

# بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته

جعفر باباجانی\*

## چکیده

اغلب صاحب‌نظران امور مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی بر این عقیده هستند که حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. سیاست کلی و عوامل کلیدی نظام گزارشگری مالی دولتی تأمین‌کننده اطلاعات مالی مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی عمومی، به ترتیب در قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی پیش‌بینی می‌شود. از این رو، بررسی تطبیقی سیر تطور احکام پیش‌بینی شده راجع به گزارشگری مالی در قوانین مذکور می‌تواند به تحلیل فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی کمک کند.

هدف اصلی این مقاله، بررسی تطبیقی احکام پیش‌بینی شده درباره حوزه‌های اساسی و عوامل کلیدی نظام گزارشگری مالی مورد نظر در قوانین محاسبات عمومی صد سال گذشته به منظور تحلیل و بررسی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی عمومی است. برای این منظور چهار قانون محاسبات عمومی مورد اجرا در صد سال گذشته بررسی شده است. یافته‌های این بررسی تطبیقی نشان می‌دهد که ظرفیت احکام پیش‌بینی شده در مورد گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم (۱۲۸۹ تا ۱۳۴۹) برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، بیشتر از ظرفیت احکام مشابه در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم (۱۳۵۰ تاکنون) بوده است. این در حالی است که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق تنظیم صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه (متوالی و بهنگام) برای سال‌های ۱۳۶۱ تا ۱۳۸۸ در عمل موفقیت‌آمیز بوده است.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت پاسخگویی مالی، گزارشگری مالی، قانون محاسبات عمومی، تفریغ بودجه، قانون اساسی

## مقدمه

اغلب صاحب‌نظران مالی در بخش عمومی درباره این که حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از دیرباز یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بوده است و در دو سه دهه اخیر نیز بستر لازم را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم می‌کند، اتفاق نظر دارند. به بیان دیگر، این صاحب‌نظران و مراجع ذی‌صلاح استانداردگذار، گزارشگری مالی را یک سیستم اطلاع‌رسانی قابل اتکاء تلقی می‌کنند که می‌تواند جریان صحیح و سالم اطلاعات مالی را بین مقامات اجرایی کشور در قامت پاسخگویان و نمایندگان منتخب مردم در جایگاه پاسخ‌خواهان برقرار کند. از این‌رو، بررسی سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند تصویری کلی از وضعیت و عملکرد نظام پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی ارائه و فراز و فرود آن را روشن کند و نقشه راهی برای طراحی و اجرای یک سیستم مناسب گزارشگری مالی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی فراهم نماید.

هدف اصلی این مقاله آن است که با بررسی تطبیقی احکام قانونی مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی صد سال گذشته، فراز و فرود نحوه ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را مورد ارزیابی قرار دهد. علاوه‌براین، ظرفیت مسئولیت پاسخگویی مالی سیستم حسابداری مورد تأکید هر یک از قوانین محاسبات عمومی یک قرن گذشته نیز در این مقاله بررسی و ارزیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مقاله تلاش می‌شود که با تحلیل احکام پیش‌بینی شده در هر یک از قوانین محاسبات عمومی، چارچوب کلی و عناصر کلیدی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد تأکید در دوره‌ای که قانون مذکور حاکم بوده است، شناسایی و مقایسه شود.

توضیح این نکته مهم ضروری است که به دلیل فقدان آرشیو تاریخی و عدم دسترسی به گزارش‌های دوره‌های مالی مربوط به سال‌های ۱۲۸۸ تا ۱۳۴۹، سیستم‌های حسابداری صرفاً بر اساس احکام پیش‌بینی شده در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم تحلیل و مورد شناسایی قرار گرفته است. این در حالی است که برای تحلیل سیستم حسابداری دوره‌های مالی مربوط به سال‌های ۱۳۵۰ تاکنون، علاوه بر تحلیل احکام قانونی پیش‌بینی شده در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم از روش اسناد کاوی نیز استفاده شده است.



## مبانی نظری پژوهش

مسئولیت پاسخگویی بالاخص در حوزه پاسخگویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به قدر کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. همانطور که بیان شد، موضوع این مقاله بررسی سیر تطور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. مسئولیت پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده‌ای سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده عمدتاً در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافت و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار گرفت.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در سه دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که اول بار توسط ایجیری (۱۹۸۴) معرفی گردید، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو<sup>۱</sup> و پاسخ‌خواه<sup>۲</sup> است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. از این‌رو، چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی به جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید می‌کند تا از طریق این سیستم و مطابق توافقی که به نحو مقتضی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه صورت می‌گیرد، اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی فراهم شود.

با این ترتیب، در حال حاضر مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی جایگاه مناسبی به خود اختصاص داده است. در بندهای ۱۰۳ و ۱۵۶ بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی و در بند ۷۱ بیانیه مفهومی هیئت رایزنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا، مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان سنگ بنای گزارشگری مالی مورد پذیرش قرار گرفته است.



این در حالی است که بیانیه مفهومی شماره ۲ استرالیا و بیانیه‌های مفاهیم هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی کانادا، برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از طریق حسابداری و گزارشگری مالی اهمیت ویژه‌ای قائل شده است.

نگاهی اجمالی به مطالب فوق بیانگر این واقعیت است که حسابداری و گزارشگری مالی همواره یکی از ابزارهای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی بوده است. از این رو، سیر تطور نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت‌ها و شهرداری‌ها، می‌تواند مبنای نسبتاً مناسبی برای ارزیابی فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی تحت کنترل و مدیریت این نهادها را در یک دوره زمانی فراهم کند. به بیان دیگر، اگر روند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی در طول یک دوره زمانی نسبتاً طولانی از تحول چشمگیری برخوردار شده باشد، قطعاً نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نیز تحت تأثیر این تحول قرار گرفته و باید نشانه‌هایی از پیشرفت در آن مشاهده شود.

نظام مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از ارکان اساسی نظام‌های سیاسی پارلمانی است که ریشه آن بر دو اصل بنیادی مالیه عمومی استوار است. این دو اصل، حاصل سال‌های طولانی مبارزه مردم بر علیه رژیم‌های پادشاهی و ملوک الطوائفی است که حاکمان منابع مالی مورد نیاز برای حکمرانی خود را از طریق تحمیل باج و خراج بی‌رویه بر مردم تأمین می‌کردند. نگاهی اجمالی به تاریخ مالی کشورهای نظیر انگلیس بیانگر این واقعیت است که نطفه نظارت مردمی و دموکراتیک بر منابع مالی عمومی و ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این منابع، از قرن سیزدهم تا هفدهم میلادی و با تصویب دو منشور بنیادی زیر بسته شد:

**الف - هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون**

**ب - هیچ مخارجی انجام نمی‌شود مگر به موجب قانون و به میزانی که قانون تعیین می‌کند و در راه‌هایی که قانون مشخص می‌کند.**

این دو منشور که پایه و اساس مالیه عمومی را تشکیل می‌دهد، بعدها که نظام‌های پارلمانی در کشورها استقرار یافت به عنوان اصولی از قانون اساسی این کشورها مورد پذیرش عمومی قرار گرفت. محتوای این دو منشور به طریق مقتضی در اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی قبل از انقلاب اسلامی منظور شده بود. دو اصل اساسی مالیه عمومی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که از سال ۱۳۵۷ بر امور مالی کشور حاکم است به صورت شفاف و روشنی در اصول ۵۱، ۵۳ و ۵۵ قانون

مذکور گنجانده شده است که در جای مناسب مورد تجزیه تحلیل قرار می‌گیرد. قوانین اساسی کشورهای با نظام‌های سیاسی ریاستی و پارلمانی که دربرگیرنده احکامی حاوی ارکان مالیه عمومی است، خط مشی کلی امور مالی کشورها را ترسیم می‌کند. از این‌رو، در بررسی تطبیقی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، توجه به اصول مرتبط با امور مالی در قانون اساسی، امری ضروری است.

### نحوه انجام پژوهش و ساختار مقاله

این مطالعه بر اساس یک بررسی تطبیقی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی صورت گرفته است. بدین معنی که ابتدا احکام مهم و موثر بر حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی، از قوانین و مقررات مالی مصوب سده گذشته استخراج گردید تا زمینه مناسبی برای ارزیابی مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی فراهم شود. سپس از طریق تحلیل احکام قانونی مذکور، سیر تحول در حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی در یک قرن گذشته بررسی گردید تا تصویری کلی از فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی که از طریق گزارشگری مالی قابل ایفا و ارزیابی است، به دست آید. از این‌رو، ابتدا قوانین و مقرراتی که مورد بررسی قرار گرفتند به اجمال مطرح می‌شود، سپس مواد قانونی حاوی احکام مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی هر یک از قوانین محاسبات عمومی، تحلیل و ویژگی کلی گزارشگری مالی در دوره‌ای که آن قانون لازم‌الاجرا بوده است، بیان می‌گردد. در ادامه، مبانی قانونی گزارشگری مالی در دوره‌های زمانی گوناگون با یکدیگر مقایسه و سیر تطور آن تشریح می‌شود. در پایان، بر اساس یافته‌های حاصل از این مطالعه تطبیقی، وضعیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی در صد سال گذشته تشریح خواهد شد.

### قوانین و مقررات مورد مطالعه

همانطور که قبلاً بیان شد، اصول اساسی مالیه عمومی و نظارت مردمی بر منابع مالی عمومی در قانون اساسی کشورهای با نظام سیاسی ریاستی و پارلمانی پیش‌بینی می‌شود و احکام تفصیلی برای تحقق این اصول در قوانین عادی نظیر قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور منظور می‌گردد. از این‌رو، قوانینی که بررسی می‌شود به شرح زیر است:

- الف) متمم قانون اساسی مصوب سال ۱۲۸۵
- ب) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸ و اصلاحات بعدی آن
- ج) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ (از ۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲)
- د) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ (از ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹)
- ه) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ (از ۱۳۵۰ تا شهریور ۱۳۶۶)
- و) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ (از مهر ۱۳۶۶ تاکنون)
- ز) سایر قوانین و مقررات مرتبط با امور مالی و محاسباتی

### حوزه‌های اساسی مورد بررسی در گزارشگری مالی

بررسی سیر تطور هر پدیده‌ای نیازمند معیارهای قابل اتکا و از پیش تعیین شده است. مقایسه حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای انجام چنین امری باید معیارهای قابل قبولی مبنای مقایسه قرار گیرد. در یک تحقیق دانشگاهی که توسط نگارنده اجرا شده است، عوامل کلیدی نظام حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی شناسایی و معرفی گردید. عوامل کلیدی مورد نظر در این تحقیق، به عنوان معیار و مبنایی برای بررسی تطبیقی مبانی قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری موضوع این پژوهش انتخاب شده است. توضیح این نکته مهم ضروری است که عوامل کلیدی حسابداری و گزارشگری مالی که مبنای این بررسی تطبیقی قرار گرفته است، اجماع نظر عمومی خبرگان حسابداری کشور را با استفاده از روش معتبر تحقیق دلفی کسب کرده است (باباجانی، ۱۳۸۳). این حوزه‌های اساسی که ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری دولتی را ارتقاء می‌بخشد به شرح موارد زیر است:



- ۱- سیستم کنترل بودجه
- ۲- رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری
- ۳- کاربرد تئوری وجوه
- ۴- گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی
- ۵- واحد گزارشگر
- ۶- گزارشگری مالی
- ۷- رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی

## تحلیل مبانی قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری دولتی

حوزه‌های اساسی یاد شده، هر یک به نحوی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از طریق نظام حسابداری و گزارشگری مالی نقش درخور ملاحظه‌ای برعهده می‌گیرد. به همین دلیل، سیر تطور فراز و فرود مبانی قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی برای ارزیابی وضعیت مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی، به شرح زیر مورد بحث و تجزیه تحلیل قرار می‌گیرد.

### قانون اساسی

در ایران از انقلاب مشروطیت تاکنون، دو قانون اساسی به تصویب رسیده است که اولی از سال ۱۲۸۵ تا ۱۳۵۷ و دومی از سال ۱۳۵۸ تاکنون به مورد اجرا گذاشته شده است.

**قانون اساسی قبل از انقلاب اسلامی:** اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی سابق بالهام از قوانین اساسی کشورهای اروپایی به تمرکز عایدات و پرداخت مخارج در حدود اعتبارات مصوب حکم داده و بر استقرار سیستم کنترل بودجه‌ای همراه بامصرف منابع در محل قانونی تأکید کرده بود.

**قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران:** در اصول ۵۱ تا ۵۵ این قانون خط‌مشی و رئیس کلی امور مالی کشور مورد توجه قرار گرفته است. به بیان دیگر، حوزه‌های اساسی مالیه عمومی کشور در اصول یاد شده به اجمال بیان شده و چگونگی تحقق و اجرای هر یک از این حوزه‌ها به قوانین عادی ارجاع داده شده است. در اصل پنجاه و یکم تصریح شده است که هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون و در اصل پنجاه و دوم بر تهیه و تنظیم و تسلیم بودجه توسط دولت و رسیدگی و تصویب آن توسط مجلس شورای اسلامی تأکید شده است. اصل پنجاه و سوم، تمرکز دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل و انجام پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب را در چارچوب قانون مورد توجه قرار داده است. در اصل پنجاه و چهارم، استقلال دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد تخصصی نظارتی و مستقل از قوه مجریه به رسمیت شناخته شده است. در اصل پنجاه و پنجم نیز بر لزوم مصرف منابع مالی در محل تعیین شده و قانونی و در حدود اعتبارات مصوب و تهیه و ارائه گزارش تفریغ بوده (گزارش حسابرسی) و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی و انتشار عمومی آن تأکید گردیده است.

نگاهی اجمالی به اصول مذکور در قانون اساسی، بیانگر این واقعیت است که همانند اصول

مشابه در قوانین اساسی اغلب کشورهای جهان، مدیریت، کنترل و هدایت وجوه نقد در قالب تمرکز دریافت‌ها و پرداخت‌ها از طریق خزانه‌داری کل و در چارچوب بودجه سالانه کل کشور، در مرکز ثقل اصول فوق قرار گرفته است. اگر چه برخی حوزه‌های مالی نظیر گزارشگری مالی از طریق صورت‌های مالی اساسی و نگهداری حساب و گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت در قانون اساسی مورد توجه قرار نگرفته است، اما به نظر می‌رسد انجام پیش‌بینی این موارد در قوانین و مقررات عادی، مغایرتی با قانون اساسی نخواهد داشت. این بدان معنی است که اصول اساسی مالیه عمومی که در قانون اساسی مورد تأکید است، باید از طریق سازوکارهای حسابداری رعایت شود و تهیه و ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تحقق این امر اجتناب‌ناپذیر است. هر چند که ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری مشروط بر این که اطلاعات مالی مورد نظر این اصول را دربرگیرد، امکان‌پذیر است.

به این ترتیب، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، همانند قوانین اساسی سایر کشورها، بر پایه اصل تفکیک قوا، قوه مجریه را در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی پاسخگو دانسته است. از این‌رو، قوه مجریه درباره رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و در حدود اختیاراتی که از طریق بودجه سالانه کل کشور و برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی و اجتماعی تفویض می‌شود، در قبال نمایندگان مجلس شورای اسلامی و عموم مردم ملزم به پاسخگویی است. در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت حاکم بر تحصیل و به‌کارگیری و مصرف منابع مالی، گزارشگری مالی به شرط آن که اطلاعات مورد نیاز اصول مطروحه در قانون اساسی و قوانین و مقررات عادی را تأمین کند، نقش درخور ملاحظه‌ای برعهده دارد.



### حوزه‌های اساسی نظام حسابداری در قوانین محاسبات عمومی

همانطور که بیان شد، خطوط کلی و اصول اساسی مالیه عمومی در قانون اساسی پیش‌بینی می‌شود. این در حالی است که چگونگی اجرای اصول مرتبط با امور مالی پیش‌بینی شده در قانون اساسی در قانون محاسبات عمومی و آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، قوانین بودجه سالانه کل کشور و سایر مقررات مالی تصریح می‌شود. از این‌رو، برای دستیابی به سیر تطور حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی به منظور ترسیم سیر تحول مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، قوانین محاسبات صدساله اخیر به شرح پیش گفته در زیر تحلیل می‌شود تا زمینه لازم



برای نتیجه‌گیری مناسب فراهم شود.

### قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۸۸

چارچوب کلی حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی در اولین قانون محاسبات عمومی ایران به اجمال ارائه می‌شود و خوانندگان علاقه‌مند را برای آگاهی و آشنایی با جزئیات و شرح تفصیلی مواد قانونی به مقاله‌ای نسبتاً قدیمی از نگارنده تحت عنوان «سیر تطور نظام حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی» ماهنامه حسابداری شماره ۸۷ / ۸۸ مرداد ۱۳۷۱ ارجاع می‌دهم.

**سیستم کنترل بودجه:** در این قانون، کنترل بودجه سالانه در مواد ۱۳ تا ۱۸ مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. از این‌رو، رعایت دقیق طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و کنترل اعتبارات قبل از ایجاد دین بر ذمه دولت، کاملاً الزامی بوده و به لحاظ اهمیتی که قانون‌گذار برای آن قائل شده است، مسئولیت کنترل بودجه به عهده وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی محول گردیده است.

**رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری:** یکی از ویژگی‌های بارز این قانون، مبنای حسابداری مورد استفاده در گزارشگری مالی دولتی است. در بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۴۲ قانون به ترتیب تأکید شده بود که مخارج تشخیص شده (ایجاد شده)، مخارج تشخیص شده که وجه آن در سال مالی پرداخت شده و مخارجی که در سال مالی ایجاد شده اما تا پایان همان پرداخت نشده، باید در صورت حساب مخارج وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی منعکس شود. بر طبق بندهای الف، ب و ج قسمت ثانیاً ماده ۴۵ و بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۵۷ این قانون، این اطلاعات باید در صورت محاسبات کل مالیه و لایحه تفریغ بودجه نیز درج می‌گردید.

علاوه‌بر این، طبق بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۴۴ و همچنین بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۵۶ قانون، صورت حساب عایدات دولت و واحدهای تابعه و صورتی که تحت عنوان عایدات ضمیمه لایحه تفریغ بودجه می‌گردید، باید اطلاعات مربوط به درآمدها و مالیات‌های تشخیص شده قطعی، مالیات‌ها و درآمدهای تشخیص شده وصول شده در دوره مالی و باقیمانده درآمدها و مالیات‌های تشخیص شده‌ای که تا پایان سال مالی به مرحله وصول نرسیده است را در بر می‌گرفت. در یک تحلیل اجمالی از مطالب یاد شده، می‌توان چنین استنباط کرد که در این قانون، استفاده از سازوکار مبنای تعهدی و نقدی به صورت همزمان و با استفاده از سیستم حسابداری یک طرفه برای شناسایی مخارج و

درآمدها امکان‌پذیر بوده است. انجام چنین امری در سیستم حسابداری خاصی موسوم به حسابداری کمرال، از سابقه‌ای ۲۵۰ ساله برخوردار است. به نظر می‌رسد که چون قانون محاسبات اول و دوم ایران از قوانین محاسبات عمومی کشورهای اروپایی اقتباس گردیده، سیستم حسابداری موضوع قانون اول تحت تأثیر حسابداری کمرال بوده است. توضیح این نکته نیز ضروری است که رویکرد اندازه‌گیری مورد نظر این قانون نیز جریان منابع مالی جاری بوده است.

**کاربرد تئوری وجوه:** اگر چه به کارگیری تئوری وجوه و استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها از قدمتی بیش از صد سال برخوردار است، اما در اولین قانون محاسبات عمومی ایران هیچگونه حکمی در این مورد پیش‌بینی نشده است. دلیل این امر آن است که وضعیت منابع مالی در اختیار دولت از تنوع کافی برخوردار نبوده است تا قانون‌گذار دغدغه تداخل منابع داشته باشد.

**گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بلندمدت عمومی:** طبق ماده ۴۶ این قانون، وزیر مالیه مکلف بوده است صورت‌حساب جامعی حاوی اطلاعات مربوط به اموال غیرمنقول و شرح تغییرات آن در سال مالی تهیه و طبع و نشر نماید، در ماده ۴۷ نیز تصریح شده است که صورت اموال منقول نیز باید به ضمیمه صورت‌حساب موضوع ماده ۴۶ پس از طبع و نشر، تقدیم مجلس شورای ملی شود. مفاد این حکم بیانگر این واقعیت است که قانون‌گذار گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای را ضروری دانسته است. در قسمت اخیر ماده ۴۵ نیز بر گزارش دیون اداره مالیه و صورت قروض جاریه دولت توسط وزیر مالیه تصریح شده است. با این ترتیب، مفاد مواد ۴۵ تا ۴۷ قانون اول، بیانگر آن است که گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت دولت در دوره اجرای این قانون الزامی بوده است.

**واحد گزارشگر:** در اولین قانون محاسبات عمومی ایران، واحد گزارشگر به طریق مقتضی معرفی شده است. در ماده ۴۱ این قانون تصریح شده است که وزراء در آخر هر سال مالی باید حساب عایدات، مخارج و محاسبات کل مالیه خود را به طبع رسانیده، به نمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند. طبق مواد ۴۴ تا ۴۷، وزیر مالیه مکلف شده است صورتی با عنوان صورت محاسبات کل مالیه که مبنای تهیه لایحه تفریغ بودجه نیز بوده است، طبع، نشر و به مجلس شورای ملی و دیوان محاسبات تقدیم نماید. همانطور که ملاحظه می‌شود، طبق مفاد مواد قانونی یاد شده، هر یک از وزارتخانه‌ها مکلف به گزارشگری با مقاصد عام در مورد حساب وزارتخانه خود بوده است



و وزیر مالیه نیز علاوه تهیه و ارائه حساب وزارت مالیه، باید به عنوان واحد گزارشگر اصلی، صورت محاسبات کل مالیه با مقاصد عمومی تهیه و ارائه می‌کرد.

**گزارش‌های مالی:** همانطور که در مواد ۴۴ تا ۴۷ بیان گردید، هر یک از وزرا و وزیر مالیه در پایان هر سال مالی، باید گزارش‌های مفصلی حاوی اطلاعات گوناگون تهیه و ارائه می‌کرد. این گزارش‌ها باید حاوی اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها (جاری و غیر جاری)، عایدات (وصول شده و وصول نشده) و مخارج (پرداخت شده و پرداخت نشده) می‌بود. در تنظیم گزارش‌های مالی این دوره هم‌زمان از سازوکار مبنای نقدی و تعهدی استفاده می‌گردید. علاوه بر این، صورت جریان وجوه نقد با عنوان گردش نقدی خزانه نیز تهیه و همراه لایحه تفریغ بودجه ضمیمه صورت محاسبات کل مالیه می‌شد.

**رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی:** در ماده ۴۳ این قانون تصریح شده است که حساب‌های دوره عمل وزراء باید به یک روش و از روی یک قاعده تنظیم شده و عین تقسیمات فصول و مواد بودجه را نشان دهد. اگر چه در این ماده مرجع تدوین روش‌ها و قواعد حسابداری و گزارشگری مالی ذکر نشده، اما به صورت معمول، این قبیل موارد به عهده وزارت مالیه بوده است.

### قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲

از آنجا که تفکر حاکم بر قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ و ۱۳۱۳ که از این پس به ترتیب قانون محاسبات عمومی اول و دوم نامیده می‌شود، از وجوه تشابه فراوانی برخوردار است، لذا وجوه افتراق این دو قانون در حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

**سیستم کنترل بودجه:** در این قانون نیز سیستم کنترل بودجه کماکان از اهمیت اساسی برخوردار است و مسئولیت وزراء و رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای در قالب اعتبارات مصوب به قوت خود باقی بوده است. اگر چه برخی مواد مربوط به بودجه حذف یا کم رنگ شده است، اما مواد مربوط به کنترل بودجه در این قانون نیز پیش‌بینی شده بود. **رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری:** یکی از وجوه افتراق این قانون با قانون محاسبات عمومی اول، تغییر مبنای حسابداری از تعهدی تعدیل شده به نقدی تعدیل شده است. همانطور که قبلاً بیان شد، قانون محاسبات عمومی اول، به شکل ظریفی استفاده از سازوکار و قابلیت‌های مبنای

نقدی و تعهدی را تجویز نموده بود. در قانون محاسبات دوم، به رغم آن که در ماده ۴۳ تصریح شده بود که حساب دوره مالی باید حاوی اطلاعاتی باشد که مخارج ایجاد شده یا حواله شده از یکسو و مخارجی که پرداخت شده از دیگر سو، مشخص شود، اما پرداخت مخارج باقی مانده را از محل اعتبارات سال مالی بعد مجاز دانسته است. این بدین معنی است که مخارج ایجاد شده‌ای که تا پایان سال مالی پرداخت نمی‌شود به حساب مخارج سال مالی که دین ایجاد شده منظور نمی‌شود. این در حالی است که در ماده ۴۴ نیز تصریح گردیده که صورت کل عایدات مملکت باید حاوی عایدات پیش‌بینی شده و عایداتی که تا آخر دوره مالی (که ۱۵ ماه بوده است) وصول شده است، باشد. بنابراین، مبنای حسابداری در این قانون نقدی تعدیل شده و رویکرد اندازه‌گیری نیز جریان منابع مالی بوده است.

**کاربرد تئوری وجوه:** در قانون محاسبات عمومی دوم، اعتبارات منظور در بودجه سالانه کل کشور به دو بخش تحت عناوین اعتبارات مربوط به مخارج مستمر (اعتبار هزینه فعلی) و اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر (اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) تقسیم شد. از این رو، تفکیک منابع مالی و نگهداری حساب جداگانه برای آنها به طریقی الزامی گردید و بدین ترتیب استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل مرسوم شد.



**گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت:** در قانون محاسبات عمومی دوم، مواد مرتبط با گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی حذف شده و حکمی در مورد گزارش اموال غیرمنقول و بدهی‌های بلندمدت پیش‌بینی نشده است.

**واحد گزارشگر:** در این قانون نیز هر یک از وزارتخانه‌ها کماکان واحد گزارشگر تلقی می‌شدند، زیرا باید صورت‌های مالی دستگاه تحت سرپرستی خود را تهیه و به دیوان محاسبات و وزارت مالیه وقت تسلیم می‌کردند. علاوه بر این، چون وزیر مالیه مکلف به تهیه صورت محاسبات کل بوده است، لذا علاوه بر وزارتخانه‌ها، دولت نیز در مجموع واحد گزارشگر محسوب می‌شد. این در حالی است که اگر شناسایی واحد گزارشگر منوط به گزارشگری با مقاصد عام باشد، وزارتخانه‌ها در این قانون واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود، زیرا این دستگاه‌های اجرایی مکلف به طبع و نشر گزارش‌های مالی سالانه برای عموم نبودند.

**گزارش‌های مالی:** در قانون محاسبات عمومی دوم، وزارتخانه‌ها و وزارت مالیه کماکان مکلف به تهیه گزارش‌های مالی سالانه و تقدیم آن به دیوان محاسبات بودند. تفاوت اصلی گزارش‌های مالی

موضوع این قانون با قانون محاسبات اول عمدتاً در گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت است که در قانون دوم حذف شده است.

**رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی:** حکم مربوط به تدوین و ابلاغ دستورالعمل حاوی رویه‌ها و روش‌های حسابداری همانند قانون محاسبات اول در قسمت اخیر ماده ۴۲ قانون محاسبات دوم پیش‌بینی شده بود.

### وجه تشابه حسابداری ایران با سیستم حسابداری کمرال

در یک بررسی اجمالی از احکام پیش‌بینی شده مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران، چنین استنباط می‌شود که ویژگی‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این دو قانون از وجه تشابه فراوانی با سیستم حسابداری کمرال که در کشورهای اروپایی مرسوم بوده، برخوردار بوده است. این موضوع به خصوص در مورد قانون محاسبات عمومی اول مصداق بارزتری دارد. به بیان دیگر، اطلاعاتی که باید در گزارش‌های مالی نظیر صورت عایدات و مخارج و صورت محاسبات کل (موضوع احکام ۴۱ تا ۴۷ این قانون) منعکس می‌گردید، شباهت بسیار زیادی با اطلاعات قابل استخراج از سیستم حسابداری کمرال دارد. این اطلاعات با تغییراتی در قانون محاسبات دوم نیز مورد مطالبه قرار گرفته است، از این‌رو می‌توان چنین استنباط کرد که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران، در حدود ۶۰ سال تحت تأثیر حسابداری کمرال بوده است.

**سیستم حسابداری کمرال:** اگر چه در این مقاله قرار نیست ویژگی‌های سیستم حسابداری کمرال به صورتی کامل ارائه شود، اما ویژگی‌های کلی این سیستم به منظور مقایسه آن با سیستم حسابداری مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم (۱۲۸۸ تا ۱۳۱۲) مورد بحث قرار می‌گیرد. سیستم حسابداری کمرال در کشورهای اروپایی به ویژه در زادگاه آن یعنی آلمان و کشورهای آلمانی زبان نظیر اتریش و سوئیس حدود ۲۶۰ سال سابقه دارد و طی چهار مرحله به تکامل رسیده است. این سیستم حسابداری که سه مرحله آن با روش ساده و یک طرفه حسابداری صورت گرفته، در مرحله پایانی با روش حسابداری دو طرفه انجام شده است.

مانسن (۲۰۰۸) به نقل از والب (۱۹۲۶) می‌گوید که کمرال یا کِمرا یک واژه لاتینی است و به محلی گفته می‌شود که اربابان و حاکمان، اشیاء قیمتی خود را در آن نگهداری می‌کردند. این



در حالی است که واژه آلمانی معادل آن یعنی کمر (Kammer) به محلی اطلاق می‌گردید که مأمورین دولتی مسئولیت نگهداری وجوه نقد را و مدیریت درآمدها را برعهده داشتند. به همین دلیل، واژه‌های cameralistics و Cameral accounting همراه با وجوه نقد، درآمد و اعمال مدیریت و کنترل وجوه نقد و بودجه همزاد بوده است. به عقیدهٔ والب (۱۹۲۶) حسابداری کمرال در چهار مرحله و به موازات تحول در حسابداری بازرگانی متحول شده است.

در حال حاضر دو رویکرد اساسی موسوم به administrative cameralistics یا کمرال اداری و enterprise cameralistics یا کمرال بازرگانی وجود دارد (مانسن، ۲۰۰۲)، کمرال اداری نوعی سیستم حسابداری است که برای دولت و دستگاه‌های اجرایی که منابع مالی مورد نیاز آنها از محل درآمدهای عمومی منظور در بودجه مصوب سالانه تأمین می‌گردید، طراحی و به مورد اجرا گذاشته شد. هدف‌های اساسی این نسخه از نظام حسابداری کمرال، مدیریت بر وجوه نقد (خزانه‌داری)، کنترل بودجه و کنترل پرداخت مخارج است. به بیان دیگر، این سیستم حسابداری اطلاعاتی فراهم می‌آورد که از تحصیل و مصرف درآمدهای عمومی در چارچوب بودجه سالانه و مجوزهای قانونی، اطمینان حاصل شود. از آنجا که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی در قانون اساسی اغلب کشورها مورد تأکید قرار گرفته است، سیستم حسابداری کمرال اداری نقشی اساسی در تحقق این امر ایفا می‌کرد و به همین دلیل مورد توجه دولت‌ها و نمایندگان مردم قرار گرفت.

سیستم حسابداری کمرال اداری در فرایند تحول خود تکامل یافت و ابتدا با عنوان روش دفترداری یک طرفه کمرال اداری مورد استفاده قرار گرفت. این نسخه از حسابداری کمرال اداری، از حساب‌هایی بهره می‌گرفت که کل درآمد دوره مالی شامل درآمدهای وصول شده و درآمدهایی که وصول آن به دوره مالی بعد موکول می‌گردید را ثبت و گزارش می‌کرد. علاوه بر این، در مورد مخارج نیز از حساب‌هایی استفاده می‌کرد که کل مخارج دوره مالی را ثبت و گزارش می‌کرد، اعم از مخارجی که در همان دوره مالی پرداخت می‌شد و مخارجی که پرداخت آن به دوره مالی بعد موکول می‌گردید. با این ترتیب، درآمدهای تحقق یافته و وصولی دوره مالی از یک‌سو و مخارج ایجاد شده و پرداخت شده همان دوره از سوی دیگر، با استفاده از سازوکار و قابلیت‌های مبنای تعهدی و نقدی از طریق این سیستم حسابداری ساده و یک طرفه قابل ثبت و گزارش بود.

به بیان دیگر، در این نسخه از سیستم حسابداری کمرال، از یک‌سو جریان وجوه نقد ورودی<sup>۳</sup>

در دوره مالی و وجوه نقد ورودی آتی<sup>۴</sup> (حسابهای دریافتنی) و از سوی دیگر، جریان وجوه نقد خروجی در دوره مالی<sup>۵</sup> و وجوه نقد خروجی آتی<sup>۶</sup> با استفاده از دفاتری که به همین منظور طراحی شده بود، ثبت و گزارش می‌شد. یکی از تفاوت‌های بارز این سیستم یک طرفه با سیستم حسابداری دوطرفه این بود که در این سیستم، با استفاده از یک حساب، هر دو طرف رویداد مالی در دفاتر منعکس می‌گردید. این در حالی است که در سیستم حسابداری دو طرفه، برای ثبت یک رویداد مالی، باید حداقل از دو حساب استفاده شود. از آنجا که آشنایی با سیستم حسابداری کمرال، علاوه بر درک مبانی نظری حاکم بر آن، مستلزم آگاهی از نحوه ثبت و نگهداری حساب از طریق این سیستم است، لذا شرح مختصری از عملیات حسابداری ارائه و معرفی کامل آن به مقاله جداگانه‌ای موکول می‌شود.

در نسخه‌ای از سیستم حسابداری کمرال که در دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی کشورهای اروپایی استفاده می‌گردید، دفاتری مورد استفاده قرار می‌گرفت که به طور کلی حاوی اطلاعات مالی مربوط به عایدات و مخارج بود. این دفاتر به نحوی طراحی شده بود که علاوه بر اختصاص ستون‌هایی برای درج شرح و سایر مشخصات مربوط به رویدادهای مالی، چهارستون آن برای درج اطلاعات مربوط به عایدات و چهارستون دیگر برای ثبت اطلاعات مربوط به مخارج، به شرح جدول زیر تخصیص یافته بود.

| مخارج                |               |            |                | عایدات               |             |            | شرح مشخصات     |  |
|----------------------|---------------|------------|----------------|----------------------|-------------|------------|----------------|--|
| مانده نقل به سال بعد | مخارج پرداختی | مخارج دوره | نقل از سال قبل | مانده نقل به سال بعد | درآمد وصولی | درآمد دوره | نقل از سال قبل |  |
| (BD)                 | (A)           | (CD)       | (B)            | (BD)                 | (A)         | (CD)       | (B)            |  |

منبع: مانسن (۲۰۰۸)

همانطور که ملاحظه می‌شود، در چهار ستونی که به اطلاعات مربوط به عایدات اختصاص یافته است، در ستون اول، اطلاعات مربوط به مطالبات انتقالی ناشی از درآمدهای تشخیص شده سال قبل ثبت می‌شود که با مانده حسابهای دریافتنی در سیستم حسابداری دو طرفه قابل مقایسه است. این در حالی است که اولین ستون از چهارستونی که به اطلاعات مربوط به مخارج اختصاص یافته است، اطلاعات راجع به بدهی‌های انتقالی ناشی از مخارج ایجاد شده سال قبل ثبت می‌شود که با

مانده حساب‌های پرداختنی در سیستم حسابداری دو طرفه قابل مقایسه است. ستون دوم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج به ترتیب به درآمدهای تحقق یافته دوره مالی و مطالبات ناشی از آن از یک‌سو و مخارج ایجاد شده دوره مالی و بدهی‌های ناشی از آن از سوی دیگر، اختصاص یافته بود. ستون سوم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج، دو نقش متفاوت و اساسی ایفا می‌کند. در نقش اول، از یک‌سو سهمی از وجوه وصولی بابت مطالبات سال قبل و مطالبات ناشی از درآمدهای تحقق یافته دوره مالی را نشان می‌دهد و از سوی دیگر، سهمی از وجوه پرداخت شده بابت بدهی‌های انتقالی از سال قبل و بدهی‌های ناشی از مخارج ایجاد شده سال جاری را منعکس می‌کند. در نقش دوم، جمع عمودی این ستون در هر یک از بخش‌ها به ترتیب دریافت‌ها و پرداخت‌های سال مالی را گزارش می‌کند. به این ترتیب، تفاوت بین ستون سوم در بخش عایدات و مخارج، بیان‌کننده خالص تغییر در وجوه نقد دوره مالی است.

ستون چهارم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج، به ترتیب مانده مطالبات و بدهی نقل به سال بعد را بیان می‌کند. به عبارت دیگر، این ستون از دفتر مورد استفاده در سیستم حسابداری کمرال، اطلاعاتی فراهم می‌کرد که مقامات اجرایی از میزان مطالبات ناشی از درآمدهای عمومی و اختصاصی و میزان بدهی‌های ناشی از مخارج ایجاد شده که تا پایان دوره مالی به مرحله وصول یا پرداخت (حسب مورد) نرسیده است، آگاه می‌شدند. ستون چهارم تحت عنوان مانده قابل انتقال به سال بعد، همواره از تفاسیل مجموع ستون اول و دوم با ستون سوم به شرح زیر حاصل می‌شود:

وجوه نقد در یافتنی - (در یافتنی سال مالی + دریافتنی نقل از سال قبل) = مانده دریافتنی نقل به سال بعد  
 وجوه نقد پرداختنی - پرداختنی سال مالی + مانده پرداختنی سال قبل = مانده پرداختنی نقل به سال بعد

$$B = (BD + CD) - A$$

توضیح این نکته مهم ضروری است که هیچ مبلغی در ستون سوم مربوط به وجوه نقد دریافتی یا پرداختی ثبت نمی‌گردید، مگر آنکه قبلاً یا همزمان در ستون دوم مرتبط بادر یافتنی یا پرداختنی دوره جاری منعکس شده باشد. انجام چنین امری بدان معنی است که درآمدها باید قبلاً یا همزمان تشخیص و سپس وصول می‌شدند و از سوی دیگر، حواله مخارج نیز باید مراحل قانونی خرج شامل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل راطی می‌کرد و پس از اعمال نظارت مالی پرداخت می‌گردید.





از این رو، مخارج نیز از قبل یا در برخی موارد همزمان با پرداخت در ستون دوم ثبت، سپس پرداخت و در ستون سوم منعکس می‌شد.

با این ترتیب و بر اساس دو قاعده اساسی شامل:

۱- هیچ مبلغی در ستون دریافت‌ها یا پرداخت‌ها ثبت نمی‌شود مگر آنکه قبلاً یا همزمان در ستون دریافتنی‌ها یا پرداختنی‌ها ثبت شده باشد.

۲- مانده مطالبات و بدهی‌های قابل انتقال به دوره مالی بعد، همواره از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$B = BD + CD - A^y$$

در این سیستم، معاملات و رویدادهای مالی به صورت افقی و به صورت یک طرفه در قسمت عایدات یا مخارج حسب مورد ثبت می‌گردید. در این روش که فقط یک طرف حساب مورد استفاده قرار می‌گرفت، سیستم حسابداری کمرال اداری را از سیستم حسابداری دوطرفه بازرگانی که همواره از دو طرف و حداقل دو حساب مختلف (بدهکار یک حساب و بستانکار حساب دیگر) استفاده می‌کند، متمایز می‌سازد (مانسن، ۲۰۰۸).

یک بررسی اجمالی از سیستم حسابداری کمرال، این واقعیت را آشکار می‌کند که این سیستم ساده و یک‌طرفه، سه هدف اساسی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی شامل مدیریت خزانه‌داری، کنترل بودجه‌ای و کنترل پرداخت‌ها را تحقق می‌بخشید. سه هدف مورد اشاره که ریشه در مالیه عمومی داشته و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار می‌گرفته است، کماکان مورد مطالبه مردم و نمایندگان قانونی آنها در کشورهای با نظام سیاسی پارلمانی یا ریاستی و مردم سالار است. به لحاظ اهمیت موضوع، تحقق هر یک از هدف‌های مذکور از طریق این سیستم حسابداری به اختصار ارائه می‌شود.

**مدیریت وجوه نقد یا عملیات خزانه‌داری:** همانطور که قبلاً بیان شد، تمرکز اصلی سیستم حسابداری کمرال اداری بر آثار نقدی دریافت‌ها (درآمدها) و پرداخت‌ها (مخارج) است. از این رو، واژه‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها مفاهیم اصلی و محوری این نظام حسابداری است. برخی از صاحب نظران نظیر اوئل (۱۹۹۰) معتقد است، چون اصول حسابداری یک طرفه بر تهیه گزارش‌های نقدی استوار است، به همین دلیل از این مبنای حسابداری استفاده می‌کند. این در حالی است که ویسوکا (۱۹۶۵) بر این عقیده است که به کارگیری اصول حسابداری یک‌طرفه قابلیت انعطاف بیشتری

نسبت به حسابداری دو طرفه دارد. به طور خاص، در حسابداری دوطرفه همواره باید حداقل از دو حساب بدهکار و بستانکار با مبلغ مشابه استفاده شود، در حالی که در سیستم حسابداری کمرال می‌توان با استفاده از ثبت یک‌طرفه، اطلاعات مورد نظر یا اطلاعات متنوع‌تری را ثبت کرد. با نگاهی اجمالی به دفاتر مورد استفاده در این سیستم حسابداری، به آسانی می‌توان دریافت که اعمال کنترل و مدیریت بر وجوه نقد و شرایط لازم برای تنظیم انواع گزارش‌های نقد و از جمله صورت جریان وجوه نقد فراهم است، بدون آنکه نیازی به نگهداری حساب و دفتر جداگانه برای وجوه نقد داشته باشد.

**کنترل بودجه:** بودجه سالانه دولت‌ها و شهرداری‌ها، مهم‌ترین سند مالی است که این نهادها تنظیم و برای رسیدگی و تصویب تقدیم مرجع قانونگذار متشکل از نمایندگان شهروندان می‌کنند. بودجه پس از تصویب به مورد اجرا گذاشته می‌شود و چارچوبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع مالی فراهم می‌کند. به همین دلیل، بودجه‌بندی و کنترل و نظارت بر اجرای بودجه از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است و دولت‌ها و شهرداری‌ها تلاش می‌کنند ابزاری مطمئن برای تحقق این امر فراهم کنند. بودجه‌بندی و حسابداری از خرده نظام‌های اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی است. از این‌رو، هدف اساسی حسابداری کمرال فراهم کردن اطلاعات مورد نیاز برای حصول اطمینان از تحصیل، مصرف و به‌کارگیری مجاز درآمدها و سایر منابع مالی عمومی تحت کنترل نهادهای مذکور است.

برخی به دلیل عدم آشنایی با سیستم حسابداری کمرال، نحوه نگهداری حساب در این سیستم را با اطلاعات بودجه‌ای که از طریق سیستم کنترل بودجه و دفاتر جداگانه‌ای نگهداری و گزارش می‌شود، اشتباه می‌گیرند. در دفاتر حسابداری مورد استفاده در حسابداری کمرال صرفاً اطلاعات مرتبط با مطالبات ناشی از درآمدها و وجوه دریافتی از یک‌سو و تعهدات قابل پرداخت ناشی از خرید کالا و خدمات و پرداخت‌های واقعی، نگهداری و گزارش می‌گردید. این در حالی است که در دفاتر مورد استفاده در سیستم کنترل بودجه‌ای، اطلاعات مربوط به درآمدهای پیش‌بینی شده، اعتبارات مصوب و تخصیص یافته، تعهدات احتمالی و قطعی نشده و مانده اعتبارات مصوب و تخصیص یافته تعهد نشده (مصرف نشده)، نگهداری و گزارش می‌گردید.

سیستم کنترل بودجه و دفاتر مورد استفاده این سیستم، کم و بیش نظیر همین دفاتر تأمین اعتبار و کنترل بودجه‌ای است که هنوز هم در دستگاه‌های اجرایی ایران به صورت دستی یا رایانه‌ای



نگهداری می‌شود. دفاتر مورد استفاده در این سیستم ساده و یک‌طرفه، دارای ستون‌های لازم برای ثبت مشخصات رویدادهای بودجه‌ای شامل اعتبارات مصوب، اعتبارات تخصیص یافته، تعهدات قطعی نشده (تأمین اعتبار برای خرید کالا و خدمات قبل از ایجاد دین بر ذمه دولت) و مانده اعتبارات مصوب و تخصیص یافته (حسب مورد)، بوده است.<sup>۸</sup> به‌رغم جدا بودن سیستم کنترل بودجه و سیستم حسابداری، همواره اطلاعات قابل استخراج از این دو سیستم، اطلاعات مورد نیاز برای مقایسه ارقام واقعی و ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، از طریق تفریغ بودجه فراهم می‌گردید. به این ترتیب، سیستم حسابداری کمرال به همراهی سیستم کنترل بودجه، زمینه لازم را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر بودجه سالانه فراهم می‌کرد.

**کنترل پرداخت:** مخارج دستگاه‌های اجرایی دولت و شهرداری از دیر باز پس از طی مراحل انجام خرج، پرداخت می‌گردیده است. از این رو، یکی از هدفهای مهم سیستم حسابداری کمرال، کنترل پرداخت بوده است. مراحل خرج در آن زمان، تقریباً شبیه مراحل امروزی آن بوده است. بدین معنی که پس از تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و اعمال نظارت مالی، حواله صادر می‌گردید. حواله‌هایی که توسط بالاترین مقام اجرایی یا مقام مجاز از سوی او صادر می‌شد، ابتدا در ستون دوم قسمت پرداخت‌های دفاتر حسابداری مالی ثبت و سپس در زمانی بعد یا همزمان که وجه مندرج در حواله پرداخت می‌شد، مبلغ پرداختی در ستون سوم و تحت عنوان پرداخت‌های واقعی ثبت می‌گردید. با توجه به این که مخارج به ترتیب پس از طی مراحل قانونی خرج باید پرداخت می‌شد، از این رو کلیه مخارج دولتی با صدور حواله‌ای که قبلاً به عنوان حساب‌های پرداختنی ثبت شده بود، پرداخت می‌شد. به این ترتیب، پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی از این طریق کنترل و یکی از هدف‌های مهم حسابداری کمرال که در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و در قانون اساسی کشورها بر آن تصریح شده است، تحقق می‌یافت.

### حسابداری مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران

بررسی تطبیقی برخی احکام مرتبط؛ نحوه نگهداری حساب و گزارشگری مالی قوانین محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ و ۱۳۱۲ که از ابتدای سال ۱۲۸۹ تا پایان سال ۱۳۴۹ به مدت ۶۰ سال در ایران قابل اجرا بوده است، بیانگر وجوه تشابه در خور ملاحظه‌ای است. همانطور که قبلاً بیان شد، در موادی از قانون محاسبات عمومی اول که در قانون محاسبات عمومی دوم نیز تداوم

یافته است، دستگاه‌های اجرایی از یک‌سو و دولت از سوی دیگر ملزم شده بودند، صورت‌های مالی حاوی اطلاعات کافی در مورد عایدات و مخارج تهیه و به مجلس شورای ملی و عموم مردم ارائه کنند. دستگاه‌های اجرایی باید در صورت عایدات موضوع قانون اول، اطلاعات مربوط به درآمدهای تشخیص شده دوره مالی، درآمدهای وصولی دوره مالی و مانده درآمدهای وصول نشده انتقالی به دوره بعد را گزارش می‌کردند. این دستگاه‌ها در صورت مخارج نیز باید اطلاعات مربوط به مخارج ایجاد شده دوره مالی، مخارج پرداخت شده در دوره مالی و مانده مخارج پرداخت نشده انتقالی به دوره بعد را گزارش می‌کردند.

در یک نگاه اجمالی، از این بررسی تطبیقی چنین استنباط می‌شود که نگهداری حساب و گزارش اطلاعات مورد نظر قانون محاسبات اول ایران درباره عایدات و مخارج، جز از طریق دفتری که برای عایدات و مخارج (هر یک چهار ستون به شرح پیش گفته) که در سیستم حسابداری کمرال مورد استفاده قرار می‌گرفت، امکان‌پذیر نبوده است. اگر چه اثبات این ادعا مستند به اسناد و دفاتر مورد عمل، تا زمان تحریر این مقاله به دلیل عدم دسترسی به آرشیو اسناد و مدارک مالی در این دوره برای نگارنده میسر نگردید، اما ساده و چندستونی بودن دفاتر مورد عمل و عدم نیاز به تخصص‌های پیچیده مالی، هرگونه تردید در خصوص استفاده از این دفاتر در اغلب دستگاه‌های اجرایی آن دوره را مرتفع می‌کند. به هر روی، به نظر نگارنده ویژگی‌های کلیدی سیستم حسابداری مورد عمل قانون محاسبات اول ایران، تحت تأثیر سیستم حسابداری کمرال اداری مورد استفاده در دولت‌ها و شهرداری‌های اغلب کشورهای اروپایی بوده است.



### قوانین محاسبات عمومی مصوب سال‌های ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶

قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ و قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ از نظر ساختاری وجوه تشابه فراوانی دارد. از این‌رو، ویژگی‌های کلی سیستم حسابداری مورد نظر این دو قانون، به اجمال به شرح زیر تشریح می‌شود:

**سیستم کنترل بودجه:** از آنجا که کنترل بودجه همواره یکی از هدف‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی است، لذا در هر دو قانون یاد شده، احکام روشنی در مورد کنترل بودجه پیش‌بینی کرده است که از طریق ترتیب مراحل خرج و ترجیح مرحله تأمین اعتبار به مرحله ایجاد تعهد (تحویل کالا یا انجام خدمت)، به مورد اجراء گذاشته شده است. اگر چه از منظر حسابداری و

گزارشگری مالی، سیستم کنترل بودجه مورد نظر این دو قانون با دو قانون قبلی تفاوتی ندارد، اما از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر بودجه سالانه کل کشور، تفاوتی اساسی مشهود است. این تفاوت در احکام مربوط به مسئولیت کنترل بودجه و تأمین اعتبار به عنوان مرحله‌ای از مراحل خرج است. در این دو قانون مسئولیت تأمین اعتبار که قبل از مرحله تعهد انجام می‌شود، از وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی، به ذی حساب که مأمور منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی است، محول شده است. از این رو، سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی ناشی از کنترل بودجه کاهش یافته است.

**رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری:** هر دو قانون بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید دارند و مبنای حسابداری مورد استفاده قانون در شناسایی درآمد نقدی و در شناسایی و گزارش مخارج، نقدی تعدیل شده است. یکی از تفاوت‌های این دو قانون محاسبات عمومی با قانون محاسبات عمومی اول و تا حدودی قانون محاسبات عمومی دوم، در به کارگیری مبنای حسابداری است. تعاریف هزینه، تنخواه‌گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب در مواد ۲۳، ۲۲، ۲۱، ۱۸، حکم مربوط به مصرف اعتبارات در ماده ۵۵ و تأکید ماده ۷۴ بر تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی در قانون محاسبات عمومی سوم، بر به کارگیری مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده تأکید می‌کند. همین احکام و تقریباً بدون تغییر در مواد ۲۳، ۲۷، ۲۸ و ۲۹، ۶۳، ۶۴ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب ۱۳۶۶ نیز پیش‌بینی شده است.

**کاربرد تئوری وجوه:** منابع مالی مورد استفاده و تحت کنترل دولت و واحدهای تابعه، در اجرای دو قانون محاسبات عمومی سوم و چهارم از تنوع خاصی برخوردار گردید. از سوی دیگر، در این دو قانون تعاریفی از درآمد عمومی، درآمد اختصاصی، وجوه سپرده و همچنین تعاریفی در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ از اعتبارات جاری و عمرانی ارائه شد. این موارد، استفاده از تئوری وجوه و حسابداری حساب‌های مستقل را در سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی ایران اجتناب‌ناپذیر کرد. از این جهت، سیستم حسابداری مورد نظر دو قانون سوم و چهارم در به کارگیری تئوری وجوه، با دو قانون اول و دوم تفاوتی اساسی دارد. به بیان دیگر، به‌رغم آنکه در ۶۰ ساله دوران اجرای دو قانون محاسبات عمومی اول و دوم، سیستم‌های حسابداری حساب‌های مستقل در تمام دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا مرسوم بوده است، اما در سیستم حسابداری ایران استفاده نمی‌شده است. این در حالی است که در اواسط سال‌های اجرای قانون محاسبات عمومی دوم، به دلیل کمک‌های



مالی امریکا موسوم به اصل چهار ترومن و حضور کارشناسان مالی این کشور از سال‌های ۱۳۳۴ به بعد، سیستم حسابداری ایران تحت تأثیر سیستم حسابداری امریکایی قرار گرفت. از این‌رو، از سال ۱۳۴۵ در دستگاه‌های اجرایی مرکزی و استانی ایران، روش حسابداری دوطرفه به سبک امریکایی به کار گرفته شد و از ابتدای سال ۱۳۴۹ نیز روش حسابداری دو طرفه در ادارات دولتی شهرستان‌ها اجباری گردید. با این ترتیب، می‌توان چنین استنباط کرد که سیستم حسابداری مورد نظر قوانین محاسباتی سوم و چهارم، تحت تأثیر سیستم حسابداری امریکایی که از ارتش آغاز گردیده بود و به تدریج به دستگاه‌های اجرایی دیگر تسری یافت، از شیوه حسابداری حساب‌های مستقل پیروی کرد.

**گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت:** در قانون محاسبات مصوب ۱۳۴۹ تنها حکمی که در مورد نگهداری حساب دارایی‌ها آمده است مربوط به نگهداری حساب اموال منقول است. از این‌رو، در مورد نگهداری حساب اموال غیرمنقول (دارایی‌های ثابت) و گزارشگری آن، هیچگونه حکمی پیش‌بینی نشده است. اگر چه در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ حدود ۱۶ ماده به نحوه نگهداری حساب اموال منقول و غیرمنقول و نقل و انتقال و فروش آنها پیش‌بینی گردیده، اما هیچگونه حکمی در مورد الزام دستگاه‌های اجرایی و دولت به گزارشگری این دارایی‌ها مشاهده نمی‌شود. در مورد نگهداری حساب و گزارشگری بدهی‌های بلندمدت عمومی نیز در هر دو قانون یاد شده حکمی پیش‌بینی نشده است. بنابراین، می‌توان چنین نتیجه گرفت که دو قانون سوم و چهارم در زمینه حسابداری و گزارشگری دارایی‌ها، نسبت به دو قانون اول و دوم بسیار ضعیف‌تر است.

**واحد گزارشگر:** در ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی چهارم، ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در دستگاه‌های اجرایی مرکزی و محلی مکلف شده‌اند، صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی محل مأموریت خود را تنظیم و همزمان به وزارت مذکور و دیوان محاسبات کشور تسلیم نمایند. اگر چه در هر دو قانون، هیچ‌گونه حکمی دایر بر الزام دستگاه‌های اجرایی به انتشار عمومی گزارش‌های پیش‌بینی نشده است، اما دستگاه‌های اجرایی که صورت‌های مالی در مورد آنها تهیه می‌شود را می‌توان به نحوی واحد گزارشگر تلقی کرد. از سوی دیگر، در ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی سوم مقرر گردیده بود که وزارت دارایی مکلف است لایحه تفریغ بودجه هر سال را تا پایان ماه نهم سال بعد تهیه و به دیوان محاسبات تسلیم کند. این حکم در ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی چهارم با کمی اصلاح

عبارتی و تغییر عنوان لایحه تفریغ بودجه به صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نقل شده است. اگر چه این دو صورت حساب را نمی‌توان جایگزین صورت‌های مالی اساسی دولت تلقی کرد، اما چون تنها صورت‌حسابی است که برای یک سال مالی تهیه و به دیوان محاسبات کشور ارائه می‌شود، دولت را می‌توان در این مورد واحد گزارشگر به حساب آورد. همانطور که ملاحظه می‌شود، واحد گزارشگر در قوانین اول و دوم شفاف‌تر از دو قانون محاسبات سوم و چهارم معرفی شده بود.

**گزارش‌های مالی:** با نگاهی اجمالی به مواد مورد استناد برای تشریح واحد گزارشگر، می‌توان دریافت که دستگاه‌های اجرایی مشمول این دو قانون، صورت‌های مالی اساسی با تعاریف مصطلح آن، تهیه نمی‌کنند، بلکه صورت‌حساب دریافت و پرداخت حاوی اطلاعات مربوط به درآمد و مخارج با مبنای نقدی تعدیل شده ارائه می‌دهند. این در حالی است که در دو قانون اول و دوم، گزارش‌های مالی مورد مطالبه حاوی اطلاعات جامع‌تری بوده است. علاوه بر این، طبق این دو قانون، وزارت دارایی باید صورت محاسبات کل برای سطح دولت تهیه می‌کرد که منضم به گزارش اموال منقول و غیرمنقول و بدهی‌های دولت نیز باشد. همین امر، وجه تمایز اساسی گزارش‌های مالی مورد تأکید قوانین اول و دوم با قوانین سوم و چهارم است.

**رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی:** در ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی چهارم، حکم لازم در مورد تدوین روش‌ها و رویه‌های نگهداری حساب و فرم اسناد و مدارک، مشابه دو قانون اول و دوم پیش‌بینی شده و از این جهت تفاوت چندانی در قوانین چهارگانه محاسبات عمومی مشاهده نمی‌شود.

### حسابداری از منظر سایر قوانین و مقررات مالی

همانطور که قبلاً بیان گردید، سیستم حسابداری دولتی ایران تحت تأثیر قوانین محاسبات عمومی صد سال اخیر شکل گرفته و ساختار کلی این سیستم در حال حاضر محصول این تأثیرگذاری است. علاوه بر این، قوانین و مقررات دیگری نظیر قوانین برنامه‌های عمرانی سال‌های قبل از انقلاب اسلامی و قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی برخی نهادهای خاص تابع دولت را تحت تأثیر قرار داده‌است.

**حسابداری برنامه‌های عمرانی:** در سال ۱۳۲۷ اولین قانون برنامه هفت ساله عمرانی کشور به تصویب مجالس قانونگذاری وقت رسید و تا پایان سال ۱۳۵۶ چهار برنامه عمرانی ۵ ساله دیگر



به اجرا درآمد. در اجرای ماده ۸ اولین قانون برنامه عمرانی، سازمانی با عنوان سازمان برنامه جهت نظارت و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی تأسیس گردید. بر اساس این قانون، کلیه امور مربوط به اجرا و نظارت بر پروژه‌های عمرانی در این سازمان متمرکز گردید تا از طریق مدیرعامل و بر طبق مقررات مصوب شورای عالی تحت نظر هیأت نظارت، هدایت شود. از اولین سال اجرای این برنامه تا پایان برنامه چهارم، کلیه امور مالی و محاسباتی طرح‌ها و پروژه‌های موضوع برنامه‌های میان مدت عمرانی، بر طبق آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مصوب شورای عالی سازمان انجام می‌گردید. در طول ۲۴ سال اجرای چهار برنامه عمرانی میان مدت (۱۳۲۸ تا ۱۳۵۱)، وزارت دارائی دخالتی در امور مالی و محاسباتی برنامه‌های عمرانی مورد بحث نداشته و صرفاً به دریافت خلاصه اطلاعات مالی سالانه برنامه‌ها برای درج در لایحه تفریغ بودجه، اکتفا می‌کرد (باباجانی، ۱۳۷۲).

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی طرح‌ها و پروژه‌های برنامه‌های عمرانی ۷ ساله اول و ۵ ساله دوم در سال‌های ۱۳۲۸ تا ۱۳۳۹ با روش حسابداری ساده و یکطرفه انجام می‌گردید. از نیمه دوم سال ۱۳۴۰ تا پایان سال ۱۳۵۱ سیستم حسابداری طرح‌ها و پروژه‌های برنامه‌های عمرانی ۵/۵ ساله سوم و ۵ ساله چهارم، تابع دستورالعمل حسابداری مصوب سازمان برنامه بوده است. این دستورالعمل حسابداری که بر اساس روش حسابداری دوطرفه و بر مبنای نیمه تعهدی تدوین شده بود، از قابلیت‌های کافی برخوردار بود و تا حدودی موجب تحول در حسابداری و گزارشگری مالی طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی موضوع برنامه‌های عمرانی سوم و چهارم گردید.

**حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها:** تا قبل از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی ایران از استقلال نسبی مالی برخوردار بوده و امور مالی آنها تابع آئین‌نامه‌های مصوب هیأت‌های امنای مربوط بود. در اجرای قانون بودجه سال ۱۳۵۸، امور مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی نیز مشابه سایر مؤسسات دولتی، تابع قانون محاسبات عمومی گردید. در سال ۱۳۶۷ با تصویب قانون تشکیل هیأت‌های امنای دانشگاه‌ها و متعاقب آن در سال ۱۳۶۹ با تصویب قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، استقلال مالی مجدداً به این قبیل مؤسسات اعطا و امور مالی و محاسباتی آنها تابع آئین‌نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت‌های امنای آنها گردید. در اجرای آئین‌نامه مالی سیستم حسابداری جدیدی برای مؤسسات مذکور طراحی و اجرا شد.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی وابسته به وزارت علوم



که حدود ۲۰ سال از اجرای آن می‌گذرد، در زمان اجرا و نسبت به سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سایر دستگاه‌های اجرایی، از ویژگی‌های خاصی برخوردار است. ویژگی‌هایی نظیر حسابداری و کنترل بودجه‌ای با استفاده از روش دوطرفه دفترداری، مبنای حسابداری نیمه‌تعهدی، استفاده شفاف از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل، تنظیم صورت‌های مالی اساسی نظیر ترازنامه و درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد تخصیص نیافته برای هر حساب مستقل به صورت جداگانه و برای همه حساب‌های مستقل به صورت ترکیبی، در زمان خود نوعی نوآوری تلقی می‌شود.

### بحث و تحلیل ویژگی‌های کلی حسابداری از منظر قوانین

برای دستیابی به قابلیت‌ها و نارسایی‌های نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و اظهارنظر در مورد فراز و فرود آن، باید وضعیت خرده نظام‌های نقش‌آفرین در استقرار مطلوب این نظام، مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا تحلیلی منصفانه ارائه شود. خرده نظام‌های فعال در استقرار یک نظام نسبتاً مطلوب پاسخگویی مالی و عملیاتی، همان سیستم‌هایی است که در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی به ایفای نقش می‌پردازند. این درحالی است که بررسی وضعیت این سیستم‌ها نیز باید در چارچوب تحلیلی ارائه شده برای مسئولیت پاسخگویی عمومی به شرح پیش گفته، انجام شود. نکته دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد آن است که بررسی سیر تطور همه سیستم‌های فعال در نظام مسئولیت پاسخگویی در یک مقاله نیز کار دشواری است. از این رو، این مقاله صرفاً بر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی متمرکز است و بحث و بررسی سایر سیستم‌های تأثیرگذار بر استقرار نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نظیر بودجه‌بندی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و مقیاس‌های مربوط و نهایتاً گردش آزاد و بدون هزینه اطلاعات به مقاله‌های دیگری موکول می‌شود.

قانون اساسی اغلب کشورها از جمله ایران، بر اصل تفکیک قوا و اصول مالیه عمومی تأکید دارد. طبق این قانون، هر یک از قوای سه‌گانه کشور باید وظایف خود را مطابق اختیارات و مسئولیت‌های تعیین شده انجام دهد. از این رو، اصول حاکم بر امور مالی و مسئولیت تنظیم و اجرای بودجه را به عهده قوه مجریه و رسیدگی، تصویب و نظارت بر اجرای بودجه را به قوه مقننه محول نموده است. قوه قضائیه نیز بر حسن اجرای قوانین از جمله قانون بودجه نظارت می‌کند. علاوه بر این، رعایت اصول مهم مالیه عمومی، دایر بر تمرکز عایدات و پرداخت مخارج با رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی نیز در اصول قانون اساسی تصریح شده است. این در حالی است که با گذشت سال‌های

متممادی از استقرار نظام ریاستی یا پارلمانی در کشورها، هیچگونه تغییر بنیادی در اصول مصرحه در این قانون ایجاد نشده و دولت‌ها کماکان باید سیستم‌های حسابداری خود را به نحوی طراحی و اجرا کنند که اطلاعات مورد نیاز برای انجام وظایف قوای سه‌گانه تأمین شود.

در یک تحلیل اجمالی وبه استناد نص صریح قانون اساسی، می‌توان نتیجه گرفت که چارچوب نظری و استانداردهای حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی دولتی هر کشوری باید متضمن تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تحقق اصول منظور در قانون اساسی باشد. به بیان دیگر، اگر برای تدوین مقررات حسابداری دولتی سقف و کفی قائل شویم، سقف آن تابع رویکرد هزینه به منفعت است، اما کف آن که لازم الاجرا نیز هست، تابع اصول پیش‌بینی شده در قانون اساسی خواهد بود. این همان موضوعی است که هم‌اکنون برخی از صاحب‌نظران حسابداری دولتی نظیر اولسون و دیگران (۲۰۰۷)، راب و نیوبری (۲۰۰۷) و صاحب‌نظران دیگری نظیر پالوت (۲۰۰۵) و بارتن (۲۰۰۵) عدم توجه به آن را در چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی استرالیا و نیوزیلند و همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، به چالش کشیده‌اند.

قوانین محاسبات عمومی اول و دوم که بیش از ۶۰ سال در ایران لازم‌الاجرا بوده است، حاوی احکام قانونی لازم برای اجرای قانون اساسی بوده است. به نظر می‌رسد، اگر دفاتر و دستورالعمل‌های حسابداری و گزارشگری مالی آن بر اساس احکام پیش‌بینی شده در این قوانین تدوین شده باشد، به‌رغم استفاده از روش حسابداری یک طرفه، می‌توانسته است اطلاعات مورد نیاز برای اجرای احکام مرتبط با حسابداری را فراهم کند. هر چند که اثبات این موضوع با ارائه اسناد و مدارک به علت عدم دسترسی به دفاتر مورد استفاده در زمان اجرای قوانین یاد شده برای نگارنده امکان‌پذیر نیست، اما قابلیت و ظرفیت قوانین محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ و ۱۳۱۲ در مورد نگهداری حساب و گزارشگری مالی به منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را می‌توان به شرح موارد زیر ارائه کرد:

۱- احکام مرتبط با کنترل بودجه و مسئولیت پاسخگویی وزیر یا بالاتر مقام اجرایی در مورد رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه، بیانگر یک سیستم کنترل بودجه‌ای قوی همراه با نظارت مستقیم و قبل از انجام تعهد توسط دیوان محاسبات وقت، به خصوص در قانون محاسبات عمومی اول است.



۲- دوره عمل بودجه در قانون اول، دو سال و در قانون دوم، پانزده ماه بوده است. این دوره عمل اگر چه در حال حاضر در مورد اعتبارات جاری در اغلب کشورها مرسوم نیست، اما در زمان اجرای این دو قانون واقع‌بینانه بوده است.

۳- معاملات و رویدادهای مالی در اجرای این دو قانون و به ویژه در اجرای قانون محاسبات اول، باید با مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده و رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی ثبت، نگهداری و در گزارش‌های مالی سالانه دستگاه‌های اجرایی و دولت گزارش می‌گردید.

۴- حساب دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت دولت باید در اجرای این دو قانون ثبت و در گزارش‌های جداگانه‌ای که برای آنها تهیه می‌گردید، منعکس می‌شد.

۵- در این دو قانون، وزارتخانه‌ها از یک‌سو و مجموعه دولت از سوی دیگر، واحد گزارشگر معرفی شده بودند که از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

۶- هر یک از وزارتخانه‌ها و مجموعه دولت، بر طبق این دو قانون باید گزارش‌های مالی مفصلی تهیه و به مراجع ذی‌صلاح و عموم مردم ارائه می‌کردند که از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع مالی به ویژه در دوران اجرای قانون اول، به نوبه خود جالب توجه است.

۷- در هر یک از دو قانون، حکم صریحی در مورد تدوین روش‌ها و رویه‌های حسابداری لازم‌الاجرا پیش‌بینی شده بود که اگر به صورتی جدی به مورد اجرا گذاشته می‌شد، دست‌آوردهای ارزشمندی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری امروز کشور به ارمغان می‌آورد.

۸- همانطور که قبلاً بیان شد، احکام پیش‌بینی شده برای حسابداری و گزارشگری مالی در این دو قانون، با خصوصیات کلی حسابداری کمرال اداری مرسوم در اروپا همخوانی دارد. به نظر می‌رسد، قوانین محاسبات عمومی آن زمان اروپا، درانجام این امردخیل بوده است.

قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم مصوب ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶ که اولی ۱۷ سال و دومی تاکنون در حال اجراست، اگر چه با یکدیگر شباهت دارد، اما با دو قانون قبلی از تفاوت ماهوی برخوردار است. توضیح این نکته مهم ضروری است که هر چند تحلیل قابلیت‌ها و نارسایی‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این دو قانون بر اساس مفاد قانون صورت می‌گیرد، اما اثبات آنها به دلیل دسترسی به اسناد و مدارک و گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نیز امکان‌پذیر است. از این‌رو، قابلیت‌ها و نارسایی‌های احکام قانونی



مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی موضوع قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- این دو قانون، از نظر تأکید بر کنترل بودجه و لزوم تأمین اعتبار و ایجاد تعهد از قابلیت لازم برخوردار است، اما به لحاظ آنکه مسئولیت آن از شخص وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی به ذی‌حساب منصوب وزارت امور اقتصادی انتقال یافته است، سطح مسئولیت پاسخگویی را کاهش داده است.

۲- همانطور که بیان شد، رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مورد تأکید در این دو قانون بر جریان منابع مالی و نقدی تعدیل شده تمرکز کرده است، از این‌رو، از منظر مبنای حسابداری نسبت به دو قانون قبلی و به ویژه نسبت به قانون مصوب صد سال قبل، تضعیف شده است.

۳- هر دو قانون، در مورد به کارگیری سیستم حسابداری حساب‌های مستقل نسبت به دو قانون قبلی تقویت شده است، هر چند که مبانی نظری حاکم بر این سیستم مورد توجه قرار نگرفته و حسابداران شاغل در دستگاه‌های اجرایی از تئوری وجوه درک درستی ندارند.

۴- هر دو قانون و به ویژه قانون مصوب سال ۱۳۴۹، در مورد نگهداری حساب دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت فعالیت‌های حاکمیتی و همچنین گزارشگری آنها از طریق صورت‌های مالی، حکم روشنی ندارد. این دو قانون، نسبت به دو قانون قبلی از این منظر تنزل یافته است.

۵- هر دو قانون، در مورد واحد گزارشگر نسبت به دو قانون قبلی، حکم کم‌رنگ‌تری پیش‌بینی کرده است و نمی‌توان دستگاه‌های اجرایی را که مکلف به انتشار عمومی صورت‌های مالی سالانه نیستند، واحد گزارشگر تلقی کرد.

۶- هر دو قانون، در مورد گزارش‌های مالی سالانه بر صورت‌های مالی حاوی اطلاعات کوتاه‌مدت نظیر تراز عملیات و صورت دریافت و پرداخت تأکید دارد و در مقایسه با دو قانون سلف خود از وضعیت مناسبی برخوردار نیست.

۷- در هر دو قانون، احکام جداگانه‌ای برای تدوین روش‌ها و رویه‌های حسابداری پیش‌بینی شده است و از این بابت تفاوت چندانی با دو قانون قبلی مشاهده نمی‌شود.

در خصوص سایر مقررات مالی تأثیرگذار در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران، باید اعتراف کرد که سیستم حسابداری مورد استفاده در چهار برنامه عمرانی میان مدت که از سال ۱۳۲۸ تا ۱۳۵۱ اجرا گردید، از ظرفیت مناسبی برای نگهداری حساب و گزارشگری وضعیت و

عملکرد مالی این برنامه‌ها برخوردار بوده است. نکته مهم و قابل توجه در این سیستم این بود که حساب بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی قابل نگهداری و گزارش بود و دوره مالی این طرح‌ها و پروژه‌ها دوره تکمیل پروژه بود.

تصویب آئین‌نامه مالی دانشگاه‌ها و سیستم حسابداری موضوع آن بر حسابداری دولتی ایران تأثیر گذار بوده است. این سیستم حسابداری که مبنای آن نیمه تعهدی است، از یک سیستم کنترل بودجه قوی و مبتنی بر روش حسابداری دوطرفه برخوردار است. سیستم حسابداری مورد نظر که بر اساس تعریف روشنی از حساب مستقل و معرفی انواع حساب‌های مستقل در آئین‌نامه مالی مربوط طراحی شده است، برای اولین بار در ایران، حسابداری حساب‌های مستقل را به صورتی شفاف و مبتنی بر مبانی نظری مربوط معرفی کرد.

### فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی

نگاهی گذرا به سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در صد سال اخیر، بیانگر این واقعیت است که بر اساس قوانین محاسبات عمومی چهارگانه مورد اجرا در این سال‌ها، قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی از یک‌سو و الزام مقامات اجرایی به گزارشگری مالی از سوی دیگر، کاهش یافته است. این بررسی نشان می‌دهد که قوانین محاسبات اول و دوم ایران که حدود ۶۰ سال اجرا گردیده، احکام پیشرفته‌تری درباره نحوه نگهداری حساب و گزارشگری مالی، نسبت به اجرای ۴۰ ساله دو قانون سوم و چهارم داشته است. این در حالی است که نمی‌توان با اطمینان و مستند به مدارک مثبت اظهار داشت که در همه موارد، مفاد قوانین محاسبات اول و دوم در سطح دولت و دستگاه‌های اجرایی، اجرا می‌شده است. اگر چه قابلیت‌های سیستم حسابداری مورد نظر قانون محاسبات عمومی اول مصوب سال ۱۲۸۹ و قابل اجرا تا ۱۳۱۲، درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بر روی کاغذ قابل انکار نیست، اما اثبات اجرای مفاد قانون بدون دستیابی به اسناد و مدارک کافی ممکن نیست. برای اثبات طبع و نشر گزارش‌های مالی سالانه وزراء که مورد تأکید قانون بوده است، نیز تا زمان نگارش این مقاله سند معتبری در اختیار نگارنده قرار نگرفته است. این در حالی است که سند بسیار معتبری درباره عدم ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت‌های زمان اجرای قانون مذکور وجود دارد.

اولین لایحه تفریغ بودجه که به عنوان گزارش مالی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی



حاکم بر بودجه سالانه به مجلس وقت تسلیم شده است، مربوط به سال ۱۳۳۶ است. در مقدمه این لایحه، نخست‌وزیر وقت افتخار می‌کند که اولین لایحه تفریغ بودجه پس از انقلاب مشروطیت را به مجلس شورای ملی تسلیم کرده است (باباجانی، ۱۳۸۸ ص ۴۹۱). با این ترتیب و به استناد این سند قانونی، می‌توان نتیجه گرفت که دولت‌ها نه تنها در طول سال‌های اجرای قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲) لایحه تفریغ بودجه تنظیم و ارائه نکرده‌اند، بلکه برای سال‌های ۱۳۱۳ تا ۱۳۳۶ یعنی چهارده سال اول اجرای قانون محاسبات عمومی دوم (قابل اجرا از سال ۱۳۱۳ تا پایان سال ۱۳۴۹) نیز لایحه تفریغ بودجه‌ای تنظیم و تسلیم نکرده‌اند. بنابراین، به‌رغم ظرفیت مناسبی که قانون اول و تا حدودی قانون دوم محاسبات عمومی داشته است، در عمل از این ظرفیت برای گزارشگری مالی در سطح دولت یا استفاده نشده و یا به صورت مستمر استفاده نگردیده است. به عنوان مثال، برای ۳۶ سال اجرای قانون محاسبات عمومی دوم، فقط ۹ لایحه تفریغ بودجه برای سال‌های ۳۶ تا ۳۸ و ۴۳ تا ۴۹ تنظیم و به تصویب مجلس وقت رسیده است (همان).

در اجرای قانون محاسبات عمومی سوم (قابل اجرا از سال ۱۳۵۰ تا شهریور ۱۳۶۶)، دو لایحه تفریغ بودجه برای سال‌های ۵۰ و ۵۱ تنظیم و به تصویب مجلس وقت رسید و لایحه تفریغ بودجه سال ۱۳۵۲ نیز تهیه گردید، اما به علت پیروزی انقلاب اسلامی مورد تصویب قرار نگرفت. ماجرای تنظیم تفریغ بودجه در پنج سال پایانی قانون سوم (۶۱ تا ۶۵) و حدود ۲۴ سال اجرای قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ متفاوت است. پس از پیروزی انقلاب اسلامی، موضوع تفریغ بودجه به صورتی جدی از سوی دولت و قوه مقننه مورد توجه قرار گرفت. در سال‌های آغازین انقلاب، مشکلات تهیه و تنظیم تفریغ بودجه بررسی و با تصویب تبصره ۶۶ قانون بودجه سال ۶۱ که برای مدت چهار سال به مورد اجرا گذاشته شد از یک‌سو و تصویب قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب سال ۱۳۶۵ از سوی دیگر، زمینه لازم برای تهیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به صورت مستمر و بدون وقفه فراهم شد. توضیح این نکته ضروری است که این صورت‌حساب که توسط وزارت دارایی تهیه می‌شود، جایگزین لایحه تفریغ بودجه شد تا بر اساس آن گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود.

## آنچه که باید آموخت

بررسی سیر تطور پدیده‌ها برای شناخت صحیح و درک کارکرد آنها جهت قضاوت درباره گذشته و برنامه‌ریزی آینده ضروری است. سیر تحول نظام پاسخگویی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای استقرار چنین نظامی باید خرده نظام‌های تشکیل دهنده آن را به دقت شناسایی و فراز و فرود عوامل اساسی و تأثیرگذار بر آنها را در یک دوره طولانی بررسی و تحلیل کرد. این مقاله با استفاده از این رویکرد، به بررسی قوانین محاسبات عمومی پرداخته است تا سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از خرده نظام‌های تشکیل دهنده فرایند مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی را بررسی کند. در این بررسی، نکات بسیار آموزنده‌ای وجود دارد که طرح آنها در این مقاله برای تصحیح برخی اظهارنظرها در مورد حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مفید است و آگاهی از آنها به اتخاذ تدابیر و انتخاب راهبرد مناسب برای تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی کمک می‌کند. برخی از این نکات آموزنده به شرح زیر است:

۱- بسیاری از دانش‌آموختگان حسابداری و اغلب افراد دانشگاهی و فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی، تصور می‌کنند که به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها، نوآوری و پدیده‌ای جدید است. غافل از این که به کارگیری سازوکارهای این شیوه حسابداری در نهادهای بخش عمومی به طریق مقتضی و سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای مذکور، بیش از ۲۵۰ سال سابقه دارد. همانطور که قبلاً بیان شد، سیستم حسابداری کمرال اداری که طی دو قرن و نیم در نهادهای بخش عمومی کشورهای اروپایی مرسوم بوده، با استفاده از سازوکارهای ساده، اطلاعات مالی مربوط به معاملات و رویدادها را همزمان بامبنای نقدی و تعهدی در دفاتر حسابداری با روش یک طرفه ثبت، نگهداری و گزارش می‌کرد. این سیستم حسابداری، در مسیر تحول خود به روش دوفترداری دوطرفه مجهز شده و با بهره‌گیری مناسب از این شیوه نوین حسابداری، آثار معاملات و رویدادهای مالی را کماکان بر اساس نیازهای اطلاعاتی نقدی، مالی و بودجه‌ای، ثبت و گزارش کرده است.

۲- استفاده از سازوکارهای مبنای نقدی و تعهدی به منظور ثبت، نگهداری و گزارش اطلاعات مربوط به ورود و خروج جریان وجوه نقد و مدیریت خزانه‌داری از یک‌سو و اطلاعات مربوط به مطالبات و تعهدات دولت و واحدهای تابعه از سوی دیگر، در اولین قانون محاسبات عمومی ایران پیش‌بینی شده بود. اگر چه، به علت عدم دسترسی به اسناد و مدارک دوره ۲۰ ساله اجرای این

قانون، اثبات اجرا یا عدم اجرای مفاد این قانون تا زمان نگارش مقاله امکان پذیر نبوده، اما می توان این موضوع را به شرح زیر تحلیل کرد:

**الف)** در صورتیکه با انجام تحقیقی در این زمینه شواهدی به دست آید که اغلب دستگاه های اجرایی مفاد این قانون را در مورد نگهداری حساب و گزارشگری مالی رعایت می کرده اند، می توان چنین نتیجه گرفت که سیستم مورد تأکید قانون اگر چه برگرفته از قوانین محاسبات عمومی کشورهای اروپایی بوده، اما با ویژگی های محیطی فعالیت های حاکمیتی دولت و واحدها تابعه سازگار بوده است. درغیراین صورت، به رغم پیشرفته بودن قانون در زمان خود، اجرای آن به دلیل عدم سازگاری با ویژگی های محیطی فعالیت های دستگاه های اجرایی با مشکل جدی مواجه بوده، به نحوی که در قانون بعدی اصلاحاتی اساسی در آن صورت گرفته است.

**ب)** هر یک از حالت های بالا رخ داده باشد، به نوبه خود در خور تأمل است. بدین معنی که اگر احکام پیش بینی شده در قانون اول اجرا شده باشد، بیانگر ظرفیت مناسب مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری مورد نظر قانون، حساسیت نمایندگان قانونی مردم و اصرار آنها در تأمین حق پاسخ خواهی و همچنین تعهد مقامات اجرایی به ایفای مسئولیت پاسخگویی است. عدم اجرای احکام پیشرفته این قانون نیز به نوبه خود، بیانگر این حقیقت است که تدوین مقررات پیشرفته و الزام آور مرتبط با سیستم حسابداری، لزوماً متضمن ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی نیست. اجرای چنین مقرراتی نیازمند تأمین زیرساخت هایی است که زمینه لازم را برای عملیاتی کردن آن فراهم کند. حالت سومی نیز قابل تصور است، بدین معنی که به رغم فراهم بودن شرایط قانونی برای استقرار سیستم ساده و یک طرفه ای نظیر سیستم حسابداری کمرال، مقامات اجرایی و دولت های وقت، اعتقادی به ایفای مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی نداشته اند. عدم تهیه لایحه تفریغ بودجه در سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۳۶ حالت اخیر را بیشتر تأیید می کند.

**ج)** نکته مهم تر اینکه هم اکنون، دستگاه های مسئول سیاست گذاری در امور مالی کشور نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی به نمایندگی از سوی قوه مجریه و دیوان محاسبات کشور به نمایندگی از سوی قوه مقننه، عزم خود را برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری و احتمالاً اصلاح قانون محاسبات عمومی جزم کرده اند. از این رو، دستگاه های مذکور باید با مطالعه سیر تطور حسابداری دولتی در ایران، تدابیری اتخاذ کنند که شرایط تاریخی صد سال گذشته تکرار نشود. بنابراین، باید ضمن استفاده از دانش و تجارب جهانی در زمینه حسابداری و انجام





مطالعات تطبیقی، مقررات مالی و محاسباتی رابه نحوی تدوین کنند که با ویژگی‌های محیط فعالیت و نیازهای قانونی و امکانات و مقدرات نهادهای بخش عمومی سازگار باشد، درغیراین صورت، تکرار تاریخ دور از ذهن نیست.

### نتیجه‌گیری

نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی همواره به عنوان یکی از ابزارهای کارآمد برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، مورد توجه صاحب‌نظران امور مالی، دولت‌مردان و سیاست‌ورزان، قرار گرفته است. از این‌رو، بررسی سیر تطور و تکامل نظام پاسخگویی از طریق تحولات انجام شده در خرده‌نظام‌های تشکیل دهنده آن از جمله حسابداری و گزارشگری مالی، امکان‌پذیر است.

اگر چه تکمیل فرایند مسئولیت پاسخگویی مستلزم به کارگیری و تعامل و ارتباط خرده‌نظام‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد، همراه با گردش آزاد اطلاعات مالی و عملیاتی است، اما این مقاله صرفاً بر تحولات صورت گرفته در نظام حسابداری متمرکز شده است. انجام چنین امری، مستلزم مطالعه تطبیقی در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اسناد‌کاوی در یک دوره طولانی است. در کشورهای در حال توسعه، اساساً انجام مطالعه سیر تحول پدیده‌ها از طریق مشاهده و اسناد‌کاوی و به ویژه برای یک دوره طولانی صد ساله، به دلیل فقدان آرشیو مناسب و عدم دسترسی به اسناد و مدارک، به سادگی امکان‌پذیر نیست. به همین دلیل، برای بررسی سیر تحول حسابداری دولتی در ایران با هدف دستیابی به یک تحلیل مناسب درباره فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، از مطالعه تطبیقی قوانین محاسبات عمومی صدسال گذشته استفاده گردید.

همانطور که ملاحظه شد، قوانین محاسبات عمومی اول و دوم هم به لحاظ ویژگی‌های کلی سیستم حسابداری مالی موضوع آن و هم به لحاظ توجه به حقوق مردم برای اعمال نظارت عمومی و دانستن حقایق، از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی برخوردار بود. در این قوانین، وزیران مکلف بوده‌اند که در پایان هر سال، گزارش‌های مالی حوزه تحت سرپرستی خود را تنظیم و به دیوان محاسبات تسلیم و نسخه‌ای از آن را برای اطلاع عموم مردم منتشر کنند. انجام چنین امری، بیانگر ظرفیت مناسب این قوانین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی است. این تکلیف در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم حذف شده است که این نیز بیانگر تنزل ظرفیت مسئولیت پاسخگویی این قوانین است.



بررسی احکام مرتبط با حسابداری در اولین قانون محاسبات عمومی بیانگر این واقعیت است که سیستم حسابداری مورد نظر این قانون، ضمن استفاده از روش دفترداری یک طرفه بر ثبت و نگهداری حساب عایدات و مخارج دولت با دو روش نقدی و تعهدی تأکید داشته است. علاوه بر این، سیستم حسابداری موضوع این قانون، تحت تأثیر سیستم حسابداری کمرال اداری مرسوم در کشورهای اروپایی بوده که به نوبه خود از قابلیت‌های کافی برخوردار بوده است. علاوه بر این، سیستم خزانه‌داری و کنترل بودجه‌ای قوی مورد نظر قوانین اول و دوم، متناسب با زمان اجرای این قوانین، رضایت‌بخش بوده است. در هر حال، سیستم‌های حسابداری مورد تأکید در این قوانین، اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی را با احکامی که در این خصوص پیش‌بینی شده بود، تأمین می‌کرده است.

قوانین سوم و چهارم محاسبات عمومی، با احکام متفاوتی نسبت به قوانین اول و دوم در مورد حسابداری و گزارشگری مالی روبه‌رو شده است. هر چند که در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم، کماکان بر مدیریت و کنترل وجوه نقد و بودجه تأکید شده است، اما از قابلیت لازم برای ثبت و نگهداری حساب و گزارشگری مطالبات و بدهی‌های دولت برخوردار نبوده است. این در حالی است که قانون چهارم محاسبات عمومی به کمک قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ و ساز و کارهای پیش‌بینی شده در تبصره ۶۶ قانون بودجه سال ۱۳۶۱ و دستورالعمل اجرایی آن، شرایط لازم برای روزآمد کردن صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را فراهم کرد. در اجرای این قوانین، گزارش تفریغ بودجه سنوات ۱۳۶۱ تا ۱۳۸۸ تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است که یکی از نقاط قوت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی محسوب می‌شود.

اگر چه مقررات مالی دیگری نظیر قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی و قوانین عمرانی پنج ساله قبل از انقلاب اسلامی، بر سیستم حسابداری نهادهای مشمول آن تأثیر گذار بوده است، اما دامنه آن به نهادهای ذی‌ربط محدود شده است. از این رو، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که ویژگی‌های کلی سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات صد سال گذشته بیانگر این حقیقت انکارناپذیر است که ظرفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی این سیستم‌ها از جنبه احکام قانونی و الزام‌آور و مؤثر بر ساختار حسابداری و گزارشگری مالی، سیر نزولی داشته است. به بیان دیگر، قطع نظر از اثبات اجرا یا عدم اجرا، احکام پیش‌بینی شده در قوانین اول و دوم درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی، نسبت به احکام

مشابه در قوانین سوم و چهارم، از ظرفیت بالاتری برخوردار بوده است.

این در حالی است که سیستم حسابداری مورد نظر قانون محاسبات عمومی چهارم که از سال ۶۶ تاکنون اجرا می‌شود، به رغم ظرفیت اطلاعاتی کمتری که نسبت به قوانین اول و دوم دارد، اما در عمل و با رفع موانع و مشکلات، در تنظیم صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که زمینه تهیه گزارش تفریح بودجه را فراهم می‌کند، موفق بوده است.

باید به این نکته مهم نیز اشاره کرد که بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی صد ساله ایران نکات آموختنی بسیاری دارد. برخی از این نکات به اجمال مطرح گردید و از طرح برخی دیگر به لحاظ جلوگیری از اطاله کلام، صرف‌نظر شد. آنچه که به راحتی می‌توان دریافت این است که در مواردی که سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت مناسبی برخوردار بوده و در زمان اجرای آنها در نوع خود مترقی و پیشرفته بوده است، کم و بیش در عمل اجرا نشده و احکام مترقی این قوانین در قوانین بعدی حذف شده است. در موارد دیگر، سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت کافی برای تحقق اهداف پاسخگویی برخوردار نبوده است که این امر نیز کیفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بر منابع عمومی را کاهش داده است. از این‌رو، دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی و نهادهای مستقل نظارتی نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کشور، باید به این امر مهم توجه کنند که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی مستلزم ایجاد تحول اساسی در خرده نظام‌هایی نظیر حسابداری و گزارشگری مالی، بودجه‌بندی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و استقرار جریان آزاد اطلاعات است. تدوین مقررات مناسب و سازگار با ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی برای ایجاد تحول و استقرار این خرده نظام‌ها، قطعاً در پیاده‌سازی موفق نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی به امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر مبدل شده است.

در پایان یادآوری این نکته نیز ضروری است که استفاده از قابلیت‌های حسابداری تعهدی در ثبت، نگهداری و گزارشگری درآمدهای تحقق یافته و تعهدات ایجاد شده ناشی از رویدادهای مالی امر جدیدی نیست و نهادهای بزرگ بخش عمومی اغلب کشورها، سالیان متمادی به طریق مقتضی و با استفاده از سازوکارهای مناسب، از این شیوه حسابداری بهره جسته‌اند. در قانون محاسبات عمومی اول ایران نیز، استفاده از این روش پیش‌بینی شده بود، بنابراین به حسابداران، حسابرسان و دانش‌آموخته‌های رشته حسابداری پیشنهاد می‌شود در اظهارنظرهای خود درباره اینکه به کارگیری

حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی نوعی نوآوری است، تجدید نظر کنند.

### پی‌نوشت‌ها:

1- Accountor

2- Accoutee

3- Immediate cash inflow

4- Later cash inflow

5- Immediate cash outflow

6- Later cash outflow- 4

7 - Balance (B)      Balance Due (BD)      Current Due (CD)      Actual (A)

۸- برای آگاهی از فرم‌های امروزی دفاتر بودجه‌ای به فصل سوم کتاب حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی تألیف نگارنده مراجعه شود.

### منابع و مأخذ:

- ۱- آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب سال (۱۳۷۰).
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی" چاپ هشتم، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱.
- ۴- باباجانی، جعفر مرداد. (۱۳۷۱). "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۸۸/۸۷.
- ۵- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸.
- ۶- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۹.
- ۷- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲.
- ۸- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹.
- ۹- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶.
- ۱۰- قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب سال ۱۳۶۹.
- ۱۱- متمم قانون اساسی مصوب سال ۱۳۸۵.
- 12- Australian Accounting Research Foundation, PSC, 1990 "Objective of General Purpose Financial Reporting", SAC2.
- 13- Governmental Accounting Standards Board (2009), "Codification of Financial Accounting and Reporting Standards", Concept No.1
- 14 - Ijiri, Yuji, (1984), "on the Accountability – Based Conceptual Framework, Journal of Accounting and Public Policy
- 15- Monsen, N. (2002), "The case for cameral Accounting", Financial Accountability and management.
- 16- Monsen, N. (2008), "Administrative Cameralislics" International Journal In Governmental management .
- 17- Oettle, K. (1990), "Cameralistics", Handbook of German Business Management, Berlin,.
- 18- Olson, or, Humphrey, C., and Guthrie, J., (2007), "Into the shadows – A Reflections on International Development in Public sector Accounting", Peresented at the 30th Eurooam Accounting Associated congress 2007, 25-27 April 2007, Lisbon, Portugal.
- 19- Robb, A., Newbery, S., (2007), "Globalization: Governmental accounting and International Financial Reporting standards", Socio Economic Review, 2007, No. 5, 725-754.

