

# تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور

دکتر جعفر باباجانی

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

نو تر بر آورد گل اگر ریشه نو شود  
زیباتر آن که در سرت اندیشه نو شود

آید بهار و پیرهن بیشه نو شود  
زیباست روی کاکل سبزت کلاه نو

## چکیده

سیستم طبقه‌بندی درآمد و هزینه بودجه سالانه کل کشور در سال ۱۳۸۱، به پیروی از سیستم طبقه بندی نظام آمارهای مالی دولت (GFS) مصوب صندوق بین المللی پول ویرایش ۲۰۰۱، توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تغییر یافت. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در اجرای وظیفه قانونی و به اقتضای تغییرات مورد بحث، دستور العمل حسابداری جدیدی برای دستگاه‌های اجرایی ابلاغ نمود. دستور العمل ابلاغی به رغم آنکه از جنبه‌های فنی و کنترلی و نسبت به دستور العمل قبلی از قابلیت‌های درخور ملاحظه‌ای برخوردار است، لیکن مبانی نظری و قانونی حاکم بر تدوین آن درهاله‌ای از ابهام قرار دارد. در دو دهه اخیر، دولت‌های کشورهای توسعه یافته و اغلب کشورهای در حال توسعه، تلاش نمودند تا با انجام مطالعات علمی و تجربی نسبت به تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی اقدام کرده و مبانی نظری حاکم بر نظام‌های حسابداری مورد عمل خود را استحکام بخشند. این در حالی است که متولیان حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، ضمن غفلت از تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی و نادیده گرفتن مبانی نظری پذیرفته شده، دستگاه‌های اجرایی کشور را از بکارگیری یک دستور العمل حسابداری متکی به پشتوانه نظری و علمی نیز محروم ساخته‌اند.

به لحاظ اهمیتی که مبانی نظری در اجرای سیستم‌های حسابداری مورد عمل دستگاه‌های اجرایی دارد، در این مقاله کوشش می‌شود تا ضمن توجه به قابلیت‌های فنی دستورالعمل حسابداری ابلاغی، مبانی نظری حاکم بر دستورالعمل شامل هدف‌های گزارشگری مالی، مبنای حسابداری، معیار اندازه‌گیری و واحد گزارشگری، بر اساس مفاهیم بنیادی و مبانی نظری پذیرفته شده، مورد بحث و تحلیل قرار گیرد. علاوه بر این، درآمد و هزینه مطروحه در دستورالعمل حسابداری، از نظر انطباق با تعاریف عملیاتی آن در قانون محاسبات عمومی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته و پیشنهادهای اصلاحی ارائه گردد.

### واژه‌های کلیدی

مبنای حسابداری، معیار اندازه‌گیری، واحد گزارشگر، دستورالعمل حسابداری، هدف‌های گزارشگری مالی، جریان منابع مالی، جریان منابع اقتصادی، حساب مستقل.

### مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، در دهه پایانی قرن گذشته از تحول شگرف و بی‌سابقه‌ای برخوردار گردیده است که اغلب صاحب نظران از آن به عنوان انقلاب در حسابداری بخش عمومی یاد می‌کنند. صاحب‌نظران اعتقاد دارند که تحولات اخیر در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به دلایل مشروحه زیر صورت گرفته است:

۱- سطح آگاهی شهروندان در مورد حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق افزایش یافته خواستار اعمال نظارت دقیق بر مصرف منابع مالی عمومی و حفظ و حراست و استفاده صحیح از دارایی‌های ملی و جلوگیری از مفاسد مالی و اقتصادی و اتلاف منابع شده بر تحقق آن اصرار ورزیدند.

۲- دولتمردان و سیاستمداران و به طور کلی مقامات منتخب و منصوب، به این نتیجه رسیدند که کسب اعتماد و آرای عمومی مستلزم تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی عمومی<sup>۱</sup> و شفافیت اطلاعات مالی<sup>۲</sup> و عملیاتی است.

۳- نهادهای مدنی، احزاب، گروه‌های سیاسی و رسانه‌های همگانی براساس رسالتی که برعهده داشتند مقامات منتخب را تحت فشار قرار دادند تا در قبال شهروندان به عنوان صاحبان حق و نمایندگان قانونی آنها، پاسخگو بوده و در مورد مصرف منابع مالی عمومی و کارایی و

اثربخشی برنامه‌ها و طرح‌ها به صورت علنی، مستقیم و یا غیرمستقیم (از طریق نمایندگان قانونی) توضیح دهند.

۴- نهادهای بین‌المللی نظیر سازمان ملل متحد، صندوق جهانی پول و بانک جهانی به بخش عمومی و به ویژه دولت‌های همه کشورها توصیه نمودند در تهیه و ارائه حساب‌های ملی<sup>۳</sup> و آمار مالی دولت<sup>۴</sup>، از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری استفاده نمایند تا امکان مقایسه و رتبه‌بندی مالی و اقتصادی کشورها فراهم گردد.

از آنجا که بخش قابل ملاحظه‌ای از اهداف مزبور به طور مستقیم و یا غیرمستقیم از طریق اطلاعات مالی تحقق می‌یابد، لذا نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی با توجه به نقش اساسی که در تحقق و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل کشورها ایفا می‌نماید از تحول شایسته‌ای برخوردار گردید.

در ایران، پس از انقلاب اسلامی و بالاخص در اواخر دهه هفتاد، موارد مطروحه در بندهای ۱ و ۲ و ۳ تا حدودی تحقق یافته و آثار کلی آن در انتخابات نهمین دوره ریاست جمهوری نیز تبلور یافت و در صورت تداوم و پیگیری صحیح امید می‌رود که به باور عمومی مبدل گردد. نگاهی اجمالی به مطالبات شهروندی در انتخابات اخیر از یک سو و شعارهای مطروحه از طرف کاندیداهای ریاست جمهوری برای کسب آرای مردم از دیگر سو، نشان دهنده این واقعیت است که شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان و مقامات منتخب به ترتیب بر حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق و تکلیف و الزام به پاسخگویی، اصرار داشته و بر تحقق آن پافشاری می‌نمایند، لیکن به چگونگی انجام آن و ابزارهای مورد نیاز برای تحقق این امر عنایت ندارند. به همین دلیل، نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی تحقق و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شامل دولت، شهرداری‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی، از قابلیت‌های لازم برخوردار نبوده و دچار تحولی اساسی نگردیده است.

با توجه به این که اطلاعات مالی دولت بخش عظیمی از اطلاعات مالی مورد نیاز حساب‌های ملی و آمارهای مالی دولت مورد درخواست نهادهای بین‌المللی را تأمین می‌نماید، انطباق ویژگی‌های کلی اطلاعات استخراج شده از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و شهرداری‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی با ویژگی‌های اطلاعات قابل درج در گزارش‌های خروجی از سیستم حساب‌های ملی<sup>۵</sup> و نظام آماری دولت، امری اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. به همین منظور، نظام بودجه بندی در ایران از ابتدای سال ۸۱ و با رعایت سیستم طبقه بندی درآمد و هزینه نظام آمارهای مالی دولت (GFS) (توسط صندوق جهانی پول در

سال ۲۰۰۱ تدوین گردیده) حرکت به سوی بودجه‌بندی عملیاتی را آغاز کرد، با این امید که در پایان برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (پایان سال ۸۳) نظام بودجه‌بندی ایران از برنامه‌ای به عملیاتی متحول گردد.

اگرچه، با اتمام برنامه سوم، نظام بودجه‌بندی عملیاتی که امری پیچیده و مشکل به نظر می‌رسد تاکنون تحقق نیافته است، لیکن سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور که متولی نظام برنامه‌ریزی و بودجه دولت جمهوری اسلامی ایران می‌باشد، برای تحقق این امر تلاش می‌کند. با تغییراتی که در سیستم طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌های نظام بودجه‌بندی ایران صورت گرفت و تعاریف جدیدی که در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب بهمن ۱۳۸۰ مجلس شورای اسلامی ارائه گردید، سیستم حسابداری وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و آن دسته از شرکت‌های دولتی که از بودجه عمومی دولت، برای اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی استفاده می‌نمودند، دچار تغییراتی گردید. به این ترتیب، دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ طی بخشنامه ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ مورخ ۵۴/۱۷۰ مورخ ۱۳۸۱/۱/۲۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت اجرا، ابلاغ و پس از شش ماه، اصلاحات به شرح مندرج در بخشنامه شماره ۵۴/۳۹۰/۱/۳۱۴۳۱ مورخ ۸۱/۶/۱۷ در آن اعمال گردید.

در این مقاله کوشش می‌شود تا سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، موضوع بخشنامه‌های فوق از جنبه‌های نظری مورد بررسی قرار گیرد و تا آنجا که امکان دارد از طرح مباحث فنی حسابداری پرهیز شود. به بیان دیگر، مقاله حاضر ویژگی‌های کلیدی و مبانی نظری حاکم بر تدوین دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور را مورد تجزیه تحلیل قرار می‌دهد تا جایگاه سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد بحث، در مقایسه با اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی کشورهای توسعه یافته از یک سو و استانداردهای مورد قبول سیستم حساب‌های ملی و نظام آمارهای مالی دولت از دیگر سو، روشن گردد. ساختار کلی مقاله به ترتیبی صورت‌بندی شده است که از ابتدا قابلیت‌های فنی دستورالعمل نسبت به دستورالعمل قبلی مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس نظر نگارنده درخصوص مبانی نظری پشتوانه سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی و همچنین نکات قانونی مرتبط با برخی موارد مطروحه در دستورالعمل، ارائه می‌گردد.

### قابلیت‌های فنی دستورالعمل جدید

به نظر نگارنده دستورالعمل جدید حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از جنبه‌های فنی و نگاهداری حساب و گزارشگری اطلاعات مورد نیاز برای کنترل منابع مالی عمومی بالاخص مصرف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، از قابلیت‌های درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. در یک مقایسه اجمالی، قابلیت‌های فنی مشروحه زیر که موجب افزایش ظرفیت اطلاعاتی سیستم‌های حسابداری حساب‌های مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اعتبارات هزینه و اعتبارات اختصاصی گردیده است را 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 و ایجاد» در فهرست حساب‌های کل، به شرط آن که کلیه هزینه‌های جانبی طرح‌ها، پروژه‌ها و دارایی‌های سرمایه‌ای را شامل گردد، ظرفیت اطلاعاتی سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی را ارتقا بخشیده است. ذکر این نکته نیز ضروری است که استفاده از این حساب در دفاتر حسابداری حساب مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با قانون محاسبات عمومی و مبانی نظری و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی که در جای مناسب به آن اشاره خواهد گردید، مغایرت دارد.

۲- 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، صرف نظر از اعمال کنترل‌های لازم بر موجودی مواد و مصالح، ظرفیت اطلاعاتی سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی را افزایش داده است. لازم به یادآوری است که اشکال قانونی مطروحه در بند یک، مشمول این بند نیز خواهد بود.

۳- نگهداری حساب و کنترل قراردادهای تخصیص حساب‌های «حساب کنترل قراردادهای» و «طرف حساب کنترل قراردادهای»، امری منطقی و قابل قبول بوده و موجب افزایش ظرفیت اطلاعاتی سیستم حسابداری نسبت به گذشته می‌شود. استفاده از «حساب تعهدات پرداختی» نیز برای ثبت به موقع صورت وضعیت‌های موقت طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی ضروری بوده و اطلاعات مفیدی برای دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نماید، لیکن به نظر می‌رسد مورد اخیر نیز با اشکال قانونی مواجه باشد که در جای مناسب به آن اشاره می‌شود.

۴- استفاده از روش حسابداری دو طرفه برای کنترل بودجه مصوب با استفاده از حساب‌های بودجه‌ای «تأمین اعتبار» و «ذخیره تأمین اعتبار» که سال‌هاست با عناوین مشابه

نظیر «تعهدات قطعی نشده» و «اندوخته تعهدات قطعی نشده» در اغلب کشورها و به منظور کنترل بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرد، موجب افزایش ظرفیت اطلاعاتی و تقویت سیستم کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی گردیده است. اگرچه نگارنده اعتقاد دارد که سیستم تأمین اعتبار و کنترل بودجه حساب‌های مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اعتبارات هزینه و اعتبارات اختصاصی، می‌تواند با استفاده از تعدادی حساب‌های بودجه‌ای دیگر تکمیل و چرخه کنترل بودجه‌ای به صورت کامل از روش حسابداری دو طرفه پیروی نماید، لیکن به‌کارگیری همین دو حساب در حسابداری حساب‌های مستقل فوق نیز قابلیت‌های دستورالعمل حسابداری را افزایش داده است.

۵- تأکید بر استفاده صحیح از سیستم تنخواه‌گردانی موردنظر قانون محاسبات عمومی به وسیله گردش حساب تنخواه‌گردان حسابداری هنگام درخواست وجه، در صورتی که در عمل نیز رعایت شود، امر قابل قبولی است و ظرفیت اطلاعاتی سیستم حسابداری را افزایش می‌دهد. یادآوری می‌نماید که نگارنده با نظر تدوین‌کنندگان دستورالعمل در مورد استفاده از حسابی تحت عنوان «کنترل تخصیص اعتبار» به مثابه یک حساب بودجه‌ای به جای «حساب دریافتی از خزانه» و درگیر نمودن آن با حساب «تنخواه‌گردان حسابداری» که یک حساب مالی است، موافق نیست.

۶- بدون تردید طراحی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه موضوع دستورالعمل حسابداری اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، شاه‌بیت دستورالعمل مذکور محسوب می‌شود که به نوبه خود گزارشگری مالی طرح‌ها و پروژه‌های موضوع دستورالعمل را به صورت چشمگیری ارتقا بخشیده است. صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه، حاوی اطلاعات مالی و غیرمالی ذی‌قیمتی 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. لازم به ذکر است که نگارنده با انعکاس حساب «دارایی در جریان تکمیل و ایجاد» در «صورت وضعیت مالی» طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از جنبه نظری موافق نبوده و در جای مناسب دلایل نظری لازم ارائه خواهد گردید.

۷- تجدیدنظر در سیستم طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌ها که به پیروی از تغییر سیستم طبقه‌بندی این قبیل اقلام در نظام بودجه‌بندی دولت صورت گرفته است، موجب شفافیت

اطلاعاتی سیستم حسابداری حساب‌های مستقل دستگاه‌های اجرایی از منظر ماهیت درآمد و هزینه گردیده است.

### تحلیل مبانی نظری

در کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، نظام‌های حسابداری بخش عمومی شامل دولت، شهرداری‌ها و نهادهای عمومی غیردولتی بر مبنای چارچوب نظری و اصول و موازین مصوب هیأت‌های تدوین استاندارد، طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. مبانی نظری حاکم بر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل کشورها که از شفافیت کافی نیز برخوردار می‌باشد، شرایط لازم را برای اجرای استانداردهای مصوب و در نتیجه اجرای صحیح سیستم حسابداری فراهم می‌نماید. به بیان دیگر، در بیانیه‌های مفهومی و اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی، مفاهیم بنیادی و خط‌مشی‌ها و سیاست‌های حاکم بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی تشریح و رویه‌ها و روش‌های فنی و اجرایی در بولتن‌هایی که به همین منظور اختصاص می‌یابد، ارائه می‌شود.

در ایران، مرجع تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حاله‌ای از ابهام قرار دارد. اگرچه در بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶، مقرر گردیده است که مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول، ضوابط حسابداری و حسابرسی کشور، سازمان مذکور می‌باشد، لیکن سازمان حسابرسی به دلایلی که رسماً اعلام نگردیده، هیچگونه اقدامی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی انجام نداده است. وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور به عنوان دو نهاد متولی و ناظر امور مالی دولت، در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، صرفاً به تهیه و ابلاغ دستورالعملی برای نگهداری حساب دریافت و پرداخت وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از یک سو و نگهداری حساب اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی که از بودجه عمومی استفاده می‌کنند از دیگر سو، اکتفا نموده‌اند. نهادهای مذکور نیز تاکنون اقدام مناسبی برای تدوین چارچوب نظری، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی انجام نداده‌اند تا حسابداری دولت و سازمان‌های تابعه آن به عنوان بخش در خور ملاحظه‌ای از حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از پشتوانه نظری کافی برخوردار شود. (باباجانی، ۱۳۸۴)

با توجه به موارد فوق، حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از فقدان چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مبتنی بر مطالعات نظری و تجربی رنج می‌برد. به همین دلیل، دستورالعمل حسابداری مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی براساس رویکرد «Accounting for governance» و در چارچوب مبانی نظری و مفاهیم بنیادی پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی که اغلب آنها با ویژگی‌های محیطی ایران نیز سازگار می‌باشند، تدوین نیافته است. به نظر نگارنده، دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، به رغم تغییرات فنی که نسبت به دستورالعمل قبلی دارد، از پشتوانه نظری کافی جهت ایجاد شفافیت اطلاعات و تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی برخوردار نمی‌باشد.

در این بخش از مقاله، کوشش می‌شود تا برخی مباحث نظری مرتبط با حسابداری بخش عمومی که در تدوین دستورالعمل مورد توجه قرار نگرفته است، به شرح زیر ارائه گردد.

**الف- اهداف حسابداری و گزارشگری مالی:** همان طور که قبلاً بیان گردید، سیستم حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، بر مبنای چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مصوب هیأت‌های استاندارد حسابداری بخش عمومی طراحی و به اجرا گذاشته می‌شود. در این قبیل کشورها علاوه بر تصویب بیانیه‌ها در رابطه با اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، مبانی نظری و سیاست‌های حاکم بر تهیه گزارش‌های مالی سالانه دولت و دستگاه‌های اجرایی تابعه به عنوان جزء لاینفک این قبیل گزارش‌ها افشا می‌شود. دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی فاقد هرگونه توضیحی در مورد هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی سیستم حسابداری موضوع آن می‌باشد.

به بیان دیگر، فقدان چارچوب نظری حاوی مبانی و هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در جمهوری اسلامی ایران، نه تنها مانع از تصریح هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی سیستم حسابداری موضوع دستورالعمل ابلاغی نبوده، بلکه بخشی از نارسایی ناشی از فقدان چارچوب نظری و اصول حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را جبران می‌کند. در بخشنامه شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ مورخ ۸۱/۱/۲۰ منضم به دستورالعمل حسابداری، مقرر گردیده که در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور و با توجه به اصلاح و تغییر نظام طبقه‌بندی و شفاف سازی درآمدها و هزینه‌های قانونی بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور، سرفصل حساب‌ها و ثبت عملیات حسابداری اعتبارات هزینه، تملک دارایی‌های سرمایه و... جهت اجرا ابلاغ گردد (نقل به مضمون).



اگر هدف سیستم حسابداری موضوع دستورالعمل را در تجزیه و تحلیل عبارت فوق جست‌وجو نماییم، به این نتیجه می‌رسیم که چون سیستم طبقه‌بندی درآمد و هزینه در قوانین بودجه کل کشور تغییر یافته و نوعی شفافیت اطلاعاتی در ماهیت درآمدها و تا حدودی در ماهیت هزینه‌ها صورت گرفته است، دستورالعمل مذکور بر مبنای این اصلاحات صادر شده است. اگرچه داعیه شفاف‌سازی، محدود به ماهیت درآمد و هزینه بوده و شامل مبنای شناسایی و معیار اندازه‌گیری اقلام مذکور نمی‌شود، لیکن ذکر هدف و جایگاه سیستم حسابداری در تحقق و ارتقای همین سطح از شفافیت اطلاعاتی، امری اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. به بیان دیگر، باید در جای مناسبی از دستورالعمل، اهداف، دامنه و ظرفیت مسؤلیت پاسخگویی سیستم حسابداری مورد طراحی تشریح می‌گردید تا سطح تحقق مسؤلیت 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 مسؤلیت 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:** در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر بخش عمومی و به ویژه دولتی، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی (غیربازرگانی) دولت‌ها، جایگاه ویژه‌ای به خود اختصاص داده است. اغلب هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نظیر هیأت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و حکومت‌های محلی آمریکا<sup>۶</sup> (GASB)، هیأت رایزنی حسابداری دولت فدرال<sup>۷</sup> (FASAB)، فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۸</sup> (IFAC)، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا<sup>۹</sup> (PSASBAARF)، کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن حسابداران خبره کانادا<sup>۱۰</sup> (PSAACCICA) و انجمن حسابداران زلاندنو<sup>۱۱</sup> (ZSA)، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیربازرگانی دولت‌ها الزامی نموده‌اند. نهادهای بین‌المللی نظیر صندوق جهانی پول<sup>۱۲</sup> (IMF)، بانک توسعه آسیایی<sup>۱۳</sup> (ADB) و بانک جهانی<sup>۱۴</sup> (WB) نیز بر مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده تأکید ورزیده و سیستم حساب‌های ملی (SNA) و نظام آمارهای

مالی دولت (GFS) توجه ویژه‌ای به استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و در صورت لزوم تعهدی کامل نموده‌اند.

از آنجا که در تدوین دستورالعمل حسابداری مورد نظر، عمدتاً بر جنبه‌های فنی ثبت رویدادهای مالی دستگاه‌های اجرایی تأکید شده است، لذا در خصوص به‌کارگیری 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. با توجه به این که مبنای حسابداری زمان تشخیص و شناسایی رویدادهای مالی را مشخص می‌کند و بر عامل زمان شناسایی وقایع مالی تأکید دارد، لذا نقش و جایگاه آن در بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری حائز اهمیت بوده و ذکر صریح استفاده از نوع آن، در بیانیه سیاست‌های حاکم بر تهیه گزارش‌های مالی الزامی است. 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.

به راستی سیستم حسابداری موضوع دستورالعمل حسابداری اعتبارات مذکور از کدام یک از مبانی شناخته شده حسابداری نظیر نقدی، نقدی تعدیل شده، تعهدی یا تعهدی تعدیل شده پیروی می‌نماید؟

اگر به این پرسش از جنبه فنی و تحلیل ثبت‌های حسابداری که در قالب مثال و در خصوص رویدادهای مالی مربوط به اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای مندرج در دستورالعمل حسابداری پاسخ داده شود، حکم تعهدی بودن مبنای حسابداری برای شناسایی و ثبت رویدادهای مالی این نوع اعتبار قابل صدور خواهد بود. ثبت رویداد مربوط به خرید موجودی جنسی برای طرح‌های عمرانی (بند ۹ ص ۴) و ثبت رویداد مربوط به دریافت صورت وضعیت طرح‌های عمرانی (جزء ج بند ۱۰ ص ۵) که استفاده از حسابداری تحت عنوان تعهدات پرداختنی (قابل انتقال به سال بعد بوده و میزان مطالبات پیمانکار را نشان می‌دهد) را در حسابداری اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تجویز می‌نماید، برای اثبات استفاده از مبنای تعهدی کفایت می‌نماید. تجزیه تحلیل فنی ثبت‌های حسابداری درآمدها موضوع دستورالعمل شماره ۵۴/۸۲۷۶/۳۱۶۸۹ مورخ ۱۳۷۹/۸/۳۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بدون هیچگونه

توضیح و یا موضع‌گیری مشخصی، نشان از به‌کارگیری همزمان سازوکارهای مبنای تعهدی و مبنای نقدی در شناسایی و ثبت درآمدها دارد. در بند (۲) این دستورالعمل از حسابداری با عنوان «درآمد تحقق یافته» به منظور ثبت اقلام درآمد تحقق یافته استفاده شده که به ظاهر به‌کارگیری مبنای تعهدی کامل در شناسایی درآمدها را به ذهن متبادر می‌نماید و بلافاصله در بند (۳) و هنگام وصول وجه درآمد، از حسابداری تحت عنوان «درآمد عمومی وصولی» استفاده گردیده که به نحوی حکایت از به‌کارگیری مبنای نقدی در شناسایی و ثبت درآمدها دارد.

در بند (۶) همان دستورالعمل از حساب دیگری با عنوان «حساب کنترل درآمد» و به منظور انعکاس مطالبات قابل وصول ناشی از تحقق درآمدهای موضوع بند (۲) استفاده شده که این ثبت نیز به نوبه خود بر استفاده از سازوکارهای مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت درآمد و مطالبات ناشی از تحقق آن دلالت دارد. با یک بررسی اجمالی می‌توان چنین نتیجه گرفت که استفاده از سه حساب با محتوای درآمد، آن هم در یک دستورالعمل، اگرچه ممکن است با هدف اعمال کنترل در فرآیند تشخیص تا وصول درآمد صورت گرفته باشد، لیکن ابهامات قابل توجهی مبنی بر این که کدام یک از حساب‌های موردنظر معرف میزان درآمد سالانه دستگاه‌های اجرایی می‌باشد، ایجاد نموده است. برای رفع این ابهام ظاهراً باید به صورت حساب درآمدهای عمومی و اختصاصی منعکس در صفحه ۵۳ دستورالعمل مراجعه نمود که در آن، ستونی به درج میزان درآمد «واریزی به خزانه» اختصاص یافته و مبین پذیرش نهایی مبنای نقدی در شناسایی درآمدهای دستگاه‌های اجرایی و نهایتاً دولت خواهد بود.

همان طور که قبلاً بیان گردید، هیأت‌های استاندارد حسابداری بخش عمومی، بر استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری حساب‌های مستقل تأکید نموده‌اند. در این مبنای حسابداری، برای شناسایی و ثبت درآمدها تحقق دو شرط لازم و کافی در نظر گرفته شده است. شرط لازم در مبنای تعهدی تعدیل شده، **قابلیت اندازه‌گیری درآمد** به صورت اتکاپذیر<sup>۱۵</sup> و شرط کافی در این مبنا، **قابلیت وصول درآمد** در دوره مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن است<sup>۱۶</sup>. به عبارت دیگر، در صورتی که درآمد دستگاه‌های اجرایی به صورت اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری شد و وصول آن در دوره مالی تشخیص درآمد و یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن محتمل باشد، بر مبنای تعهدی و در غیر این صورت، در مواردی که یکی از دو شرط و یا هر دو شرط قابل تحقق نباشد، از مبنای نقد، در شناسایی و ثبت درآمدها استفاده می‌شود. اگرچه شناسایی هزینه‌ها در این مبنا، با تأکید بر **تحمل هزینه** و نه **تحصیل کالا** و به صورت تعهدی

شناسایی می‌شود، لیکن به دلیل استفاده از هر دو مبنای نقدی و تعهدی در شناسایی و ثبت درآمدها، به مبنای تعهدی تعدیل شده، موسوم گردیده است.

تأکید استانداردهای مصوب هیأت‌های یاد شده بر استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت درآمدهای دستگاه‌های اجرایی، عمدتاً با هدف حصول اطمینان از ورود جریان‌های نقدی حاصل از درآمدهای دوره مالی به منظور تأمین نقدینگی برای ایفای به موقع تعهدات دولت در دوره مالی صورت گرفته است. استفاده از این مبنای حسابداری در شناسایی درآمد موجب می‌شود دولت در تخصیص اعتبارات به دستگاه‌های اجرایی با مشکل جدی مواجه نگردد و پرداخت تعهدات دستگاه‌های اجرایی نیز در چارچوب اعتبارات تخصیص یافته و متکی به وجوه نقد متمرکز در خزانه که براساس درخواست این قبیل دستگاه‌ها در اختیار آنان قرار می‌گیرد، صورت پذیرد. با این ترتیب، 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 درخصوص نوع استفاده از مبنای حسابداری، در شفاف سازی 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.

نگارنده اعتقاد دارد که استقرار کامل نظام حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی ایران، نیازمند فراهم شدن شرایط لازم و استفاده از سازوکارهای مناسب و مبتنی بر انجام مطالعات کافی و بهره‌گیری از تجارب کشورهای است که به این مهم دست یافته‌اند. به همین دلیل، اغلب کسانی که به موانع و مشکلات به‌کارگیری مبنای تعهدی اعم از کامل یا تعدیل شده در کشورهای در حال توسعه آشنایی دارند، توقع تغییر ناگهانی از مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی را در مورد حسابداری دستگاه‌های اجرایی ایران نداشته و ندارند. نگارنده معتقد است، استفاده از یک رویکرد تدریجی که راهکارهای آن در مقاله جداگانه‌ای تشریح شده، در صورتی که با عزم و خواست متولیان اصلی نظام مالی کشور همراه گردد، می‌تواند این امر را در یک برنامه میان مدت محقق نماید.<sup>۱۷</sup> در پایان این بحث، ذکر این نکته ضروری است که نگارنده همان‌طور که در نوشته‌های خود اعلام کرده، استفاده از مبنای نقدی یا تعهدی را بر مبنای رویکرد سیاه یا سفید مورد ارزیابی قرار نمی‌دهد. به نظر نگارنده، در کشورهایی نظیر ایران که شرط لازم و کافی فراهم نیست<sup>۱۸</sup>، استفاده همزمان از سازوکارهای مبنای نقدی و تعهدی برای شناسایی مطالبات و درآمدها، تحت شرایط مشخص و سازوکار معین

امکان پذیر می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۲، ص ۴۲۹ تا ۴۳۲)، مشروط بر این که اتخاذ چنین سیاستی به صراحت در دستورالعمل حسابداری، بیان گردیده و مزایا و محاسن و هدف از اجرای آن تصریح شود.

**ج - معیار اندازه‌گیری:** اگرچه معیار اندازه‌گیری و مبنای حسابداری<sup>۱۹</sup> به هم مرتبط هستند لیکن دو مفهوم متفاوت را در حسابداری تشکیل می‌دهند. معیار اندازه‌گیری در واقع به این سؤال که چه چیزی باید اندازه‌گیری شود (هزینه یا مخارج) و چه خبری قرار است در صورت‌های مالی ارائه گردد، پاسخ می‌دهد، در حالی که مبنای حسابداری صرف نظر از نوع معیار اندازه‌گیری، بر عامل زمان تأکید دارد و به این سؤال پاسخ می‌دهد که چه زمانی رویداد مالی شناسایی و ثبت شود. مبانی نظری و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری بخش عمومی، دو نوع معیار اندازه‌گیری شامل **جریان منابع مالی**<sup>۲۰</sup> و **جریان منابع اقتصادی**<sup>۲۱</sup> را به رسمیت شناخته است. در معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی، ورود و خروج منابع مالی مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد و بر تحصیل و مصرف منابع مالی تأکید می‌شود و به همین دلیل، فقط اقلام جاری شامل دارایی‌های جاری، بدهی‌های جاری، اندوخته‌ها، درآمد و سایر منابع مالی، مخارج و مازاد یا کسری، در دفاتر حسابداری ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌گردد. در معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، ورود و خروج منابع اقتصادی مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد و بر تحصیل و مصرف منابع اقتصادی تأکید می‌شود و به همین دلیل، اقلام جاری و غیرجاری شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد، هزینه و خالص دارایی‌ها، در دفاتر ثبت و در گزارش‌های مالی منعکس می‌گردد.

- معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی، با هدف حصول اطمینان از هدایت و کنترل جریان منابع مالی به سوی اهداف تعیین شده توسط قانونگذار و تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی، مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف سیستم‌های حسابداری مبتنی بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی، تهیه اطلاعات دقیق و شفاف در خصوص تحصیل منابع مالی و حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت اهداف قانونی منظور در بودجه سالانه کل کشور می‌باشد. در قانون اساسی اغلب کشورها و از جمله ایران، بر هدایت و کنترل جریان منابع مالی و جلوگیری از تداخل منابع مالی و مصرف هر وجهی در محل خود تأکید گردیده است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصل ۵۵). در این قبیل کشورها، سیستم‌های حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که بر مبنای تئوری وجوه و معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شوند، وظیفه دارند مقامات پاسخگو و صاحبان حق را از

طریق ثبت، نگهداری و گزارش اطلاعات مالی، نسبت به تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی برای اهداف تعیین شده، مطمئن نموده و مسؤولیت پاسخگویی مترتب بر آن را تحقق بخشند. منابع مالی شامل وجوه نقد یا مطالبات قابل تبدیل به نقد، پیش‌پرداخت‌ها و موجودی مواد و ملزومات مصرف شدنی می‌باشد.

معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، با هدف حصول اطمینان از میزان کارایی، اثربخشی و صرفه‌های ناشی از مصرف منابع اقتصادی، تعیین بهای تمام شده کالا و خدمات و تحقق و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی، در سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مورد استفاده قرار می‌گیرد. وظیفه اصلی این قبیل سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات شفاف در خصوص چگونگی مصرف منابع اقتصادی و اندازه‌گیری میزان دستیابی به اهداف تعیین شده در قالب میزان تولید کالا و خدمات و ارزیابی اثربخشی و نتایج کالا و خدمات تولید شده خواهد بود. اهمیت استفاده از این نوع معیار اندازه‌گیری در سیستم‌های حسابداری، زمانی برجسته می‌شود که دولت‌ها اقدام به تهیه و تنظیم بودجه عملیاتی می‌نمایند. به عبارت دیگر، کنترل و ارزیابی عملکرد سیستم بودجه‌بندی عملیاتی بدون استفاده از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مرتبط با سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۲۲</sup>، امکان‌پذیر نخواهد بود. معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی همراه با مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های بازرگانی بخش عمومی و بخش خصوصی همه کشورها و از جمله ایران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در حال حاضر تنها کشور نیوزیلند اقدام به استفاده از جریان منابع اقتصادی در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت و واحدهای تابعه نموده و مدعی بازرگانی نمودن حسابداری دولتی می‌باشد. در آخرین تحولاتی که در حسابداری دولت‌های ایالتی، محلی و فدرال آمریکا ایجاد شده است، کاربرد همزمان هر دو معیار اندازه‌گیری در سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی مورد استفاده در سطح حساب‌های مستقل از یک سو و در سطح دولت یا دستگاه اجرایی از دیگر سو، مورد تأکید قرار گرفته است (باباجانی، ۱۳۸۲).

در این رویکرد، در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی حساب‌های مستقل که مسؤولیت ثبت، نگهداری و گزارش اطلاعات مالی با هدف هدایت و کنترل تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی را برعهده دارند، از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود. با این ترتیب، در حسابداری حساب‌های مستقل صرفاً بر ورود و خروج منابع مالی تأکید شد و اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی ناشی از ورود و خروج منابع مالی جاری ثبت، نگهداری و گزارش می‌گردد. به

عنوان مثال در این سیستم اندازه‌گیری، رویدادی نظیر خرید، احداث و تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای که موجب خروج منابع مالی از حساب مستقل پروژه‌های سرمایه‌ای می‌شود، ابتدا در سیستم حسابداری حساب مستقل مذکور به حساب مخارج<sup>۲۳</sup> منظور و در صورت درآمدها و مخارج حساب مستقل منعکس می‌گردند. سپس در پایان سال مالی، با انجام تعدیلاتی که خارج از دفاتر حسابداری حساب مستقل صورت می‌گیرد، معادل هزینه‌های سرمایه‌ای از حساب مخارج کسر و به حساب دارایی‌های سرمایه‌ای منظور و صورت‌های مالی اساسی نظیر خالص دارایی‌ها و صورتحساب فعالیت‌ها برای سطح دولت یا دستگاه اجرایی با معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تنظیم می‌گردد. بر مبنای این رویکرد جدید، از یک سو، جریان منابع مالی، از طریق حسابداری در سطح حساب‌های مستقل<sup>۲۴</sup>، اندازه‌گیری و پاسخگویی مالی ناشی از تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی تحقق می‌یابد و از دیگر سو، جریان منابع اقتصادی، از طریق حسابداری و گزارشگری مالی در سطح دولت<sup>۲۵</sup>، یا دستگاه اجرایی حسب مورد اندازه‌گیری و پاسخگویی عملیاتی ناشی از مصرف کارا و اثربخشی منابع اقتصادی محقق می‌گردد. (باباجانی، ۱۳۸۳، فصل ۹)

حال 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 برعهده 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. اگرچه 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. نظر نگارنده بر استفاده ظاهری و شکلی از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری تملک دارایی‌های سرمایه‌ای موضوع

دستورالعمل حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی با استناد به مبانی نظری و ویژگی‌های رویکرد اندازه‌گیری که ذیل آن اشاره خواهد شد، ارائه گردیده است.

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری به این سؤال که چه چیزی می‌خواهد اندازه‌گیری شود پاسخ می‌دهد. اگر مقرر باشد که مخارج اندازه‌گیری شود، بر مبنای رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی، دارایی‌های سرمایه‌ای خریداری یا ایجاد شده به حساب مخارج منظور می‌شوند و نگهداری حساب و کنترل دارایی‌های مذکور با روش‌های مناسب دیگری صورت می‌پذیرد (باباجانی، ۱۳۸۴).

در صورتی که مقرر باشد هزینه اندازه‌گیری شود، بر مبنای رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، دارایی‌های سرمایه‌ای در هنگام خرید یا تحصیل، ابتدا به حساب دارایی سرمایه‌ای و سپس به تدریج و با استفاده از روش‌های مناسب مستهلک و به حساب هزینه منظور می‌گردند و این رویه در مورد دارایی‌های در جریان تکمیل، پس از بهره‌برداری به کار گرفته می‌شود. آنچه در حسابداری اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای مشهود است، نشان‌دهنده این واقعیت است که وجوهی که بابت کارکرد صورت وضعیت طرح‌ها و پروژه‌ها پرداخت و ابتدا به حساب دارایی در جریان تکمیل منظور و سپس به حساب دارایی ثابت منظور می‌شود، پس از بهره‌برداری به تدریج و با استفاده از روش‌های مناسب استهلاک، به حساب هزینه منظور می‌شود تا چرخه استفاده از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تکمیل شود. به بیان دیگر، دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی که از محل اعتبارات عمومی دولت تأمین و از طریق اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی تحصیل یا ایجاد می‌شوند، در صورت انعقاد قرارداد و ام با وزارت امور اقتصادی و دارایی و انتقال دارایی سرمایه‌ای به شرکت دولتی مجری طرح، به حساب دارایی سرمایه‌ای منظور و در دوران بهره‌برداری مستهلک می‌شوند، لیکن این امر در مورد دارایی‌های سرمایه‌ای موضوع اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مصداق ندارد.

به این ترتیب و در پایان این مبحث 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.



توضیح این نکته نیز ضروری است که ایراد نظری مطروحه در مورد معیار اندازه‌گیری به کارگرفته شده در حسابداری اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به این معنی نیست که نگارنده با نگاهداری حساب و انعکاس بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌های در جریان تکمیل دارایی‌های سرمایه‌ای مخالف است، بلکه بدان معنی است که 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 می‌گردید.

د- حوزه حسابداری و گزارشگری مالی<sup>۲۶</sup>: 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. این که فرآیند حسابداری حول محور شخصیت<sup>۲۷</sup> اعم از حقیقی (مالک) و یا حقوقی (شرکت یا بنگاه) گردش نماید و شخصیت، کانون نگهداری دفاتر حسابداری و تنظیم صورت‌های مالی باشد و یا این که حوزه یا منطقه‌ای از عملیات<sup>۲۸</sup> به جای شخصیت این نقش را ایفا نماید، موجب استفاده از تئوری‌های متفاوتی در حسابداری شده است. در صورتی که شخصیت کانون و مرکز حسابداری و گزارشگری مالی قرار گیرد، از تئوری‌های «شخصیت محور»<sup>۲۹</sup> نظیر تئوری مالکیت انفرادی<sup>۳۰</sup> یا تئوری بنگاه<sup>۳۱</sup> حسب مورد استفاده می‌شود و اگر منطقه یا حوزه‌ای از عملیات، کانون توجه حسابداری و گزارشگری باشد، از تئوری حسابداری «عملیات محور»<sup>۳۲</sup> استفاده می‌گردد.

تئوری حسابداری عملیات محور موسوم به تئوری وجوه<sup>۳۳</sup> دارای کارکردهای گوناگون و در خور ملاحظه‌ای در حوزه فعالیت‌های بازرگانی و غیربازرگانی مؤسسات عمومی و خصوصی است که بحث در مورد همه کارکردهای آن به دلیل عدم ارتباط با موضوع مقاله ضروری نمی‌باشد. سال‌های متممادی است که رویکرد خاصی از تئوری وجوه، در حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات زیرمجموعه بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد. براساس این رویکرد، منابع مالی مشخصی که توسط قانون‌گذار و به منظور تحقق هدفهای خاصی تخصیص می‌یابد، با عنوان حساب مستقل<sup>۳۴</sup> کانون و مرکز توجه حسابداری تلقی و گستره فرآیند نگهداری حساب و تهیه گزارش‌های مالی را تشکیل می‌دهد. در سیستم‌های حسابداری مبتنی بر این رویکرد

خاص از تئوری وجوه، هر یک از منابع مالی تخصیص یافته برای تحقق هدف یا اهداف معین، حوزه مستقل و جداگانه‌ای از عملیات دستگاه اجرایی محسوب می‌شود و دفاتر حسابداری صورت‌های مالی نیز با هدف کنترل و هدایت جریان وجوه و حصول اطمینان از مصرف آن در همان عملیات، تهیه و نگهداری می‌شود. (باباجانی، ۱۳۸۴)

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، به نحوی که در مطالب فوق به آن اشاره گردید، استفاده می‌شود. اگرچه، در هیچ یک از دستورالعمل‌های صادره به صورت شفاف، حساب مستقل با مفهوم فوق به عنوان محور یا حوزه عمل حسابداری به رسمیت شناخته نشده و بر آن تأکید نگردیده است، لیکن در عمل رویکرد موردنظر از تئوری وجوه مورد استفاده قرار گرفته است. همان گونه که در ادبیات و مبانی نظری حسابداری بخش عمومی بر استفاده از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل تأکید گردیده و هیأت‌های تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی نیز به‌کارگیری آن را موجب تحقق و ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی و شفافیت اطلاعات مالی تلقی می‌نمایند. (FASAB, IFAC, GASB و سایرین)، انتظار می‌رفت که وزارت امور اقتصادی و دارایی در دستورالعمل اخیر خود بر این مهم تأکید می‌کرد. در صورتی که هر یک از منابع مالی با هدف معین نظیر اعتبارات هزینه، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی و غیره، با عنوان یک حساب مستقل تعریف و حوزه عمل حسابداری جداگانه‌ای تلقی می‌گردید و از سوی دیگر برای نگهداری حساب و کنترل و گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت از **گروه حساب**<sup>۳۵</sup> استفاده و تعریف مشخصی از آن ارائه می‌گردید، ابهامات موجود در مورد واحد یا حوزه عمل حسابداری موضوع دستورالعمل، مرتفع می‌گردید. به بیان دیگر، آنجا که ثبت عملیات حسابداری مربوط به تحصیل و مصرف اعتبارات فوق‌الذکر تشریح می‌شود، از جهت نظری از حساب مستقل به عنوان واحد یا حوزه عمل حسابداری استفاده می‌گردد و آنجا که برای نگهداری حساب و کنترل و گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای بر استفاده از گروه خاصی تحت همین عنوان تأکید می‌شود (قسمت اخیر بند ۷ بخشنامه شماره ۵۴/۳۹۰۱/۳۱۴۳۱ مورخ ۸۱/۶/۱۷ معاون هزینه و خزانه کل کشور)، «گروه حساب» به عنوان واحد یا حوزه عمل

حسابداری معرفی شود. این در حالی است که هیچ کدام از مفاهیم فوق به صورت شفاف در دستورالعمل صادره تعریف عملیاتی نشده و تفاوت‌های اساسی آنها نیز بیان نگردیده است. یادآوری این نکته نیز ضروری است که ایراد فوق بر دستورالعمل‌های قبلی که در سال ۱۳۶۳ و با مشارکت نگارنده و به اقتضا و بنابر مصالح آن زمان تهیه و ابلاغ گردیده بود نیز وارد است، لیکن به نظر می‌رسد زمان آن فرا رسیده بود که دستورالعمل‌های جدید با ارائه تعاریف عملیاتی صحیح و شفاف از حوزه عمل حسابداری (حساب مستقل و گروه حساب) به این قبیل ابهامات خاتمه می‌داد.

**هـ- گزارش‌های مالی:** همان طور که در مقدمه این مقاله بیان گردید، 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. الزام دستگاه‌های اجرایی به تنظیم ترازنامه یا صورت وضعیت مالی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به همراه یادداشت‌های حاوی اطلاعات تفصیلی در مورد این قبیل طرح‌ها، ظرفیت اطلاعاتی صورت‌های مالی این حساب مستقل را افزایش داده است. از آنجا که هیأت‌های استانداردهای حسابداری دولتی در مورد تنظیم صورت‌های مالی اساسی نظیر ترازنامه و صورت درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد تخصیص نیافته (منابع و مصارف) برای کلیه حساب‌های مستقل اتفاق نظر دارند، بهتر آن بود که این رویکرد در خصوص سایر حساب‌های مستقل نظیر اعتبارات هزینه، اعتبارات اختصاصی و غیره نیز اعمال می‌گردید.

اگرچه 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. همان طور که قبلاً بیان گردید، در اندازه‌گیری فعالیت‌های غیربازرگانی دولت و دستگاه‌های اجرایی تابعه، از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود و به همین دلیل منابع مالی که برای اهداف مصوب حساب مستقل مصرف می‌شوند به حساب مخارج منظور شده و در صورت منابع و مصارف منعکس می‌گردند. در این رویکرد، ترازنامه حساب مستقل منحصراً اقلام جاری شامل دارایی‌های جاری، بدهی‌های جاری، اندوخته‌ها و مازاد تخصیص نیافته را گزارش می‌کند. در ترازنامه‌هایی که بر مبنای رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی تنظیم می‌شوند، دارایی‌های جاری معرف منابع مالی (شامل

وجوه نقد، موجودی مواد و مصالح، پیش‌پرداخت‌ها)، بدهی‌های جاری معرف بخشی از محدودیت‌های قطعی، و اندوخته‌ها معرف بخش دیگری از محدودیت‌های حاکم بر منابع مالی است و تفاوت دارایی‌های جاری با ارقام بدهی‌های جاری و اندوخته‌ها نیز معرف آن مقدار از منابع مالی جاری است که برای مصرف و ادامه عملیات در دسترس می‌باشد.

انعکاس حساب‌هایی نظیر دارایی در جریان ساخت سال جاری و سال‌های قبل در صورت وضعیت مالی طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، از یک سو موجب افزایش دارایی‌ها و از دیگر سو، موجب افزایش تفاوت دارایی‌ها و بدهی‌ها و اندوخته‌ها یا مازاد تخصیص نیافته می‌شود. انجام این امر علاوه بر این که سبب مخدوش شدن رویکرد معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی می‌گردد، باقی‌مانده منابع مالی موجود را بیش از واقع نشان داده و استفاده از حساب‌هایی نظیر دریافتی از خزانه در سال جاری و سنوات قبل نیز به دلیل این که محدودیتی بر دارایی‌ها تحمیل نمی‌نماید، رافع این مشکل نخواهد بود. به این ترتیب، درج حساب دارایی در جریان ساخت یا ایجاد در ترازنامه حساب مستقل، اگرچه با قصد گزارش اطلاعات مربوط به بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی صورت گرفته است، ضروری نبوده و با رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی مورد استفاده در حسابداری و گزارشگری مالی حساب‌های مستقل مغایرت دارد.

### تحلیل مبانی قانونی

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. «یک سیستم حسابداری دولتی باید موارد زیر را امکان‌پذیر سازد:

الف- ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل وضعیت و نتایج مالی حساب‌های مستقل و فعالیت‌های دولت منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری.

ب- تعیین و نمایش وضعیت و نتایج عملیات مالی حساب‌های مستقل و فعالیت‌های دولت، منطبق با قوانین و مقررات و مفاد قراردادهای مربوط (GASB، 1993، اصل اول)».

به بیان ساده و براساس اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی مصوب GASB به شرح فوق، در طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری باید ترتیبی اتخاذ شود که اطلاعات مالی را بر مبنای قوانین و مقررات و اصول پذیرفته شده حسابداری، نگهداری و گزارش نمایند. در مواردی که قوانین و مقررات با اصول پذیرفته شده حسابداری در تضاد باشد، یکی از آنها مبنای

نگهداری حساب قرار می‌گیرد و گزارش‌های مالی براساس هر دو تنظیم می‌گردد. به این ترتیب و براساس این اصل، نیازهای اطلاعاتی مبتنی بر قوانین و مقررات موضوعه از یک سو و مبتنی بر اصول پذیرفته شده از دیگر سو، تأمین خواهد گردید.

با توجه به مطالب فوق، تحلیل مبانی قانونی حاکم بر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی کشور از جهت ارزیابی ظرفیت اطلاعاتی قانونی سیستم، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. در این مبحث، دستورالعمل‌های حسابداری دستگاه‌های اجرایی به شرح زیر تحلیل می‌شود:

**تعریف هزینه:** در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ هزینه به شرح

زیر تعریف شده است:

«هزینه عبارت از پرداخت‌هایی است که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت

عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین مربوط صورت می‌گیرد.»

با توجه به این که در ماده فوق مقرر گردیده که هزینه عبارت از پرداخت‌هایی است که در قبال تعهد صورت می‌گیرد، لذا توجه به تعریف تعهد در ماده ۱۹ همان قانون به شرح زیر ضروری است:

«تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

الف- تحویل کالا یا انجام دادن خدمت.

ب- اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

ج- احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.

د- پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمان‌ها یا مجامع بین‌المللی با اجازه

قانون.»

نگاهی اجمالی به تعریف تعهد و هزینه در مواد ۱۹ و ۲۳ قانون فوق نشان‌دهنده این واقعیت است که شناسایی هزینه و ثبت آن در دفاتر حسابداری مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی است. تحقق شرط لازم مستلزم وقوع یکی از رویدادهای موضوع بندهای «الف» تا «د» و ایجاد دین بر ذمه دولت (تعهد) است و تحقق شرط کافی مستلزم پرداخت وجه یا انتقال وجه به حساب ذینفع یا قائم مقام قانونی او خواهد بود. به این ترتیب و بر طبق مقررات قانون محاسبات عمومی کشور، در صورتی که کالایی تحویل و یا خدمتی انجام و یا قراردادی اجرا شود و در اثر آن تعهدی ایجاد گردد هزینه‌ای شناسایی و ثبت نمی‌شود. از سوی دیگر، اگر وجهی بدون تحقق هر یک از موارد فوق پرداخت شود، به حساب اقلام دیگری نظیر پیش‌پرداخت،

علی‌الحساب و یا تنخواه‌گردان پرداخت منظور می‌گردد. بنابراین، برای شناسایی و ثبت هزینه در دفاتر حسابداری حساب‌های مستقل، باید به دو نکته مهم و با اهمیت در تعریف هزینه توجه شود. در این تعریف از یک سو بر تحویل یا تحصیل کالا و انجام کار و اجرای قرارداد تأکید می‌شود و از دیگر سو، زمان شناسایی هزینه را به زمان پرداخت موکول می‌نمایند. لذا بر مصرف کالا و یا استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای توجهی نداشته و مبنای نقدی را به مبنای تعهدی ترجیح داده است.

با توجه به موارد فوق و با استناد به ماده ۲۱ قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱ که مصرف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را مشمول قانون محاسبات عمومی کشور دانسته است، استفاده از حساب دارایی در جریان تکمیل به هنگام ارائه صورت وضعیت طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی، در جزء «ج» بند ۱۰ صفحه ۵ دستورالعمل حسابداری اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به جای هزینه و استفاده از حساب موجودی جنسی در هنگام خرید موجودی جنسی برای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی در بند ۹ صفحه ۴ همان دستورالعمل به جای هزینه، با تعریف قانونی هزینه در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور منطقی نبوده مستلزم تجدیدنظر در تعریف مذکور خواهد بود. از سوی دیگر، ثبت تعهدی صورت وضعیت‌های ارائه شده در جزء «ج» بند ۱۰ دستورالعمل و استفاده از حسابی با عنوان تعهدات پرداختنی که از حساب‌های بدهی محسوب می‌شود نیز با تعریف قانونی هزینه که بر پرداخت وجه و مبنای نقدی تأکید دارد، منطبق نمی‌باشد. در صورتی که وزارت امور اقتصادی و دارایی برای استفاده از حساب‌های فوق به جای هزینه، مجوز قانونی لازم نداشته باشد، به نظر نگارنده درج این قبیل حساب‌ها در صورت‌حساب سالانه عملکرد بودجه کل کشور که مبنای تهیه گزارش تفریح بودجه سنوات ۸۱ به بعد دیوان محاسبات کشور قرار می‌گیرد نیز با مشکل جدی مواجه می‌باشد (فرم گزارش عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، ص ۶۲ دستورالعمل).

**تعریف درآمد:** در مواد ۱۰ و ۱۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، درآمدهای عمومی و اختصاصی به شرح زیر تعریف شده است:

«درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود.»

«درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف

خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد.»

نگاهی اجمالی به تعاریف فوق، بیانگر این واقعیت است که هیچ‌کدام از آنها تعریف مناسبی از درآمد ارائه نمی‌دهد بلکه هر دو تعریف بر معرفی منابع درآمد، اعم از عمومی یا اختصاصی تأکید دارند. در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب بهمن ۱۳۸۰ نیز ارزش خالص و درآمد به شرح زیر تعریف شده است:

« ارزش خالص: منظور ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.»  
 « درآمد: منظور آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش

دهد.»

تعریف اخیر درآمد بیانگر این واقعیت است که درآمد در بخش دولتی زمانی تحقق می‌یابد که ارزش خالص افزایش یابد و فزونی ارزش خالص نیز زمانی حاصل می‌شود که دارایی‌های دوره نسبت به بدهی‌های دوره افزایش یابد. اگرچه تعریف شفاف‌تری برای درآمد می‌توانست پیشنهاد شود، لیکن همین تعریف نیز به همراه دو تعریف درآمد عمومی و اختصاصی موضوع مواد ۱۰ و ۱۴ قانون محاسبات عمومی می‌تواند تعریف کامل‌تری از تعاریف قبلی ارائه دهد.

مجموعه تعاریفی که در دو قانون فوق‌الذکر برای درآمد ارائه گردیده است بر به‌کارگیری مبنای تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده در شناسایی درآمد تأکید دارد، زیرا افزایش خالص ارزش لزوماً با افزایش وجوه نقد حاصل نخواهد شد، بلکه مطالبات ناشی از تحقق درآمدها (صرف‌نظر از زمان وصول) نیز می‌تواند منجر به افزایش دارایی‌ها از یک سو و فزونی ارزش خالص از دیگر سو گردد. همان‌طور که در مبحث مبنای حسابداری بیان گردید، 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 (صفحه ۵۳ مجموعه دستورالعمل‌های ابلاغی) 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. به نظر نگارنده، 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.

## نتیجه گیری

سیستم طبقه بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه سالانه کل کشور، با هدف دستیابی به نظام بودجه‌بندی عملیاتی و با الهام از سیستم طبقه بندی درآمد و هزینه نظام آمارهای مالی دولت (GFS)، از ابتدای سال ۱۳۸۱ تغییر یافت.

براساس این تغییر، وزارت امور اقتصادی و دارایی با تأیید دیوان محاسبات کشور، دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور مورد بازنگری قرار داده و دستورالعمل جدیدی را به آنها ابلاغ نمود. اگرچه دستورالعمل جدید در مقایسه با دستورالعمل قبلی، از قابلیت‌های فنی قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، لیکن این ارتقای فنی به بهای مخدوش شدن برخی مفاهیم و مبانی نظری پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و با ایجاد ابهام در آنها صورت گرفته است. به همین دلیل، در این مقاله ابتدا قابلیت‌های فنی دستورالعمل تشریح و سپس خطمشی و سیاست‌های حاکم بر تدوین دستورالعمل از جنبه‌های نظری و قانونی مورد بحث و بررسی قرار گرفت. نگارنده اعتقاد دارد که فقدان چارچوب نظری و اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در بخش دولتی ایران موجب گردیده تا دستورالعمل‌های حسابداری و گزارشگری مالی تدوین شده از جهت نظری و در حوزه‌های مهمی نظیر اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، مبنای حسابداری، معیار اندازه‌گیری و گزارشگری مالی، با مشکل و ابهام جدی مواجه باشد.

توجه بیش از حد به جنبه‌های فنی حسابداری که صرفاً با هدف تأمین برخی اطلاعات نظیر نگهداری حساب بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌ها، نگهداری حساب دارایی‌ها و بدهی‌ها، نگهداری حساب مطالبات بیمانکاران و نگهداری حساب رویدادهای مربوط به فرآیند قبل از وصول درآمدها صورت گرفته است، علاوه بر ایجاد پیامدهای فوق‌الذکر، ابهاماتی در زمینه به‌کارگیری تعاریف قانونی هزینه و درآمد به وجود آورده است. موارد مطروحه در مقاله، بیانگر ضرورت هرچه بیشتر تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای پذیرفته شده به عنوان راهنمای عمل حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و بالاخص دولتی است. مادام که چارچوب نظری و اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری با استفاده از تجارب نهادهای بین‌المللی و کشورهای توسعه یافته و مبتنی بر ویژگی‌های محیط فعالیت بخش عمومی ایران تدوین نشود، این مشکل مرتفع نخواهد گردید.

در شرایطی که در اغلب کشورهای جهان بر استفاده از یک نظام کارآمد حسابداری و گزارشگری مالی برای تحقق مسؤولیت پاسخگویی و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و مبارزه با مفاسد



اقتصادی و مالی تأکید می‌شود، تدوین و ابلاغ دستورالعمل‌هایی که خود از شفافیت کافی برخوردار نیست، نه تنها موجب شفافیت اطلاعات مالی و بودجه‌ای نخواهد گردید، بلکه تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و دستگاه‌های تابعه را با مشکل جدی نیز مواجه خواهد کرد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## پانوشته‌ها:

1. Public Accountability
  2. Trans Parancy
  3. National Accounts
  4. Government Finance Statistics (GFS)
  5. System at National Accounts (SNA)
  6. Governmental Accounting standards Board .
  7. Federal Accounting Standards Advisory Board .
  8. International Federation of Accountant .
  9. Public sector Accounting standards Boards Australian-Accounting Research Foundation .
  10. Public sector Accounting and Auditing committee of Canadian Institue of chartered Accountants .
  11. New zealand society of Accountant .
  12. International Monetary found .
  13. Asian Development Bank .
  14. World Bank .
  15. Measurable
  16. Available
۱۷. باباجانی، جعفر و ...، «حسابداری تعهدی در بخش عمومی»، در دست انتشار.
۱۸. برای اطلاع بیشتر به پایان نامه ... کارشناس ارشد حسابداری که تحت عنوان ... به راهنمایی نگارنده در سال ۸۳ تدوین یافته و در دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی در دسترس می‌باشد، مراجعه نمایید.
19. Measurement Focus and Accounting basis .
  20. Flow of financial Resources .
  21. Flow of Economic Resources .
  22. Activity- based costing(abc)
  23. expenditures
  24. Fund level
  25. Government-wide

26. Accounting and Reporting Entity .
27. Personality .
28. Operation .
29. Personality- oriented.
30. proprietary Theory .
31. Entity Theory .
32. Operation oriented .
33. Fund Theory .
34. Fund .
35. Account group .



## منابع:

۱. باباجانی، جعفر، «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی» ارائه شده در سمینار گزارشگری مالی نوین، انجمن حسابداران خبره ایران، دی ماه ۱۳۸۳، ویژه‌نامه حسابدار، آبان ۸۴.
۲. باباجانی، جعفر، «حسابداری کنترل‌های مالی دولتی»، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دوم، ۱۳۸۳.
۳. باباجانی، جعفر، «مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی با تأکید بر بیانیه ۲۴»، ارائه شده در سمینار هفتم حسابداری، دانشگاه مازندران، پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره هشتم، بهار ۸۲.
۴. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «دستورالعمل نحوه نگهداری حساب‌ها و تنظیم صورت‌های مالی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای»، شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹، مورخ ۸۱/۱/۲۰.
۵. قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب شهریور ۱۳۶۶.
۶. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب بهمن ۱۳۸۰.
۷. اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب سال ۱۳۶۶.

## منابع خارجی:

1. (IASB), 1993, "Codification of Accounting and financial reporting Standards", Statement of Principle, Accounting and reporting Capability.
2. Valler.w, "The Fund Theory of Accounting and Implications for financial Reports", 1974.