



# جایگاه حساب مستقل در چارچوبهای مفهومی حسابداری دولتی

دکتر بتول زارعی  
رضا غلامی

شوریه‌شگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

## مقدمه

دولت‌های مردم‌سالار باید درباره درستی‌کاری، عملکرد اقتصادی، کارایی، اثربخشی و چگونگی ایفای مسئولیت مباشرت خود، پاسخگو باشند و اطلاعات سودمندی را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و عملکرد خود در اختیار شهروندان، نمایندگان منتخب آنها و نهادهای نظارتی قرار دهند. چارچوبهای مفهومی حسابداری دولتی، به مثابه قانون اساسی نظام مالی دولت‌ها، باید این هدفهای کلان گزارشگری را در نظر گرفته و موارد استفاده از گزارشگری مالی، نیازهای استفاده‌کنندگان و هدفهای آن را تبیین کنند. بر مبنای این ضرورت‌ها، از اواخر قرن بیستم، چارچوبهای مفهومی حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفته است، و نهادهای ملی و بین‌المللی با رویکردهایی متفاوت به تدوین این چارچوبهای مفهومی پرداخته‌اند. از جمله مباحث چالش‌برانگیز در تدوین این چارچوبهای مفهومی، تداوم حسابداری و جوه و نگهداری حساب مستقل یا حذف آن بوده است. برای نمونه، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به ترتیب بر حذف حساب مستقل و حفظ آن تاکید داشته‌اند. در این مقاله، ضمن بیان مختصری از تاریخچه تحولات چارچوبهای مفهومی، به ارائه دیدگاهی پیرامون حساب مستقل خواهیم پرداخت.





ایالتی»، تحولی بزرگ در حسابداری دولتی ایجاد نمود و برای اولین بار حسابداری تعهدی را برای تمام فعالیتهای دولتی الزامی نمود. دیوان محاسبات امریکا و کانادا نیز مطالعه مشترکی را تحت عنوان «گزارشگری دولت مرکزی» در سال ۱۹۸۶ منتشر کردند.

در این مطالعه، قابلیت استفاده از مدل بازرگانی در سازمانهای دولتی مورد بررسی قرار گرفت که به نظر جونز (Jones)،

این مطالعه از ویژگیهای یک چارچوب مفهومی یا حداقل بخشی از آن، برخوردار است.



صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان تعیین شده است؛ البته تاکید اصلی بر استفاده‌کنندگان برون سازمانی و نیازهای اطلاعاتی آنان بوده است. از جمله این استفاده‌کنندگان می‌توان به مالیات‌دهندگان، اهداکنندگان منابع، اعتباردهندگان و سایر تامین‌کنندگان منابع و همچنین شهروندان و سایر

دریافت‌کنندگان خدمات دولتی که قادر به تهیه اطلاعات مورد نیاز خود جهت اهداف تصمیم‌گیری و پاسخگویی نیستند، اشاره کرد. سازمانهای قانونگذار و نمایندگان مجلس نیز به‌عنوان نمایندگان مردم که

تامین‌کنندگان منابع و دریافت‌کنندگان خدمات هستند، از استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی محسوب می‌شوند. بنابراین، استفاده‌کنندگان اصلی در بیانیه مزبور، تامین‌کنندگان منابع و دریافت‌کنندگان خدمات و نمایندگان آنها به منظور هدفهای پاسخگویی و تصمیم‌گیری شمرده می‌شوند. البته ممکن است اطلاعاتی برای سایر استفاده‌کنندگان مانند مراکز آمار دولتی، تحلیلگران، رسانه‌ها، مشاوران مالی و گروه‌های حزبی نیز تهیه شود. همچنین استفاده‌کنندگانی که قدرت تهیه اطلاعات لازم را دارند (شامل نهادهای قانونگذار و نظارتی، دیوان محاسبات و سایر نهادهای حسابرسی و ممیزی، سازمانها و نهادهای کنترل‌کننده بودجه و مدیران دستگاه‌های اجرایی) نیز ممکن است از این اطلاعات در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی خود استفاده کنند؛ ولی این گروه‌ها، استفاده‌کنندگان اولیه نیستند و تامین نیازهای اطلاعاتی آنان، هدف اصلی صورت‌های مالی نیست. در بند ۲-۸ این‌گونه بیان شده است که دریافت‌کنندگان خدمات (اعم از مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای) و نمایندگان آنها برای هدفهای پاسخگویی و تصمیم‌گیری، نیازمند اطلاعاتی جهت ارزیابی موارد زیر هستند:

### هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

در سال ۱۹۸۶، فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) کمیته بخش عمومی (PSC) را تاسیس کرد. این کمیته از سال ۱۹۹۶ شروع به تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS<sub>S</sub>) کرد و در نوامبر ۲۰۰۴ به هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) تغییر نام داد. این هیئت در دسامبر ۲۰۱۰، پیش‌نویس چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بخش عمومی شامل هدفها، استفاده‌کنندگان، ویژگیهای کیفی، تعریف واحد گزارشگر، عناصر و مبانی شناخت و اندازه‌گیری را منتشر کرد. در بند ۱-۲ بیانیه مرتبط با اهداف، بیان شده است که هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان در صورت‌های مالی جهت تحقق هدفهای پاسخگویی و تصمیم‌گیری است. در بند ۲-۲ این بیانیه تاکید شده است که این هدفها بر مبنای استفاده‌کنندگان







## یک ویژگی مهم سازمانهای دولتی و حسابداری آنها

### تأثیر قوانین کشور و نظارت‌های قانونی بر

### شکل و محتوای صورتهای مالی است

#### ویژگیهای کلی چارچوب مفهومی حسابداری دولتی

در مورد چارچوب مفهومی حسابداری دولتی و مالی، دو دیدگاه متضاد وجود دارد. دیدگاه اول بر شباهت‌های کلی دو نوع حسابداری تأکید کرده و معتقد است اگر چه برخی از مفاهیم در سازمانهای دولتی ممکن است نیاز به تفسیرهای خاصی داشته باشند، ولی به چارچوبهای مفهومی جداگانه نیازی نیست. یکی از مدافعان یگانگی حسابداری بازرگانی و غیرانتفاعی، پروفیسور رابرت آنتونی است. وی معتقد است صورتهای مالی سازمانهای دولتی را می‌توان با همان اصول حسابداری مالی با اندکی تعدیلهای جزئی، تهیه کرد. دیدگاه دوم، معتقد به وجود تفاوت‌های کلی حسابداری مالی و دولتی است و چارچوبهای جداگانه‌ای را پیشنهاد می‌کند.

به‌طور کلی اعتقاد بر این است که حسابداری، یک فعالیت هدفمند است و هدف آن، ارائه اطلاعات مفید از طریق گزارش‌های مالی منتشر شده است. اما مفید برای چه چیزی؟ و برای چه کسی؟ چارچوبهای مفهومی باید به این سئوالها پاسخ بدهند، و محتوای اطلاعات مالی و نحوه ارائه آنها را نیز تعریف کنند. بنابراین ابتدا باید به این سئوالها در بخش عمومی و دولتی پاسخ داده شود تا بتوان چارچوب مفهومی مناسب را برای این حوزه، تدوین کرد.

**ولابارگس (Vela Bargas)**، هدفهای فعلی و سنتی حسابداری دولتی را بررسی و تفاوت‌هایی را مشخص می‌سازد. از نظر او، هدفهای فعلی، حاصل مفهوم جدید

استفاده‌کنندگان (بندهای ۲۶ الی ۳۷) عبارتند از:

- ارزیابی رعایت بودجه؛
- ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی؛
- ارزیابی رعایت سایر قوانین و مقررات؛ و
- ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.

به‌طور خلاصه با ارزیابی تاریخچه تحولات چارچوبهای مفهومی می‌توان چنین نتیجه گرفت که مطابق با عقیده جونز، بیشتر چارچوبهای مفهومی حسابداری دولتی، سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری و پاسخگویی را به‌عنوان هسته مرکزی در نظر گرفته‌اند و در نتیجه، تمام آنها مبتنی بر تحلیل استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنان هستند. در چارچوبهای مفهومی، این نیازهای اطلاعاتی، فراتر از پاسخگویی مالی صرف که شامل کنترل بودجه و قوانین است، می‌باشد. از جمله نیازهای اطلاعاتی که تقریباً در تمام چارچوبهای مفهومی نوین به آن اشاره شده است، نیاز به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و ارزیابی عملکرد مدیران دولتی شامل اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است، که از جمله ابزار آن، محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و روشهای حسابداری تعهدی، می‌باشد. همین نیاز، زمینه‌ساز ظهور پارادایمی نوین، مبنی بر شباهت هر چه بیشتر حسابداری بخش عمومی و دولتی به حسابداری بخش بازرگانی و حذف حسابداری ویژه و حسابهای مستقل در اکثر چارچوبهای مفهومی شده است که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.





عملیاتی و سرمایه‌ای می‌داند و از نظر او ابزار اگر چه برای کنترل داخلی مفید است، ولی نباید به بهانه رعایت مالی، بر شکل و محتوای گزارشگری (چنان که در حال حاضر در حسابداری دولتی دیده می‌شود و منجر به پیچیدگی خاص آن شده است) حاکم باشد.

### رعایت اصل رجحان محتوا بر شکل

یک ویژگی مهم سازمانهای دولتی و حسابداری آنها، تاثیر قوانین کشور و نظارت‌های قانونی بر شکل و محتوای صورتهای مالی است. حسابداری دولتی به‌طور سنتی همواره تحت نفوذ مستقیم قوانین بوده و قوانین کشوری و حکومتی بر نحوه تهیه گزارشهای مالی، دفعات تهیه، محتوا و ماهیت آنها، تاثیر مستقیم داشته است. این قوانین که بیشتر در ارتباط با مدیریت و بودجه‌ریزی است و بر لزوم حسابداری وجوه و حساب مستقل تاکید دارند، گاهی منجر به پذیرش روشهای حسابداری می‌شود که با اصول پذیرفته‌شده حسابداری تناقض دارد. ولابارگس این موضوع را این گونه توضیح می‌دهد که این مشکل در چارچوبهای مفهومی جدید تا حدی برطرف شده است. در گذشته در کشورهایی مانند ایالات متحد، هنگام رویارویی

قانون و اصول پذیرفته‌شده حسابداری، برتری با قانون بوده است؛ ولی امروزه این رویکرد تغییر کرده و برتری با اصول پذیرفته‌شده حسابداری است و هر جا که لازم باشد، صورتهای مالی تکمیلی برای رعایت قوانین متضاد با اصول پذیرفته‌شده حسابداری تهیه می‌شوند. البته این به معنای نگهداری دو گروه حساب نیست، بلکه این حسابها هستند که دوگانه عمل می‌کنند؛ هم رعایت قانونی را نمایش می‌دهند و هم براساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری، اطلاعات ضروری را ارائه می‌کنند.

### بودجه

مهمترین ویژگی سازمانهای دولتی، نقش محوری بودجه در مدیریت عمومی و حسابداری دولتی است. بودجه، مایه حیات دولت و منعکس‌کننده هر چیزی است، که دولت در یک دوره مالی باید انجام دهد. منابع مورد نیاز برای برنامه‌های دولت، در بودجه مشخص شده است. بنابراین، بودجه مهمترین سند مالی دولت است و در بیشتر کشورها در حکم قانون است و رعایت نکردن آن یک عمل غیرقانونی محسوب می‌گردد. به طوری که این بعد قانونی بودجه، علمی بودن حسابداری



ژوئیه گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

مطالعه صورتهای مالی جامع

اطلاعات بیشتری

در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد

که این موضوع در مدل‌های قبلی گزارشگری امریکا

که صرفاً بر حساب مستقل

و گروه حساب متمرکز بود

مشاهده نمی‌شود





کامل پاسخگو باشند، شکل گرفته است. در واقع، این نوع حسابداری ابزاری مهم برای اثبات رعایت مصرف قانونی وجوه بوده است. وی همچنین توضیح می‌دهد که اگر چه بیشتر دولتها قانوناً ملزم به استفاده از حساب مستقل برای کنترل مصرف وجوه طبق بودجه هستند، ولی برخی مواقع نیز الزام قانونی برای استفاده از حساب مستقل وجود نداشته و حساب مستقل، صرفاً به‌عنوان یک ابزار کنترلی مفید مورد استفاده قرار گرفته است. منافع و معایب حساب مستقل را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

### منافع حساب مستقل

- ۱- ردیابی منابع و مصارف وجوه به تفکیک هر حساب مستقل؛
- ۲- اطمینان از مصرف وجوه در جهت اهداف از پیش تعیین شده و در محل صحیح خود؛ و
- ۳- کنترل مصرف اعتبارات طبق محدودیتها و طبقه‌بندیهای موردنظر بودجه (نقدی) و قوانین و مقررات حاکم بر مصرف منابع (پاسخگویی مالی).

### معایب حساب مستقل

- ۱- گزارش نشدن تمام داراییها و بدهیها و ارزش ویژه

سازمان و دولت به‌عنوان یک مجموعه و به‌صورت توأم؛  
 ۲- نبود امکان مقایسه سازمانهای دولتی و بخش خصوصی؛ به‌دلیل متفاوت بودن تعریفهای استاندارد، اصطلاحات، معیار اندازه‌گیری و روشهای افشا؛  
 ۳- نبود امکان ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به‌علت پیچیدگی محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات ارائه‌شده که منجر به نبود امکان ارزیابی عملکرد و استفاده از اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری می‌شود و پیاده‌سازی مدیریت نتیجه‌محور و بودجه‌ریزی عملیاتی را با مشکلات جدی روبه‌رو می‌سازد؛

۴- یکنواخت نبودن روشهای مورد استفاده در حسابهای مستقل و در نتیجه نبود امکان مدیریت واحد تمام وجوه مورد استفاده در دولت و سازمانهای دولتی که امکان پیش‌بینی جریانهای نقدی آینده را مختل می‌سازد؛  
 ۵- نبود امکان استفاده از تجربه‌های حسابداران حرفه‌ای بخش خصوصی به علت تفاوت شکلی و محتوایی صورتهای مالی بخش دولتی با بخش بازرگانی؛ و  
 ۶- نبود امکان ارائه یک تصویر جامع از کل واحد گزارشگر به دلیل تفکیک سازمان به حسابهای مستقل و اختلال در ارزیابی عملکرد کل سازمان؛ چرا که حسابداری وجوه، کل سازمان را نادیده می‌گیرد و تنها تصویری ناقص از اجزای آن که همان حسابهای مستقل هستند، ارائه می‌کند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
 رتال جامع علوم انسانی



### مقامات اجرایی در دولتها موظفند علاوه بر

رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح

منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا

اثر بخش و با صرفه اقتصادی مصرف کنند و

در تحقق این موارد

پاسخگو باشند

## حساب مستقل در چارچوبهای مفهومی امریکا، بین الملل و ایران

طبق نظر روپل (۲۰۰۹) به رغم اصلاحات بنیادی صورت گرفته در بیانیه شماره ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، همچنان حسابداری وجوه یک ویژگی مهم گزارشگری مالی باقی مانده و ارائه صورتهای مالی به تفکیک حساب مستقل طبق این بیانیه، الزامی است. در این بیانیه برای اولین بار حسابداری تعهدی برای کل فعالیتهای دولتی و استهلاک تمام داراییهای ثابت دولت الزامی گردید و گزارشگری کل سازمان به جای حسابهای مستقل مورد تاکید قرار گرفت. ولیکن حسابهای مستقل همچنان به عنوان ابزار کنترل داخلی حفظ گردید. از نظر اعضای هیئت مزبور، از آنجا که تعداد زیادی از دولتها قانوناً بودجه را به تفکیک حساب مستقل تهیه می کنند و نمایش رعایت بودجه جزء مهمی از گزارشگری آنهاست، تهیه صورتهای مالی به تفکیک حساب مستقل، دولتها را قادر می سازد تا رعایت قوانین و بودجه را مستند سازند. ولیکن با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کل دولت به عنوان یک شخصیت گزارشگر و پاسخگویی عملیاتی، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، تهیه و ارائه اطلاعات مرتبط با شرایط و عملکرد کلی دولت را در قالب صورتهای مالی جامع دولت، الزامی ساخته است. این صورتهای مالی جامع (که شامل حسابهای مستقل نیست) برای کل دولت به عنوان یک واحد گزارشگر، با روشهایی کاملاً متفاوت از صورتهای مالی حساب مستقل و بر مبنای اصول حسابداری تعهدی مشابه بخش بازرگانی، تهیه می شوند. مطالعه صورتهای مالی جامع، اطلاعات بیشتری در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد که این موضوع در مدل های قبلی گزارشگری امریکا که صرفاً بر حساب مستقل و گروه حساب متمرکز بود، مشاهده نمی شود. از نظر گرانوف، گزارشهای تهیه شده به تفکیک حسابهای مستقل، اگر چه هدفهای گزارشگری بودجه ای را به خوبی تامین می کنند، ولی قادر به گزارشگری مطلوب رعایت حقوق بین دوره ای (بین نسلی) نیستند.

باباجانی (۱۳۸۹) در این رابطه توضیح می دهد که مقامات اجرایی در دولتها موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف کنند و در تحقق این موارد، پاسخگو باشند. از نظر وی (۱۳۸۸) صورتهای مالی حسابهای مستقل دستگاههای اجرایی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی شامل مصرف منابع مالی در محل صحیح خود، رعایت محدودیتها و طبقه بندی های بودجه ای در مصرف منابع مالی و همچنین رعایت قوانین



و مقررات حاکم بر مصرف منابع مالی، کفایت می کند؛ اما از آنجا که وزارتخانه یا موسسه دولتی علاوه بر مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی دیگری تحت عنوان مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز بر عهده دارد، لذا باید سیستم گزارشگری خود را از حساب مستقل به کل دستگاه اجرایی به عنوان یک شخصیت گزارشگر، ارتقا دهد. ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی که دامنه آن به مقدار کالا یا خدمات تولیدی دستگاه اجرایی و اثربخشی آنها تسری می یابد، مستلزم انتشار گزارشهایی است که بر مبنای حسابداری تعهدی کامل و با تاکید بر جریان منابع اقتصادی تهیه شده باشد؛ به همین منظور، صورتهای مالی جامع دولت باید بدون تفکیک حسابهای مستقل تنظیم گردد.

در نقطه مقابل، دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی قرار دارد که با توجه به ضرورت پاسخگویی عملیاتی (که در بخش قبل

- 3- National Committee on Governmental Accounting
- 4- National Council on Governmental Accounting
- 5- Fiscal Compliance

### منابع

- باباجانی جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ ششم، ۱۳۸۸
- باباجانی جعفر، مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹، ص ۱۶-۴۶
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، پیش‌نویس بیانیه اهداف گزارشگری مالی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸
- Emil C., **On The Road To Managing For Results: Introduction To IPSAS**, Organization Of American States (OAS), SAF, 2007
- Granof M. H., **Government and Not-For-Profit Accounting; Concept and Practices**, 4th Edition, John Wiley & Sons Inc., 2007
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), **Conceptual Framework Exposure Draft 1**, IFAC, New York, December, 2010
- Jones R. H., **A Critique of International Public Sector Accounting Standards**, ICAI Journal of Accounting Research, III (2), 2004, pp. 49-57
- Jorge S., **Local Government Accounting in Portugal in Compative-International Perspective**, Ph.D. thesis, University of Birmingham, 2003
- Ruppel W., **GAAP for Governments**, Wiley & Sons Inc., 2009
- Vela Bagues J. M., **A Cross Country Study of Local Government Accounting Systems, Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research**, Klaus Lüder (Ed.), Speyerer Forschungsberichte, No. 159, 1996, pp. 45-70

بیان شد) و نیاز به ارائه یک تصویر جامع از کل واحد گزارشگر، حساب مستقل و حسابداری وجوه را نادیده گرفته و بر صورتهای مالی بدون حسابهای مستقل تاکید کرده است.

در پیش‌نویس چارچوب مفهومی حسابداری بخش عمومی ایران نیز بر تهیه صورتهای مالی برای کل واحد گزارشگر و بدون تفکیک به حسابهای مستقل تاکید شده است.

### نتیجه‌گیری

به‌طور سنتی حسابداری دولتی به دنبال پاسخگویی مالی با استفاده از حسابهای مستقل بوده است. لیکن، چارچوبهای نوین حسابداری دولتی در راستای تامین هدفهای دوگانه پاسخگویی و تصمیم‌گیری، بر پاسخگویی مالی و عملیاتی در کنار هم تاکید داشته و گزارشگری مناسب را برای ایفای این دو نوع پاسخگویی، مورد توجه قرار داده‌اند. بنابراین، حساب مستقل با تمامی منافی که در کنترل بودجه و مصرف اعتبارات در محل قانونی خود (پاسخگویی مالی) داشته، لیکن به دلیل ضرورت پاسخگویی عملیاتی، و نیاز به ارائه تصویر جامعی از کل دولت به‌عنوان یک واحد گزارشگر، در اصلاحات اخیر حسابداری دولتی در کشورها، کنار گذاشته شده یا محدود به روشهای کنترل داخلی شده است و بیشتر چارچوبهای مفهومی نوین حسابداری دولتی و بخش عمومی، از جمله چارچوب مفهومی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و ایران بدون الزام به حسابداری وجوه، تدوین شده‌اند. البته کشورهای نظیر امریکا همچنان حساب مستقل را حفظ کرده‌اند، ولی با این حال در استانداردهای این کشور نیز تهیه صورتهای جامع دولت بدون تفکیک حسابهای مستقل، توصیه شده است.

### پانوشت

- 1- Municipal Finance Officers Association
- 2- National Committee on Municipal Accounting