال ۱۳۷۰) به جای صورتهای مالی، حساب نهایی هر ساله تهیه می گردید. اما در عمل دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت مشتمل بر تراز عملیاتی و صورت دریافت و پرداخت و تطبیق عملکرد با بودجه مصوب و یادداشتهای پیوست بوده است که حتی این صورتهای نیز در برخی موارد بطور ناقص تهیه شده و در برخی از موارد نیز تهیه نشده اند.

درآمدهای اختصاصی دانشگاهها و مؤسسات باید به حساب خزانه واریز شوند (ماده ۷) و سپس در جریان تصویب بودجه و ابلاغ آن، بطور کامل (معادل درآمدهای اختصاص دانشگاهها) به آنان برگشت داده شود و این مبلغ کلاً قابل هزینه می باشد (تبصره ۲ ماده ۱۹). در این مورد نسبت به آئین نامه قبلی تغییری بوجود نیامده است.

در دانشگاهها و مؤسسات، حسابرس و مدیر مالی استخدام می شود و گزارش حسابرس هر ساله ارائه می گردد (مواد ۱۲ و ۶۱). در حالی که تا تاریخ تصویب این آئین نامه (علیرغم اینکه بر اساس قانون تشکیل مجدد هیأت امناء، یکی از وظایف هیأت امناء استخدام حسابرس بوده است) هیچ اقدامی در این زمینه صورت نگرفته بود و فقط ذیحساب بود که بر حسابها نظارت داشت، اما از این به بعد باید به جای ذیحساب مدیر امور مالی و حسابرس ادای وظیفه نمایند. از سال ۱۳۸۴ نیز دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اقدام به استخدام حسابرس به منظور حسابرسی صورتهای مالی نمودند.

منابع مالی مؤسسه علاوه بر موارد ذکر شده در آئین نامه قبلی (مصوب سال ۱۳۷۰)، شامل وجوه حاصل از تسویه مطالبات سنواتی نیز می باشد (ماده ۱۹).

اعتبارات مورد نیاز از محل منابع عمومی دولت بر اساس بهای تمام شده خدمات و کسری سرمایه در گردش توسط مؤسسه تنظیم شده و به صورت کمک در بودجه کل کشور منظور می شود (تبصره ۱ ماده ۱۹). در گذشته اعتبارات بر اساس بهای تمام شده تعیین نمی شد. منظور از بهای تمام شده دستیابی به بهای تمام شده فعالیتهای آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه هر دانشجو می باشد. این ماده به دلیل تأکیدی که در بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه بر آن شده است، در آئین نامه گنجانده شده است. در بند الف ماده ۴۹ قانون چهارم توسعه ذکر شده است که: "اعتبارات هزینه ای از محل

بودجه عمومی دولت بر اساس قیمت تمام شده به دستگاههای اجرایی یاد شده اختصاص می‌یابد.^۶ اعتبارات هزینه‌ای، تملک داراییهای سرمایه‌ای، و اختصاصی این مؤسسات کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد. سهم دولت در هزینه های آموزش عالی بخش دولتی بر مبنای هزینه سرانه تعیین و نسبت آن به بودجه عمومی دولت بر اساس رشد پوشش جمعیت دانشجویی در مقایسه با برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران افزایش می‌یابد.^۷ اما تا کنون اقدام قابل توجهی برای محاسبه قیمت تمام شده خدمات ارائه شده دانشگاه ها انجام نشده است.

تنظیم و تخصیص اعتبار واحدهای اجرایی بر مبنای قیمت تمام شده خدمات و عملکرد و حجم عملیات متناسب با ارائه خدمات آموزشی، درمانی، و... می باشد (ماده ۲۲). در حالیکه در گذشته بر مبنای فعالیتها و عملکرد متناسب با ارائه خدمات آموزشی، درمانی، و... بوده است (ماده ۲۰ آیین نامه مصوب ۱۳۷۰). منظور از قیمت تمام شده خدمات، مجموعه هزینه های دستمزد مستقیم، مواد و سربار جذب شده در یک واحد خدمت است که در فرآیند عملیات امور مالی شناسایی شده باشد (ماده ۲۳).

انواع پرداختهای مؤسسات عبارتند از: تنخواه گردان، پیش پرداخت، علی الحساب، هزینه جاری، و خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات و تملک داراییهای سرمایه ای (ماده ۳۰). اما در آیین نامه قبلی (مصوب ۱۳۷۰) پرداختهای مربوط به هزینه جاری و خرید اموال، ماشین الات و تجهیزات از هم تفکیک نشده بود (ماده ۲۸ و ۳۳ آیین نامه مصوب ۱۳۷۰). این موضوع حاکی از این است که از این به بعد مؤسسات آموزش عالی و دانشگاهها نباید پرداختهای مربوط به داراییهای سرمایه ای را به حساب هزینه منظور کنند و باید حسابهای مربوط به آنها را بطور جداگانه نگهداری نمایند و به حساب داراییهای سرمایه ای منظور نمایند. این امر باعث شفافیت بیشتر حسابها و گزارشات می شود و بکارگیری مبنای تعهدی را تسهیل می کند.

برای داراییهای سرمایه ای موسسه، حساب جداگانه ای در نظر گرفته شده و مستهلک می شوند (ماده ۳۷ و ۶۷). علاوه بر این نقل و انتقالات مربوط به آنها نیز باید در دفاتر وارد گردد. اما طبق بررسیهای بعمل آمده نسبت به اموال و واحدهای مؤسسات، در خیلی از موارد برای داراییهای سرمایه ای مؤسسات حساب جداگانه ای در نظر گرفته نشده و مستهلک نمی شوند.^۸

^۶ این اطلاعات از گزارشات حسابرسی دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی استخراج شده است.

بطور خلاصه برخی از موارد عدم رعایت آیین نامه مالی و معاملاتی مصوب مردادماه ۱۳۸۴ به شرح زیر می باشد:^۷

بند ۸ ماده ۹: اجرای کدینگ حسابها حسب شکل عمومی به منظور ایجاد وحدت رویه و قابلیت مقایسه گزارشات مالی بین موسسات

ماده ۲۱: بودجه تفصیلی موسسه پس از تصویب هیات امنا توسط ریاست موسسه جهت اجرا به معاونت پشتیبانی موسسه ابلاغ می گردد، در صورتیکه اصلاحیه بودجه تفصیلی بهداشت و درمان مربوط به سال ۱۳۸۴ تا پایان ماه پنجم به تصویب هیات امنا محترم نرسیده است.

ماده ۲۲: تنظیم و تخصیص اعتبار واحدهای اجرایی بر مبنای قیمت تمام شده خدمات و عملکرد در حجم عملیات متناسب با ارائه خدمت آموزشی، درمانی نمی باشد.

ماده ۶۷: تهیه شناسنامه برای کلیه داراییها بر اساس اطلاعات مربوط به بهای تمام شده، عمر مفید، نرخ استهلاک، استهلاک انباشته، ارزش دفتری، محل استقرار و سایر اطلاعات مربوطه

ماده ۴۰: رعایت ترتیب انجام هزینه

ماده ۶۲: لزوم ثبت عملیات مالی در دفاتر روزنامه و کلی قانونی

ماده ۳: تهیه و تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماه تا پایان ماه بعد و در صورتهای مالی و صورتهای نهایی تا پایان تیرماه سال بعد و ارائه به هیات امنا جهت تصویب

ماده ۴۴: تفویض اختیار به مقامات امضا کننده اسناد و حواله های موضوع ماده ۳۸ آیین نامه در رابطه با اعتبارات سرمایه ای

اصلاح آیین نامه مالی معاملاتی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری:

پس از تصویب قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی و مستقل شدن دانشگاهها، هیاتهای امنا دانشگاهها اقدام به اصلاح آیین نامه مالی معاملاتی مصوب سال ۱۳۷۰ و اصلاحیه آن در سال ۱۳۷۳ نمودند. در این زمینه هیات امنا هر کدام از دانشگاهها درصدد تصویب آیین نامه جدیدی برآمدند و تا کنون نیز برخی از آنها موفق به انجام این امر گشته اند.

بطور کلی دانشگاههای وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری از لحاظ عملیات حسابداری و ارائه صورتهای مالی وضعیت بسیار مطلوب تری نسبت به دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و

^۷ این اطلاعات نیز از گزارشات حسابرسی دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی استخراج شده است.

آموزش پزشکی دارند. این دانشگاهها معمولاً صورتهای مالی یاد شده را ارائه می دهند، در حالیکه دانشگاههای وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی معمولاً فقط به ارائه تراز مانده حسابها اکتفا می کنند.

پیشنهادهای

برخی از پیشنهاداتی که در این زمینه به منظور استفاده بهتر از استقلال ایجاد شده برای دانشگاهها، ارائه می گردد به شرح زیرند:

اصلاح آیین نامه مالی و معاملاتی : آیین نامه مالی و معاملاتی برخی از دانشگاهها اصلاح شده اند و برخی دیگر هنوز اصلاح نشده اند یا اینکه در حال اصلاح و بازنگری هستند. به هر حال باید این آیین نامه ها به گونه ای اصلاح شوند که علاوه بر اینکه منجر به برقراری نظم و انضباط در تحصیل و مصرف منابع مالی میگردد، شرایط را برای مقامات مسئول جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی فراهم نماید.

بازنگری در مبنای حسابداری : یکی از مواردی که باید به آن توجه نمود، مبنای حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی میباشد. هر چند که در آیین نامه های مالی معاملاتی اکثر دانشگاهها مبنای لازم الاجرا، مبنای تعهدی ذکر گردیده است، اما عملاً این مبنا یا اجرا نمی گردد و یا در اندک مواردی اجرا می گردد. لذا احساس نیاز می شود که دانشگاهها باید بر این موضوع تاکید بیشتر نموده و تلاشهای لازم را در این زمینه، هر چه سریعتر انجام دهند.

☒ **بازنگری در گزارشگری مالی :** سازمانهای دولتی باید از طریق تهیه و تنظیم و ارائه گزارشهای مالی مناسب وضعیت مالی و نتایج عملیات مالی خود را به طور شفاف گزارش نمایند. لذا باید صورتهای مالی مناسبی برای این مؤسسات طراحی و تنظیم شود.

☒ **بازنگری در سیستم حسابداری :** با توجه به تأکید بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مبنی بر اختصاص اعتبارات هزینه ای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی از محل بودجه عمومی بر اساس قیمت تمام شده، لذا باید سیستم حسابداری به گونه ای تعدیل شود که قیمت تمام شده هر دانشجو به راحتی و با دقت لازم قابل محاسبه باشد. برای این منظور مؤسسات و ارگانهای دولتی باید از سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت و هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده نمایند.

طراحی و اجرای یک سیستم ارزیابی عملکرد: در مؤسسات و سازمانها برای دستیابی به اثربخشی و کارایی باید سیستم مناسبی برای ارزیابی عملکرد طراحی و اجرا گردد و شاخصهای مناسبی از عملکرد مبنای ارزیابی عملکرد قرار گیرد.

بخش دوم

حسابداری دانشگاهها و موسسات آموزش عالی در آمریکا

تاریخچه استاندارد گذاری

تاریخچه استاندارد گذاری در بخش دولتی، بطور خلاصه به شرح زیر می باشد:

- ۱۹۷۳ اکثریت مؤسسات بدون توجه به منبع تأمین مالی خود، از تنها مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی و حسابداری موجود پیروی می نمودند. این مجموعه *Guide Audits of Colleges and Universities* نام داشت که بطور مشترک توسط *AICPA* و *NACUBO* (*Association of Colleges and Universities Business Officers*) تدوین گردیده بود. این مجموعه در سال ۲۰۰۲ با رهنمود حسابداری و حسابرسی (*Accounting and Audit Guid: Not-For-Profit Organizations*) توسط *AICPA* جایگزین شد.
- ۱۹۸۷ *SFAS* شماره ۹۳ منتشر شد که راجع به شناسایی استهلاک در مؤسسات غیرانتفاعی بود.
- ۱۹۹۱ *GASB* بیانیه ای منتشر کرد که دانشگاههای دولتی را مجاز می ساخت تا همچنان به پیروی از مدل *AICPA College Guide* تا زمانیکه مطالعات تکمیلی مدل های گزارشگری دولتی تکمیل گردد، ادامه دهند.
- ۱۹۹۳ *FASB* بیانیه شماره ۱۱۶ و ۱۱۷ را منتشر نمود که دانشگاههای بخش خصوصی را الزام می نمود تا خالص داراییهای واحد را بعنوان یک مجموعه (به جای گزارشگری بر مبنای گروه های حساب مستقل که در *AICPA College Guide* مطرح شده بود) گزارش نمایند.
- ۱۹۹۵ بیانیه شماره ۱۲۴ *FASB* با عنوان *“Accounting for certain Investments Held by Not-for-profit Organizations”* منتشر شد.
- ۱۹۹۹ ۱. پس از پشت سر گذاشتن یکسری مباحثات طولانی و انجام طرحهای تحقیقاتی متعدد، بیانیه شماره ۳۵ توسط *GASB* تحت عنوان *“Basic Financial Statement - and Management's Discussion and Analysis for Public Colleges and Universities”* در نوامبر سال ۱۹۹۹ منتشر شد. این بیانیه در واقع بیانیه شماره ۳۴ را به گونه ای تعدیل می نمود تا در مورد دانشگاههای دولتی نیز قابل اجرا باشد.
۲. *FASB* بیانیه شماره ۱۳۶ را تحت عنوان *“Transfers of Assets to a Not-For-Profit Organization or Charitable Trust that Raises or Holds Contributions for others”* منتشر کرد.

- ۲۰۰۲ ۱. «رهنمود حسابرسی» توسط *ATCPA* جایگزین «رهنمود حسابرسی و حسابداری» شد. این رهنمود تحت عنوان “*Not-for-profit Organizations*” در مورد حسابرسی سازمانها و مؤسسات غیرانتفاعی بخش خصوصی کاربرد دارد.
۲. *GASB* بیانیه شماره ۳۹ را تحت عنوان “*Determining Whether Certain Organizations Are Component Units*” منتشر کرد.

مبنای حسابداری

به نظر می رسد قبل از اینکه به بحث صورتهای مالی دانشگاهها و نحوه تهیه آنها پرداخته شود بهتر باشد که توضیحی راجع به مبنای حسابداری حاکم بر این صورتهای ارائه شود. بدین منظور ابتدا خلاصه ای از مبنای حسابداری موجود ذکر شده و در ادامه به بحث حسابداری و تهیه صورتهای مالی دانشگاهها پرداخته می شود.

مبنای حسابداری زمان شناسایی و ثبت درآمدها، مخارج، هزینهها و پرداختهای انتقالی - و داراییها و بدهیهای مربوط - در حسابها و انعکاس آن در گزارشهای مالی را تعیین می کند. در حقیقت مبنای حسابداری به زمان اندازه گیری مربوط می شود، صرف نظر از ماهیت اندازه گیری که روش نقدی یا تعهدی باشد. انواع مبنای حسابداری به شرح زیر هستند:

مبنای نقدی: حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است. عبارت دیگر، در سیستم حسابداری نقدی هر گونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه مستلزم مبادله وجه نقد است. با توجه به تعریف حسابداری می توانیم بگوئیم که در سیستم حسابداری، نقدی درآمدها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینهها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

مبنای تعهدی: در مبنای تعهدی درآمدها در زمانی که تحصیل می شوند و یا تحقق می یابند شناسایی می شود. در این مبنا زمان تحصیل و یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد بصورت قطعی تشخیص می شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد، لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد، بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. در این مبنا هزینه ها زمانی شناسایی می شوند که ایجاد شوند یا به عبارتی تحمیل شوند و به پرداخت وجه نقد بستگی ندارد.

مبنای نیمه تعهدی: مبنای نیمه تعهدی به یک سیستم حسابداری می گویند که در آن سیستم هزینهها بر مبنای تعهدی و درآمدها با مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. در واقع مبنای نیمه تعهدی ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است.

مبنای تعهدی تعدیل شده: مبنای تعهدی تعدیل شده نوعی روش حسابداری است که در آن هزینهها در هنگام ایجاد یا تحمل شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل

و مبنای نیمه تعهدی عمل می‌شود، لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب طبع و ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می‌شوند. یکدسته درآمدهایی هستند که قابل اندازه‌گیری بوده و در عین حال در دسترس (در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود) می‌باشند. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. دسته‌ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگیهای فوق بوده، لذا اندازه‌گیری و تشخیص آنها مشکل و عملاً غیرممکن می‌باشد و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکانپذیر نمی‌باشد. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و ثبت می‌گردند.

مبنای نقدی تعدیل شده: این مبنا یک روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده منحصرأ در نحوه برخورد با شناسایی و ثبت هزینه‌هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می‌کنند و تفاوتی با هم ندارند.

شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه در مبنای نقدی کامل منحصرأ پرداخت است، لذا پرداخت وجه محور اصلی ثبت هزینه است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه و تفکیک آن از سایر پرداختها می‌شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست.

اما شناخت هزینه در مبنای نقدی تعدیل شده مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی به شرح زیر است:

الف. تحویل کالا یا انجام خدمت

ب. پرداخت بصورت قطعی

در صورتی که تحویل کالا یا انجام خدمت همزمان با پرداخت وجه باشد، هزینه بطور بلادرنگ شناسایی می‌شود. اما در صورتی که پرداخت در زمان تحویل کالا یا انجام خدمت صورت نگیرد، شناخت هزینه تا زمان پرداخت وجه به تعویق می‌افتد.

مبنای حسابداری در تهیه صورتهای مالی

مبنای مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی جامع، مبنای تعهدی کامل با تأکید بر جریان منابع اقتصادی است.

مبنای مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی حسابهای مستقل عبارتند از:

حسابهای مستقل وجوه دولتی: مبنای تعهدی تعدیل شده با تأکید بر معیار جریان منابع مالی جاری

حسابهای وجوه سرمایه‌ای و حسابهای مستقل وجوه امانی^۸: مبنای تعهدی کامل با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی

^۸ البته در بحث مربوط به دانشگاهها این نوع حسابهای مستقل نقش کم رنگتری دارند زیرا معمولاً دانشگاهها چنین حسابهای مستقلی ندارند. از همین جهت در ادامه که صورتهای مالی دانشگاهها و نمونه ای از آنها ارائه می شود، برای این نوع حسابهای مستقل صورتهای مالی ارائه نمی گردد.

حسابداری دانشگاههای دولتی

⁹ GASB مسئولیت تدوین استانداردهای گزارشگری مالی مؤسسات دولتی محلی و ایالتی را به عهده دارد. در نوامبر سال ۱۹۹۹ GASB بیانیه شماره ۳۵ را با عنوان “Basic Financial Statement-and Management's Discussion and Analysis for Public Colleges and Universities” منتشر کرد. این بیانیه در واقع بیانیه شماره ۳۴ را به منظور قابلیت اجرا در دانشگاههای دولتی تعدیل می نمود.

هدف استاندارد شماره ۳۵، بهبود قابلیت درک و مفید بودن گزارشات مالی خارجی با اهداف عمومی می باشد. استانداردها به گونه ای تدوین شده اند که منجر به ارائه اطلاعات مالی گردد که نیازهای سه گروه استفاده کنندگان گزارشات مالی خارجی با اهداف عمومی را برآورده سازند. این سه گروه عبارتند از:

- الف. استفاده کنندگانی که دولت اساساً در قبال آنها پاسخگو است (شهروندان)،
 - ب. استفاده کنندگانی که نماینده مستقیم شهروندان هستند (مقامات قانونگذاری و نظارتی)، و
 - ج. استفاده کنندگانی که تسهیلات اعطا می کنند یا در فرآیند اعطای تسهیلات مشارکت می کنند (سرمایه گذاران و اعتباردهندگان).
- بسته به اینکه دانشگاههای دولتی چه نوع فعالیتی انجام دهند، ملزم به تهیه صورتهای مالی خاصی می باشند. از این جهت در بیانیه شماره ۳۵ دانشگاهها به دو دسته زیر تقسیم می شوند:
۱. گزارشگری مالی دانشگاههای دولتی که فعالیتهای دولتی یا فعالیتهای دولتی و انتفاعی انجام می دهند.
 ۲. گزارشگری مالی دانشگاههای دولتی که فعالیتهای انتفاعی انجام می دهند.

⁹ Governmental Accounting Standards Board

در ادامه نمونه ای از صورتهای مالی این دو دسته از دانشگاهها ارائه می شود^{۱۰}.

۱. گزارشگری مالی دانشگاههای دولتی که فعالیتهای دولتی یا فعالیتهای دولتی و انتفاعی انجام می دهند:

دانشگاههای دولتی مشغول صرفا فعالیتهای دولتی یا دانشگاههای دولتی که مشغول دو نوع فعالیت دولتی و انتفاعی می باشند، ملزم هستند که هر دو دسته صورتهای مالی (در سطح جامع دولت و در سطح حسابهای مستقل) را ارائه نمایند. این صورتهای مالی عبارتند از:

۱. تجزیه و تحلیل مدیریت

۲. صورتهای مالی اساسی شامل:

الف. صورتهای مالی جامع دولت

ب. صورتهای مالی حسابهای مستقل

ج. یادداشتهای همراه صورتهای مالی

۳. اطلاعات تکمیلی مورد نیاز.

تجزیه و تحلیل مدیریت ($MD \& A$). در این صورت باید صورتهای مالی اساسی معرفی شده و نتایج بررسی تحلیلی از فعالیتهای مالی دولت ارائه گردد. هر چند که اطلاعات ارائه شده در این صورت ماهیت تکمیلی دارند، اما بایستی قبل از صورتهای مالی اساسی ارائه شوند.

صورتهای مالی اساسی - صورتهای مالی جامع. صورتهای مالی جامع عبارتند از:

۱. صورت خالص داراییها، و

¹⁰ نکته ای که در این جا باید به آن اشاره کرد این است که در حسابداری دولتی واحد مالی گزارشگر (در اینجا دانشگاه) و اجزای آن بدین صورت تعریف می شود:

واحد مالی گزارشگر عبارتست از: الف) نهاد دولتی اصلی، ب) نهادهایی که از لحاظ مالی نهاد دولتی اصلی در قبال آنها پاسخگو است، ج) نهادهایی که ماهیت و اهمیت ارتباط آنها با نهاد دولتی اصلی به گونه ای است که حذف آنها از صورتهای مالی واحد گزارشگر باعث نقص و گمراهی می شود. نهاد دولتی اصلی یک مجموعه دولتی بطور جداگانه انتخاب شده (توسط شهروندان و در طی یک فرآیند انتخابات عمومی) است و به عنوان هسته مرکزی واحد مالی گزارشگر در قانون توجه استفاده کنندگان قرار دارد.

واحد جزء عبارت است از نهادی که از لحاظ قانونی جدا بوده و از لحاظ مالی، مقامات منتخب نهاد دولتی اصلی در قبال آن پاسخگو هستند. علاوه بر این ممکن واحدهای جزء شامل سایر نهادهایی نیز باشد که ماهیت و اهمیت رابطه آنها با یک نهاد دولتی اصلی به گونه ای است که حذف آنها باعث گمراه کننده بودن یا ناقص بودن صورتهای مالی واحد مالی گزارشگر خواهد بود (بند ب و بند ج در تعریف واحد مالی گزارشگر).

۲. صورتحساب فعالیتها.

صورتهای مالی جامع با تأکید بر جریان منابع اقتصادی و با استفاده از مبنای تعهدی تهیه می‌شوند. در این صورتهای باید تمامی داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینهها، و سود و زیانهای غیرعملیاتی گزارش شده و بین فعالیتهای بازرگانی و دولتی تفاوت قائل شده و هر کدام را در یک ستون جداگانه ارائه نمود.

نمونه‌ای از صورت خالص داراییها

ABC Community College Statement of Net Assets June 30, 2002

	Governmental Activities	Business-type Activities	Total
ASSETS			
Cash	\$ 5,117,496	\$ 490,441	\$ 5,607,937
Investments	19,889,916	3,150,000	23,039,916
Property taxes receivable	7,981,008	—	7,981,008
Tuition and fees receivable	758,521	—	758,521
Other receivables	635,039	63,468	698,507
Internal balances	167,692	(167,692)	—
Inventories	—	463,424	463,424
Prepaid items	137,120	—	137,120
Land	4,889,818	—	4,889,818
Capital assets, net of accumulated depreciation	62,975,781	868,750	63,844,531
Total assets	102,552,391	4,868,391	107,420,782
LIABILITIES			
Accounts payable	289,606	1,933	291,539
Accrued payroll	1,435,038	60,974	1,496,012
Deferred tuition and fees revenue	2,431,551	—	2,431,551
Other deferred revenue	102,868	—	102,868
Bonds payable:			
Due within one year	580,000	—	580,000
Due in more than one year	9,840,000	—	9,840,000
Total liabilities	14,679,063	62,907	14,741,970
NET ASSETS			
Invested in capital assets, net of related debt	57,445,599	868,750	58,314,349
Unrestricted	30,427,729	3,936,734	34,364,463
Total net assets	\$ 87,873,328	\$4,805,484	\$ 92,678,812

Alternatively, the internal balances could be reported on separate lines as assets and liabilities. A notation would need to be added to inform the reader that the "Total" column is adjusted for those amounts.

نمونه‌ای از صورت حساب فعالیتها

ABC Community College Statement of Activities For the Year Ended June 30, 2002

Indirect expenses are presented in a separate column to enhance comparability (of direct expenses by function) between institutions that allocate indirect expenses and those that do not. Allocation of support activities is optional.

Functions/Programs	Expenses	Expense Allocation	Program Revenues			Net Revenues (Expenses) and Changes in Net Assets		
			Charges for Services		Operating Gifts, Grants, and Contracts	Governmental Activities	Business-type Activities	Total
			Tuition and Fees	Sales, Services, and Other Revenues				
Primary institution:								
Governmental activities:								
Instruction	\$13,810,090	\$ 6,325,073	\$12,812,745	\$ —	\$ 263,899	\$ (7,058,519)	\$ —	\$ (7,058,519)
Academic support	860,032	919,058	—	396,752	—	(1,382,338)	—	(1,382,338)
Student services	3,734,433	2,804,118	23,585	396,950	857,352	(5,260,664)	—	(5,260,664)
Public service	1,368,526	—	15,150	—	270,443	(1,082,933)	—	(1,082,933)
General administration	1,785,692	—	—	296,648	—	(1,489,044)	—	(1,489,044)
Operations and maintenance	3,522,463	(3,522,463)	—	—	—	—	—	—
Institutional support	4,541,687	—	—	—	—	(4,541,687)	—	(4,541,687)
Interest	870,320	(870,320)	—	—	—	—	—	—
Unallocated depreciation	5,655,466	(5,655,466)	—	—	—	—	—	—
Total governmental activities	36,148,709	0	12,851,480	1,090,350	1,391,694	(20,815,185)	—	(20,815,185)
Business-type activities:								
College bookstore	2,945,641	—	—	3,083,961	—	—	138,320	138,320
Food service	1,753,369	—	—	2,098,643	—	—	345,274	345,274
Industrial training	321,825	—	—	134,458	14,431	—	(172,936)	(172,936)
Total business-type activities	5,020,835	—	—	5,317,062	14,431	—	310,658	310,658
Total primary government	\$41,169,544	\$ 0	\$12,851,480	\$6,407,412	\$1,406,125	(20,815,185)	310,658	(20,504,527)
General revenues:								
Property taxes						15,362,534	—	15,362,534
State appropriations						10,959,604	—	10,959,604
Interest						545,360	179,391	724,751
Miscellaneous						—	147,282	147,282
Transfers						370,000	(370,000)	—
Total general revenues and transfers						27,237,498	(43,327)	27,194,171
Change in net assets						6,422,313	267,331	6,689,644
Net assets—beginning						81,451,015	4,538,153	85,989,168
Net assets—ending						\$ 87,873,328	\$4,805,484	\$ 92,678,812

A separate column for tuition and fees is not required.

صورت‌های مالی حسابهای مستقل. صورت‌های مالی حسابهای مستقل شامل مجموعه‌ای از صورت‌های مالی است که بر اطلاعاتی راجع به حسابهای مستقل مهم انتفاعی و دولتی تأکید می‌نماید. صورت‌های مالی حسابهای مستقل علاوه بر این نباید اطلاعاتی در مورد حسابهای مستقل امانی دولتی و واحدهای تشکیل‌دهنده که ماهیتاً امانی هستند، را نیز دربرگیرد. صورت‌های مالی حسابهای مستقل وجوه دولتی (شامل اطلاعات مالی حسابهای مستقل عمومی و درآمد اختصاصی، پروژه‌های سرمایه‌ای، حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهیهای عمومی، و حسابهای مستقل دائمی) باید با استفاده از معیار منابع مالی جاری و با تأکید بر مبنای تعهدی تعدیل شده تهیه گردد. صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای (شامل اطلاعات مالی حسابهای مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی و حساب مستقل وجوه انتفاعی) و حساب مستقل وجوه امانی (شامل اطلاعاتی در مورد حساب مستقل وجوه بازنشستگی، حسابهای مستقل وجوه موقوفه قابل مصرف و غیرقابل مصرف و حساب مستقل وجوه سپرده) باید با استفاده از معیار منابع اقتصادی و با تأکید بر مبنای تعهدی تهیه گردد.

حسابهای مستقل و صورت‌های مالی آنها در حسابداری دولتی عبارتند از:

صورت‌های مالی	حسابهای مستقل
	حسابهای مستقل وجوه دولتی <i>Governmental Funds</i>
ترازنامه	• حساب مستقل وجوه عمومی <i>General Fund</i>
• صورت درآمدها، مخارج، و تغییرات در مانده‌های حساب مستقل	• حساب مستقل وجوه اختصاصی <i>Special Fund</i>
	• حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهیهای عمومی <i>Debt Service Fund</i>
	• حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای <i>Capital Projects Fund</i>
	حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای <i>Proprietary Funds</i>
• صورت خالص داراییها (یا ترازنامه)	• حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی <i>Internal Service Fund</i>
• صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل (یا حقوق مالکانه حساب مستقل)	• حساب مستقل وجوه خدمات انتفاعی <i>Enterprise Fund</i>
• صورت جریان وجوه نقد	

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل دولتی

ترازنامه:

**ABC Community College
Balance Sheet
Governmental Funds
June 30, 2002**

	General Fund	Grants and Contracts Fund	Other Governmental Funds	Total Governmental Funds
ASSETS				
Cash	\$ 1,491,423	\$ —	\$ 3,155,721	\$ 4,647,144
Investments	9,349,916	—	9,790,000	19,139,916
Property taxes receivable	6,049,682	—	1,931,326	7,981,008
Tuition and fees receivable	758,521	—	—	758,521
Interest receivable	111,895	—	164,055	275,950
Intergovernmental receivable	138,995	201,897	—	340,892
Internal receivables	1,395,629	—	—	1,395,629
Prepaid items	137,120	—	—	137,120
Total assets	<u>\$19,433,181</u>	<u>\$201,897</u>	<u>\$15,041,102</u>	<u>\$34,676,180</u>
LIABILITIES				
Accounts payable	\$ 81,332	\$ 13,991	\$ 136,386	\$ 231,709
Accrued payroll	1,414,199	9,757	5,035	1,428,991
Internal payables	—	75,281	1,090,115	1,165,396
Deferred tuition and fees revenue	2,431,551	—	—	2,431,551
Other deferred revenue	—	102,868	—	102,868
Total liabilities	<u>3,927,082</u>	<u>201,897</u>	<u>1,231,536</u>	<u>5,360,515</u>
NET ASSETS				
Unreserved, reported in:				
General fund	15,506,099	—	—	15,506,099
Special revenue fund	—	—	4,765,773	4,765,773
Debt service fund	—	—	3,351,013	3,351,013
Capital projects fund	—	—	5,692,780	5,692,780
Total fund balance	<u>15,506,099</u>	<u>—</u>	<u>13,809,566</u>	<u>29,315,665</u>
Total liabilities and fund balance	<u>\$19,433,181</u>	<u>\$201,897</u>	<u>\$15,041,102</u>	

Amounts reported for *governmental activities* in the statement of net assets are different because:

Capital assets used in governmental activities are not financial resources and therefore are not reported in the funds.

67,865,599

Internal service funds are used by management to charge the cost of certain activities to individual funds. The assets and liabilities of the internal service funds are included in the statement of net assets.

1,112,064

Bonds payable are not due and payable in the current period and therefore are not reported in the funds.

(10,420,000)

Net assets of governmental activities

\$ 87,873,328

نمونه‌ای از صورت‌های مالی حسابهای مستقل دولتی

صورت درآمدها، مخارج، و تغییرات در مانده‌های وجوه حسابهای مستقل :

ABC Community College Statement of Revenues, Expenditures, and Changes in Fund Balances Governmental Funds For the Year Ended June 30, 2002

	General Fund	Grants and Contracts Fund	Other Governmental Funds	Total Governmental Funds
REVENUES				
Tuition and fees	\$12,851,480	\$ —	\$ —	\$12,851,480
Property taxes	11,761,887	—	3,600,647	15,362,534
State appropriations	7,999,822	1,743,130	1,216,652	10,959,604
Federal appropriations	—	1,127,795	—	1,127,795
Interest	237,224	—	289,939	527,163
Other revenues	411,211	16,643	926,395	1,354,249
Total revenues	33,261,624	2,887,568	6,033,633	42,182,825
EXPENDITURES				
Current:				
Instruction	12,683,945	1,571,117	—	14,255,062
Academic support	820,110	39,750	172	860,032
Student services	1,613,935	829,338	1,291,160	3,734,433
Public service	1,235,673	8,871	123,982	1,368,526
General administration	1,785,692	—	—	1,785,692
Operations and maintenance	3,380,016	—	142,447	3,522,463
Institutional support	3,387,430	82,519	1,220,062	4,690,011
Debt service:				
Principal	—	—	440,000	440,000
Interest	—	—	870,320	870,320
Capital outlay	1,697,874	355,973	1,293,114	3,346,961
Total expenditures	26,604,675	2,887,568	5,381,257	34,873,500
Excess of revenues over expenditures	6,656,949	—	652,376	7,309,325
OTHER FINANCING SOURCES (USES)				
Transfers in	370,000	—	1,000,000	1,370,000
Transfers out	(1,000,000)	—	—	(1,000,000)
Total other financing sources (uses)	(630,000)	—	1,000,000	370,000
Net change in fund balances	6,026,949	—	1,652,376	7,679,325
Fund balances—beginning	9,479,150	—	12,157,190	
Fund balances—ending	\$15,506,099	\$ 0	\$13,809,566	

Amounts reported for governmental activities in the statement of activities are different because:

Governmental activities report depreciation, whereas governmental funds do not.	(5,655,466)
Governmental funds report capital outlay as an expenditure, whereas governmental activities do not.	3,346,961
Governmental funds report debt principal repayment as an expenditure, whereas governmental activities do not.	440,000
Internal service funds are used by management to charge the costs of certain activities to individual funds. The net revenue of the internal service funds is reported with governmental activities.	611,493
Change in net assets of governmental activities	\$ 6,422,313

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت خالص داراییها (ترازنامه):

ABC Community College Statement of Net Assets Proprietary Funds June 30, 2002					
	Business-type Activities –Enterprise Funds				Governmental Activities— Internal Service Funds
	College Bookstore	Food Service	Industrial Training	Totals	
ASSETS					
Current assets:					
Cash and cash equivalents	\$ 158,832	\$ 331,609	\$ —	\$ 490,441	\$ 470,352
Investments	3,150,000	—	—	3,150,000	750,000
Interest receivable	63,468	—	—	63,468	18,197
Inventories	388,534	74,890	—	463,424	—
Total current assets	<u>3,760,834</u>	<u>406,499</u>	<u>—</u>	<u>4,167,333</u>	<u>1,238,549</u>
Noncurrent assets:					
Capital assets:					
Equipment	124,439	1,083,937	—	1,208,376	—
Less accumulated depreciation	(90,843)	(248,783)	—	(339,626)	—
Capital assets, net	<u>33,596</u>	<u>835,154</u>	<u>—</u>	<u>868,750</u>	<u>—</u>
Total noncurrent assets	<u>33,596</u>	<u>835,154</u>	<u>—</u>	<u>868,750</u>	<u>—</u>
Total assets	<u>3,794,430</u>	<u>1,241,653</u>	<u>—</u>	<u>5,036,083</u>	<u>1,238,549</u>
LIABILITIES					
Current liabilities:					
Accounts payable	—	822	1,111	1,933	57,897
Accrued payroll	22,544	26,081	12,349	60,974	6,047
Internal payables	—	—	167,692	167,692	62,541
Total liabilities	<u>22,544</u>	<u>26,903</u>	<u>181,152</u>	<u>230,599</u>	<u>126,485</u>
NET ASSETS					
Invested in capital assets, net of related debt	33,596	835,154	—	868,750	—
Unrestricted	3,738,290	379,596	(181,152)	3,936,734	1,112,064
Total net assets	<u>\$3,771,886</u>	<u>\$1,214,750</u>	<u>\$(181,152)</u>	<u>\$4,805,484</u>	<u>\$1,112,064</u>

Funds that do not meet the definition of a major fund are not required to be shown in a separate column. However, any other fund that is believed to be particularly important to financial statement users may be reported as a major fund.

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل

(یا حقوق مالکانه حساب مستقل) :

ABC Community College
Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Fund Net Assets
Proprietary Funds
For the Year Ended June 30, 2002

	Business-type Activities—Enterprise Funds				Governmental Activities—Internal Service Funds
	College Bookstore	Food Service	Industrial Training	Totals	
OPERATING REVENUES					
Charges for services	\$3,083,961	\$2,098,643	\$ 134,458	\$5,317,062	\$4,090,216
Total operating revenues	3,083,961	2,098,643	134,458	5,317,062	4,090,216
OPERATING EXPENSES					
Salaries	239,118	797,747	162,616	1,199,481	78,699
Employee benefits	47,480	104,662	28,544	180,686	2,756,956
Contractual services	299,027	326,314	72,059	697,400	225,576
General material and supplies	2,346,368	387,634	55,840	2,789,842	435,689
Conference and meetings	1,204	43,905	2,766	47,875	—
Depreciation	12,444	93,107	—	105,551	—
Total operating expenses	2,945,641	1,753,369	321,825	5,020,835	3,496,920
Operating income (loss)	138,320	345,274	(187,367)	296,227	593,296
NONOPERATING REVENUES (EXPENSES)					
Interest income	179,391	—	—	179,391	18,197
Miscellaneous revenues	140,131	8,346	14,500	162,977	—
Miscellaneous expenses	—	(1,195)	(69)	(1,264)	—
Total nonoperating revenues (expenses)	319,522	7,151	14,431	341,104	18,197
Income before transfers	457,842	352,425	(172,936)	637,331	611,493
TRANSFERS OUT	(370,000)	—	—	(370,000)	—
Change in net assets	87,842	352,425	(172,936)	267,331	611,493
Total net assets—beginning	3,684,044	862,325	(8,216)	4,538,153	500,571
Total net assets—ending	\$3,771,886	\$1,214,750	\$(181,152)	\$4,805,484	\$1,112,064

Funds that do not meet the definition of a major fund are not required to be shown in a separate column. However, any other fund that is believed to be particularly important to financial statement users may be reported as a major fund.

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت گردش وجوه نقد

**ABC Community College
Statement of Cash Flows
Proprietary Funds
For the Year Ended June 30, 2002**

	Business-type Activities—Enterprise Funds				Governmental Activities— Internal Service Funds
	College Bookstore	Food Service	Industrial Training	Totals	
CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES					
Receipts from customers	\$ 3,083,961	\$2,098,643	\$ 134,458	\$ 5,317,062	\$ 4,090,216
Payments to suppliers	(2,654,610)	(862,515)	(158,242)	(3,675,367)	(3,387,569)
Payments to employees	(234,512)	(797,103)	(161,475)	(1,193,090)	(77,401)
Other receipts	140,131	7,151	14,431	161,713	—
Net cash provided (used) by operating activities	334,970	446,176	(170,828)	610,318	625,246
CASH FLOWS FROM NONCAPITAL FINANCING ACTIVITIES					
Cash repaid by other funds	483,431	191,159	—	674,590	—
Cash borrowed from other funds	—	—	167,692	167,692	62,541
Transfers to other funds	(370,000)	—	—	(370,000)	—
Net cash provided by noncapital financing activities	113,431	191,159	167,692	472,282	62,541
CASH FLOWS FROM CAPITAL AND RELATED FINANCING ACTIVITIES					
Acquisition of fixed assets	—	(305,726)	—	(305,726)	—
Net cash used by capital and related financing activities	—	(305,726)	—	(305,726)	—
CASH FLOWS FROM INVESTING ACTIVITIES					
Purchase of investments	(3,150,000)	—	—	(3,150,000)	(750,000)
Sale of investments	2,650,000	—	—	2,650,000	—
Interest on investments	199,226	—	—	199,226	—
Net cash used by investing activities	(300,774)	—	—	(300,774)	(750,000)
Net increase (decrease) in cash and cash equivalents	147,627	331,609	(3,136)	476,100	(62,213)
Balances—beginning of year	11,205	—	3,136	14,341	532,565
Balances—end of year	\$ 158,832	\$ 331,609	\$ 0	\$ 490,441	\$ 470,352
Reconciliation of operating income (loss) to net cash provided (used) by operating activities:					
Operating income (loss)	\$ 138,320	\$ 345,274	\$(187,367)	\$ 296,227	\$ 593,296
Adjustments to reconcile operating income to net cash provided (used) by operating activities:					
Depreciation expense	12,444	93,107	—	105,551	—
Other income	140,131	8,346	14,500	162,977	—
Other expenses	—	(1,195)	(69)	(1,264)	—
Change in assets and liabilities:					
Inventories	39,482	—	—	39,482	—
Accounts payable	(13)	—	967	954	30,652
Accrued payroll	4,606	644	1,141	6,391	1,298
Net cash provided by operating activities	\$ 334,970	\$ 446,176	\$(170,828)	\$ 610,318	\$ 625,246

یادداشت‌های همراه صورتهای مالی. این یادداشتها دربردارنده توضیحاتی هستند که اطلاعات ضروری را جهت تسهیل فرآیند درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کننده ارائه می‌کند.

اطلاعات تکمیلی مورد نیاز. علاوه بر تجزیه و تحلیل مدیریت (*MD & A*)، اطلاعات تکمیلی دیگری نظیر جداول مقایسه‌ای بودجه‌ای و سایر اطلاعات الزامی شده از طرف بیانیه‌های قبلی *GASB* نیز باید ارائه گردد.

۲. گزارشگری دانشگاههای دولتی که فعالیتهای بازرگانی (انتفاعی) انجام می‌دهند:

دانشگاههای دولتی که صرفاً مشغول به فعالیتهای انتفاعی هستند، باید تنها صورتهای مالی الزامی در سطح حسابهای مستقل را ارائه نمایند. صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی این نهادها عبارتند از:

الف. تجزیه و تحلیل مدیریت (*MD & A*)

ب. صورتهای مالی حسابهای مستقل انتفاعی شامل:

۱. صورت خالص داراییها یا ترازنامه

۲. صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل

۳. صورت جریان وجوه نقد

ج. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

د. اطلاعات تکمیلی لازم برای *MD & A* (در صورت ممکن).

نمونه ای از صورتهای مالی مربوط به این دسته از دانشگاهها در ادامه ارائه شده است.

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت خالص داراییها (ترازنامه) :

ABC University
Statement of Net Assets
June 30, 2002

	Primary Institution	Component Unit Hospital
ASSETS		
Current assets:		
Cash and cash equivalents	\$ 4,571,218	\$ 977,694
Short-term investments	15,278,981	2,248,884
Accounts receivable, net	6,412,520	9,529,196
Inventories	585,874	1,268,045
Deposit with bond trustee	4,254,341	—
Notes and mortgages receivable, net	359,175	—
Other assets	432,263	426,427
Total current assets	<u>31,894,372</u>	<u>14,450,246</u>
Noncurrent assets:		
Restricted cash and cash equivalents	24,200	18,500
Endowment investments	21,548,723	—
Notes and mortgages receivable, net	2,035,323	—
Other long-term investments	—	6,441,710
Investments in real estate	6,426,555	—
Capital assets, net (Note 1)	<u>158,977,329</u>	<u>32,602,940</u>
Total noncurrent assets	<u>189,012,130</u>	<u>39,063,150</u>
Total assets	<u>220,906,502</u>	<u>53,513,396</u>
LIABILITIES		
Current liabilities:		
Accounts payable and accrued liabilities	4,897,470	2,911,419
Deferred revenue	3,070,213	—
Long-term liabilities—current portion (Note 2)	4,082,486	989,321
Total current liabilities	<u>12,050,169</u>	<u>3,900,740</u>
Noncurrent liabilities:		
Deposits	1,124,128	—
Deferred revenue	1,500,000	—
Long-term liabilities (Note 2)	<u>31,611,427</u>	<u>2,194,236</u>
Total noncurrent liabilities	<u>34,235,555</u>	<u>2,194,236</u>
Total liabilities	<u>46,285,724</u>	<u>6,094,976</u>
NET ASSETS		
Invested in capital assets, net of related debt	126,861,400	32,199,938
Restricted for:		
Nonexpendable:		
Scholarships and fellowships	10,839,473	—
Research	3,767,564	2,286,865
Expendable:		
Scholarships and fellowships	2,803,756	—
Research	5,202,732	—
Instructional department uses	938,571	—
Loans	2,417,101	—
Capital projects	4,952,101	913,758
Debt service	4,254,341	152,947
Other	403,632	—
Unrestricted	<u>12,180,107</u>	<u>11,864,912</u>
Total net assets	<u>\$174,620,778</u>	<u>\$47,418,420</u>

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل

(یا حقوق مالکانه حساب مستقل) :

ABC University Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Net Assets For the Year Ended June 30, 2002

Operating expense may be displayed using either object or functional classification.

	Primary Institution	Component Unit Hospital
REVENUES		
Operating revenues:		
Student tuition and fees (net of scholarship allowances of \$3,214,454)	\$ 36,913,194	\$ —
Patient services (net of charity care of \$5,114,352)	—	46,296,957
Federal grants and contracts	10,614,660	—
State and local grants and contracts	3,036,953	7,475,987
Nongovernmental grants and contracts	873,740	—
Sales and services of educational departments	19,802	—
Auxiliary enterprises:		
Residential life (net of scholarship allowances of \$428,641)	28,079,274	—
Bookstore (net of scholarship allowances of \$166,279)	9,092,363	—
Other operating revenues	143,357	421,571
Total operating revenues	<u>88,773,343</u>	<u>54,194,515</u>
EXPENSES		
Operating expenses:		
Salaries:		
Faculty (physicians for the hospital)	34,829,499	16,703,805
Exempt staff	29,597,676	8,209,882
Nonexempt wages	5,913,762	2,065,267
Benefits	18,486,559	7,752,067
Scholarships and fellowships	3,809,374	—
Utilities	16,463,492	9,121,352
Supplies and other services	12,451,064	7,342,009
Depreciation	6,847,377	2,976,212
Total operating expenses	<u>128,398,803</u>	<u>54,170,594</u>
Operating income (loss)	<u>(39,625,460)</u>	<u>23,921</u>
NONOPERATING REVENUES (EXPENSES)		
State appropriations	39,760,508	—
Gifts	1,822,442	—
Investment income (net of investment expense of \$87,316 for the primary institution and \$19,823 for the hospital)	2,182,921	495,594
Interest on capital asset-related debt	(1,330,126)	(34,538)
Other nonoperating revenues	313,001	321,449
Net nonoperating revenues	<u>42,748,746</u>	<u>782,505</u>
Income before other revenues, expenses, gains, or losses	<u>3,123,286</u>	<u>806,426</u>
Capital appropriations	2,075,750	—
Capital grants and gifts	690,813	711,619
Additions to permanent endowments	85,203	—
Increase in net assets	<u>5,975,052</u>	<u>1,518,045</u>
NET ASSETS		
Net assets—beginning of year	168,645,726	45,900,375
Net assets—end of year	<u>\$174,620,778</u>	<u>\$47,418,420</u>

نمونه‌ای از صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای

صورت گردش وجوه نقد

ABC University Statement of Cash Flows For the Year Ended June 30, 2002

	Primary Institution	Component Unit Hospital
The direct method of reporting cash flows is required.		
CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES		
Tuition and fees	\$ 33,628,945	\$ —
Research grants and contracts	13,884,747	—
Payments from insurance and patients	—	18,582,530
Medicaid and Medicare	—	31,640,524
Payments to suppliers	(28,175,500)	(13,084,643)
Payments to employees	(87,233,881)	(32,988,044)
Loans issued to students and employees	(384,628)	—
Collection of loans to students and employees	291,642	—
Auxiliary enterprise charges:		
Residence halls	26,327,644	—
Bookstore	8,463,939	—
Other receipts (payments)	1,415,502	(997,502)
Net cash provided (used) by operating activities	<u>(31,781,590)</u>	<u>3,152,865</u>
CASH FLOWS FROM NONCAPITAL FINANCING ACTIVITIES		
State appropriations	39,388,534	—
Gifts and grants received for other than capital purposes:		
Private gifts for endowment purposes	85,203	—
Net cash flows provided by noncapital financing activities	<u>39,473,737</u>	<u>—</u>
CASH FLOWS FROM CAPITAL AND RELATED FINANCING ACTIVITIES		
Proceeds from capital debt	4,125,000	—
Capital appropriations	1,918,750	—
Capital grants and gifts received	640,813	711,619
Proceeds from sale of capital assets	22,335	5,066
Purchases of capital assets	(8,420,247)	(1,950,410)
Principal paid on capital debt and lease	(3,788,102)	(134,095)
Interest paid on capital debt and lease	(1,330,126)	(34,538)
Net cash used by capital and related financing activities	<u>(6,831,577)</u>	<u>(1,402,358)</u>
CASH FLOWS FROM INVESTING ACTIVITIES		
Proceeds from sales and maturities of investments	16,741,252	2,843,124
Interest on investments	2,111,597	70,501
Purchase of investments	(17,680,113)	(4,546,278)
Net cash provided (used) by investing activities	<u>1,172,736</u>	<u>(1,632,653)</u>
Net increase in cash	2,033,306	117,854
Cash—beginning of year	2,562,112	878,340
Cash—end of year	<u>\$ 4,595,418</u>	<u>\$ 996,194</u>

ABC University
Statement of Cash Flows
For the Year Ended June 30, 2002
(continued)

	<u>Primary Institution</u>	<u>Component Unit Hospital</u>
Reconciliation of net operating revenues (expenses) to net cash provided (used) by operating activities:		
Operating income (loss)	\$(39,625,460)	\$ 23,921
Adjustments to reconcile net income (loss) to net cash provided (used) by operating activities:		
Depreciation expense	6,847,377	2,976,212
Change in assets and liabilities:		
Receivables, net	1,295,704	330,414
Inventories	37,284	160,922)
Deposit with bond trustee	67,115	—
Other assets	(136,229)	75,456
Accounts payable	(323,989)	(75,973)
Deferred revenue	217,630	—
Deposits held for others	(299,428)	—
Compensated absences	138,406	(16,243)
Net cash provided (used) by operating activities	<u><u>\$(31,781,590)</u></u>	<u><u>\$3,152,865</u></u>

Note: The required information about noncash investing, capital, and financing activities is not illustrated.

جنبه‌های مهم تجزیه و تحلیل مدیریت (MD & A)

MD & A باید شامل اطلاعات اضافی مورد نیاز به منظور فراهم نمودن یک تحلیل ساده و عینی از فعالیتهای مالی دولت، مبتنی بر حقایق و شرایطی که مدیریت از آن آگاهی کامل دارد، باشد. MD & A باید در بردارنده اطلاعات مقایسه‌ای صورتهای مالی جامع سال جاری با سال قبل نیز باشد. این صورت بایستی تحلیلی از وضعیت مالی کلی دولت و نتایج عملیات آن را به منظور کمک به استفاده‌کنندگان در ارزیابی وضعیت مالی و میزان بهبود یا عدم بهبود آن ارائه کند. علاوه بر این، صورت مزبور باید شامل تحلیلی از تغییرات قابل ملاحظه‌ای که در حسابهای مستقل رخ داده و انحرافات بودجه‌ای عمده نیز باشد. در مورد داراییهای سرمایه‌ای و بدهیهای بلندمدت نیز باید ارائه توصیفی از فعالیتهای انجام شده در طی سال گردد.

MD & A باید شامل شرحی از حقایق شناخته شده موجود، تصمیمات، یا شرایطی باشد که انتظار می‌رود تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر وضعیت مالی نتایج عملیات داشته باشد.

جنبه‌های مهم صورتهای مالی جامع دولت

خالص داراییهای دولت باید در سه طبقه جداگانه به شرح زیر گزارش گردد:

1. سرمایه‌گذاری در داراییهای سرمایه‌ای پس از کسر بدهیهای مربوطه

2. محدود (restricted): وجوه مصرف نشده حساب مستقل تملک داراییهای سرمایه‌ای

3. نامحدود

صورتحساب فعالیتهای دولت باید به شکلی ارائه شود که هزینه‌ها و درآمدها و خالص درآمد (هزینه‌ها)ی هر کدام از وظایف دولت را نشان دهد. هزینه‌ها باید دربردارنده تمامی هزینه‌های مستقیم باشد. درآمدهای عمومی نظیر مالیات و اقلام غیرمترقبه و خاص باید بصورت جداگانه گزارش شوند تا در نهایت به رقم تغییر در خالص داراییهای دولت در طی دوره برسیم. اقلام خاص عبارتست از معاملات بااهمیت یا سایر رویدادهایی که غیرمعمول یا غیرمکرر بوده و در کنترل مدیریت می‌باشد.

جنبه‌های مهم صورتهای مالی حسابهای مستقل

به منظور گزارش اطلاعات بیشتر و جزئی‌تر، صورتهای مالی حسابهای مستقل باید برای حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای و دولتی تهیه شود. صورتهای مالی که باید برای حسابهای مستقل دولتی تهیه شود شامل ترازنامه، صورت درآمدها، مخارج، و تغییرات در مانده‌های حساب مستقل می‌باشد. صورتهای مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای شامل صورت خالص داراییها، درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل، و صورت جریان وجوه نقد می‌باشد. به منظور اینکه استفاده‌کنندگان قادر به ارزیابی ارتباط بین صورتهای مالی حسابهای مستقل و صورتهای مالی جامع دولت باشند، دولتها باید خلاصه‌ای از مطابقت و مقایسه با صورتهای مالی جامع دولت را در انتهای صورتهای مالی حساب مستقل و یا در جداول همراه ارائه کنند.

هر کدام از صورتهای مالی حساب مستقل باید ستونهای جداگانه‌ای برای حساب مستقل وجوه عمومی و برای سایر حسابهای مستقل بازرگانی و دولتی مهم در نظر بگیرد. حسابهای مستقل مهم حسابهای مستقلی هستند که درآمدها، مخارج/ هزینه‌ها، داراییها، یا بدهیهای آن (به جز اقلام غیرمترقبه) به تنهایی حداقل ۱۰٪ کل داراییها، بدهیها، درآمدها، یا مخارج کلیه حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای یا دولتی و حداقل ۵٪ از مبلغ جمع کل حسابهای مستقل بازرگانی و دولتی باشد.

حسابهای مستقل کم اهمیت‌تر نیز بطور کلی در یک ستون گزارش می‌شوند. حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی نیز باید بطور کلی در یک ستون جداگانه در صورتهای مالی حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای گزارش شوند.

مانده‌های حسابهای مستقل وجوه دولتی باید به دو بخش محدود و نامحدود تقسیم شوند. خالص داراییهای حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای باید در یک طبقه‌بندی مشابه با طبقه‌بندی انجام شده در صورتهای مالی جامع دولت گزارش شوند. در صورت خالص داراییهای حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای باید بین داراییها و بدهیهای جاری و غیرجاری تفاوت قائل شد.

صورت درآمدها، هزینه‌ها، و تغییرات در خالص داراییهای حساب مستقل باید به دو بخش عملیاتی و غیرعملیاتی تقسیم شود.

صورت‌های مالی جداگانه حساب مستقل وجوه امانی نیز باید بعنوان بخشی از صورت‌های مالی حساب مستقل ارائه شوند. حساب‌های مستقل وجوه امانی باید به منظور گزارشگری دارایی‌هایی که بصورت امانی نگهداری می‌شوند و مواردی را که نمی‌توان در برنامه‌های خود دولت از آنها استفاده نمود، نیز بکار گرفته شود.

صورت‌های مالی الزامی حساب مستقل وجوه امانی شامل صورتی از خالص دارایی‌های وجوه امانی و صورت تغییرات در خالص دارایی‌های امانی می‌باشد.

فعالیت بین حساب مستقلی شامل وام‌های بین حساب مستقلی، خدمات ارائه شده بین حساب مستقلی، و انتقالات بین حساب مستقلی می‌باشد. این فعالیت باید بصورت جداگانه در صورت‌های مالی حساب مستقل گزارش شده و از صورت‌های مالی جامع دولت حذف گردند.

اطلاعات تکمیلی لازم

برای تشریح اینکه آیا منابع بر اساس بودجه مورد قبول دولتی تحصیل شده و به مصرف رسیده‌اند یا خیر، اطلاعات تکمیلی لازم باید شامل جداول مقایسه‌ای بودجه‌ای برای حساب مستقل وجوه عمومی و برای هر حساب مستقل وجوه اختصاصی مهم که یک بودجه مورد قبول سالانه دارد، باشد. جداول مقایسه‌ای بودجه‌ای باید شامل (الف) اصل بودجه و (ب) بودجه نهایی تخصیص یافته برای دوره گزارشگری و (پ) جریانات ورودی، خروجی، و مانده‌های واقعی بیان شده بر حسب مبنای بودجه دولتی باشد.

همانطور که قبلاً هم ذکر شد دانشگاه‌ها و مؤسسات دولتی مجاز هستند تا در فعالیتهای دولتی، فعالیتهای بازرگانی، یا هردوی این فعالیتها، فعالیت نمایند. در پیوست نمونه‌هایی از دو دانشگاه *Arizona* و *Alaska* که هر دو از نوع دانشگاههای دولتی هستند که فعالیتهای بازرگانی انجام می‌دهند ارائه شده است.

با توجه به اینکه این دانشگاهها فعالیت بازرگانی انجام می‌دهند، لذا تنها صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای (بازرگانی) که شامل صورت‌های مالی نهاد دولتی اصلی و واحدهای جزء است

را ارائه کرده‌اند. اما چنانچه دانشگاه‌های وجود داشته باشند که در هر دو زمینه دولتی و بازرگانی فعالیت نمایند، مؤلفند همه صورتهای مالی عنوان شده (جامع دولت و حسابهای مستقل) را ارائه نمایند.

نتیجه گیری

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در کشور آمریکا بسیار پیشرفته تر و تکمیل تر از نظام حسابداری در ایران می باشد. در ایران مبنای حسابداری مشخصی وجود ندارد اما در کشور آمریکا مبنای حسابداری در سطح حسابهای مستقل تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل و در سطح گزارشگری جامع دولت تعهدی کامل می باشد. صورتهای مالی تهیه شده توسط دانشگاههای دولتی مشخص و جامع و کامل می باشند اما در ایران معمولاً صورتهای مالی نظام مند و جامعی وجود ندارد. از این جهت چنانچه ما قصد داشته باشیم که نظام حسابداری توانمند و کاملی در مورد دانشگاهها داشته باشیم، می توانیم از نظام حسابداری دانشگاههای کشورهایی نظیر آمریکا بهره گرفته و سعی در رسیدن به گزارشگری شفاف داشته باشیم تا مسئولیت پاسخگویی دولت به نحو احسن انجام شود و از طرفی ذینفعان نیز از اطلاعات صحیح مورد نیاز خود آگاهی پیدا کنند.