**چالشهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی**

در منظر جهانی، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سابقه‌ای دیرینه دارد و انجام پژوهشهای متعدد، بر غنای آن افزوده است. در ایران نیز تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به‌تازگی در دستور کار مراجع مربوط قرار گرفته و سازمانهای مرتبط مانند سازمان حسابرسی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و شهرداریها در این زمینه نقش فعالی را برعهده گرفته‌اند.
در عرصه تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، یکی از موضوعهای بحث‌برانگیز در جهان، انتخاب مبنای حسابداری مناسب (نقدی، تعهدی، تعهدی تعدیل‌شده) است. در ایران نیز انتخاب مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری مناسب، از جمله موضوعهای روز حرفه است که درباره آن دیدگاههای متفاوتی در میان صاحبنظران وجود دارد.
مجله حسابرس این شماره خود را به موضوع «استانداردهای حسابداری دولتی» اختصاص داده و با برگزاری میزگردی با حضور صاحبنظران، دیدگاههای ایشان را در دسترس خوانندگان علاقه‌مند خود قرار داده است.
با توجه به مقدمه پیشگفته، موضوعهای زیر در میزگرد با صاحبنظران در میان گذاشته شد:
• محیط حسابداری دولتی ایران چه ویژگیهایی دارد و تفاوتهای آن با دیگر کشورها در چیست؟
• آیا زمان تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در ایران فرا رسیده است؟
• در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، چه کسانی باید و می‌توانند ایفای نقش کنند؟
• چگونه می‌توان با مراجع تدوین استانداردها، تعاملی سازنده ایجاد کرد؟
• مبنای حسابداری مناسب با شرایط و ویژگیهای محیطی ایران کدام است؟
• آینده حسابداری دولتی در ایران را چگونه ارزیابی می‌کنید؟



**صفار**
موضوع محوری بحث ما استانداردهای حسابداری دولتی است. برای شروع بحث، نگاه کوتاهی بیندازیم به پیشینه حسابداری دولتی در جهان و ایران، محیط و اهمیت حسابداری دولتی در ایران، تفاوتهای اساسی بین حسابداری دولتی در ایران و کشورهای دیگر و بالاخره ویژگیهای حسابداری دولتی در ایران.

**مهدوی**
در ابتدا، لازم می‌دانم از مجله حسابرس که امکان برگزاری این میزگرد را فراهم ساخته است، قدردانی کنم.
پیشینه حسابداری دولتی به زمانهای خیلی قدیم برمی‌گردد، اما سه مقطع تاریخی را معمولاً درنظر می‌گیریم. مقطع اول مربوط به قبل از سال 1949 میلادی است که سیستم حسابداری دولتی شامل مبنای مورد استفاده، در همه کشورها تقریباً یکسان بود. مقطع دوم، از سال 1949شروع شد. بدین ترتیب که بعد از جنگ جهانی دوم، در انگلستان تصمیم گرفتند که سیستم قیمت تمام‌شده را در ارتش انگلیس پیاده کنند. ظرف 2 سال، یعنی تا سال 1951 این سیستم در آنجا پیاده شد و به اجرا درآمد، ولی بعد به کنار گذاشته ‌شد. بعدها، پژوهشگران بررسی کردند که چرا این سیستم کنار گذاشته شده بود. یکی از دلایلی که برای این موضوع ذکر می‌کنند پرهزینه بودن آن بوده است. چون هم سیستم متداول و هم سیستم بهای تمام‌شده را با هم اجرا می‌کردند در نتیجه هزینه سیستم بیش از اندازه افزایش پیدا کرده بود.
مقطع سوم از دهه1970 شروع می‌شود که در این دهه در انگلستان تفکر جدیدی مطرح می‌شود که بر اساس آن سه مرحله باید طی شود؛ تجاری‌سازی (Commercialization)، بنگاه‌سازی (Corporatization) و خصوصی‌سازی (Privatization). در انگلستان آن روز بعضی از بخشها مثل مخابرات، هواپیمایی یا راه‌آهن، در اختیار دولت بود، چیزی که در کشور ما یا بعضی کشورهای دیگر هنوز وجود دارد. این تفکر اقتصادی چون زمان نخست‌وزیری خانم تاچر بوده به «تاچریسم» معروف می‌شود.
منطقی که پشت این تفکر بود این بود که در واقع حسابرسی عملکرد یا عملیاتی را اجرا کنند. به عبارتی می‌خواستند اثربخشی، کارایی و صرفه‌جویی را در محیط فعالیتهای بخش عمومی به‌کار گیرند؛ که لازمه آن این بود که ابتدا در طی سه مرحله سازمانهای دولتی کوچک بشوند تا ارزیابی عملکرد سازمانهای دولتی باقیمانده امکان‌پذیر شود.
یکی از مباحثی که پس از آن مطرح شد، بحث تغییر مبنای حسابداری بود و این‌گونه استدلال شد که اگر بخواهند کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی را ارزیابی کنند لازمه‌اش این است که ورودیها با خروجیها تناسب داشته باشند. در واقع این تفکر دنبال آن بود که ارزیابی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی اجرا کند ولی یکی از ریشه‌های آن برمی‌گردد به تغییر مبنای حسابداری.
پس، همانطور که اشاره شد، در این فاصله سه مقطع داریم یکی قبل از 1949، یکی بین 1949 تا دهه 70، و یکی هم بعد از دهه 1970 که از این به بعد تغییر مبنای حسابداری در دستور کار بعضی از دولتها قرار می‌گیرد. با این که تفکر از انگلستان شروع می‌شود ولی کشورهایی به‌غیر از کشور انگلستان سردمدار این تفکر می‌شوند. مثلاً وقتی به متون امریکایی مراجعه می‌کنیم می‌بینیم که در سال 1984 در امریکا جی‌ای‌اس‌بی (GASB) در کنار یا موازی با اف‌ای‌اس‌بی (FASB) تشکیل می‌شود؛ برای مثال، در کشور کوچکی مثل نیوزلند در سال 1992-1993 صورتهای مالی کل دولت برمبنای تعهدی تهیه می‌شود؛ یا به عنوان مثالی دیگر، می‌بینیم در استرالیا به‌تفکیک ایالت، برنامه زمانبندی ارائه می‌شود که در ایالت نیوساوت ویلز (New South Wales) برای سال مالی 1992-1993 و برای کل دولت برای سال مالی 1996-1997 این‌کار انجام شود. در سال 1977 فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و پس از آن کمیته بخش عمومی ایفک تشکیل شد.

**بنانی**
سیستم حسابداری دولتی کنونی ما، در حال حاضر براساس سیستم حسابهای مستقل است. برای هر حسابی و برای هر یک از منابعی که در اختیار هر دستگاه دولتی قرار می‌گیرد یک حساب مستقل تهیه می‌شود. در متون رایج ریشه قانونی استفاده از حسابهای مستقل، اصل 55 قانون اساسی ذکر شده است؛ طبق این اصل هر وجهی باید در محل خود به مصرف برسد.
درحال حاضر حسابهای مستقل مهمی که ما برای ثبت عملیات حسابداری دستگاههای اجرایی به‌کار می‌بریم عبارتند از حساب مستقل اعتبارات هزینه، اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای، اختصاصی، سپرده، سایر منابع و حسابهای مستقل متنوعی که به مرور براساس الزامات قوانین و مقررات مختلف ایجاد شده است. علاوه بر حساب مستقل، دو گروه حساب دیگر هم در سیستم حسابداری دولتی کشور داریم؛ گروه حساب اموال و داراییهای ثابت و گروه حساب وجوه اداره‌شده.
بحث بعد در مورد صورتهای مالی است. صورتهای مالی از دو بعد درخور بررسی است؛ دستگاههای اجرایی و کل دولت. ذیحسابهای دستگاههای اجرایی، وزارتخانه‌ها، و موسسه‌های دولتی مکلفند حسابهای ماهانه‌ هر ماه را تا پایان ماه بعد به وزارت امور اقتصادی و دارایی و همین‌طور دیوان محاسبات کشور ارسال کنند. علاوه بر حسابهای ماهانه، دستگاه‌های اجرایی مکلفند در پایان دوره مالی حسابهای نهایی خودشان را تهیه کنند. این حساب هم در دو نسخه تهیه و یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به وزارت دارایی ارسال می‌شود. موعد ارسال حسابهای نهایی براساس قانون اصلاح مواد 63 و 64 قانون محاسبات عمومی کشور تا پایان مردادماه سال بعد است. شرکتهای دولتی نیز براساس مواد 98 و 99 قانون محاسبات عمومی کشور مکلفند صورتهای مالی خودشان و همین‌طور صورتحساب اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای (مربوط به طرحهای عمرانی) را تا پایان شهریورماه سال بعد به وزارت امور اقتصادی و دارایی بفرستند.
اما در سطح کشور در حال حاضر صورت مالی مهمی که به‌وسیله دولت تهیه می‌شود، صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور است که براساس الزامات ماده 103 قانون محاسبات عمومی کشور تهیه می‌شود. براساس این قانون وزارت دارایی مکلف است که صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور را که شامل ارقام مربوط به کلیه دریافتها و پرداختها و صورت گردش نقدی خزانه است تا پایان آذرماه سال بعد به طور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیئت وزیران بفرستد. تا به امروز 28 فقره صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور تهیه شده که بیست‌وهشتمین صورتحساب مربوط به عملکرد سال 88 است که در قالب لوح فشرده به دیوان محاسبات کشور و همین‌طور به هیئت وزیران ارائه شده است.
اما در مورد بحث روشهای حسابداری که اکنون در وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و بخش عمومی کشور مورد استفاده قرار می‌گیرد، براساس ماده 128 قانون محاسبات عمومی کشور، نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه‌ها مورد قبول واقع می‌شود و همچنین مدارک و دفترها و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین و ابلاغ می‌شود.
در یکی دو سال اخیر فرایند یا بهتر بگوییم محتوای رهنمودهای حسابداری که توسط وزارت دارایی تهیه می‌شود دچار تغییر اساسی شده است. سعی شده با اضافه کردن مواردی مثل مبانی نظری، مبنای حسابداری و تئوری حاکم، رهنمودهای صادرشده از جنبه نظری و علمی قویتری برخوردار شود. به‌عنوان نمونه، رهنمود وجوه اداره‌شده براساس مبانی جدید تهیه شده است. این رهنمود به دو قسمت تقسیم‌شده؛ مفهومهای نظری و روش حسابداری. در مفهومهای نظری، مبنای حسابداری، تئوری حاکم، دامنه شمول و برخی از اصطلاحات تعریف شده است.
اما در مورد دوره مالی در سیستم حسابداری دولتی کشور، براساس ماده 6 قانون محاسبات عمومی کشور، سال مالی از فروردین تا اسفند هر سال تعریف شده اما قانون اصلاح مواد 63 و 66 قانون محاسبات عمومی کشور مهلت تعهد و پرداخت از محل اعتبارات هزینه و تملک داراییهای سرمایه‌ای را به ترتیب به مدت یک ماه و چهار ماه تمدید کرده است یعنی عملاً الان در حساب مستقل اعتبارات هزینه مهلت تعهد و پرداخت یا بهتر بگوییم دوره مالی 13 ماهه است و در اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای دوره مالی 16 ماهه است. به عبارت دیگر در اولین ماه هر سال در اعتبارات هزینه دو سیستم مالی نگهداری می‌شود. در مورد اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای هم این دوره 4 ماهه است که اصطلاحاً به آن دوره متمم گفته می‌شود و منجر به این می‌شود که در 4 ماه ابتدای سال از فروردین تا تیرماه، دو سیستم مالی داشته باشیم.

 **صفار**
بخش دولتی و عمومی چه تاثیری بر استانداردهای حسابداری دولتی ممکن است بگذارد؟

**صفایی‌نسب**
نظام ارزشی اولین و بارزترین وجه تمایز محیط حسابداری دولتی جمهوری اسلامی ایران با دیگر کشورهاست چه اینکه رسالت و هدف اصلی حسابداری دولتی ایران در حال حاضر، تبیین، پیاده‌سازی و به‌کارگیری اصول حاکم بر حسابداری براساس نظام ارزشی با الگوهای اسلامی است. به‌خاطر همین نظام ارزشی مبتنی بر اسلام، مستند به اصل 44 قانون اساسی سه نوع مالکیت 1- تعاونی 2- خصوصی 3- دولتی پذیرفته‌شده که در حوزه‌های مختلف دولتی و غیردولتی هر سه نوع مالکیت مطرح است و حسابداری دولتی ایران هم ناظر بر عملکرد آنهاست.
با توجه به اهمیتی که وجوه عمومی و بیت‌المال دارد و با توجه به اصل 55 قانون اساسی، که تاکید کرده هر وجهی در محل خود به مصرف برسد، این موضوعی است که باعث شده که بودجه‌ریزی کشور به سمتی پیش برود که دارای ردیفهای مشخص و کمتر استانداردپذیر باشد؛ یعنی قانون محاسبات عمومی چه در تعریف هزینه در ماده 23 و چه در تعریف بودجه‌ کل کشور در ماده 1 و قانون محاسبات عمومی کشور، وصول درامدها و نحوه درخواست وجه از محل وجوه متمرکزشده در خزانه‌داری کل کشور، همه به‌نحوی هستند که صحبت از نقدی بودن درامدها و هزینه‌ها دارد و سیستم حسابداری دولتی نیز بر همین اساس است.
بنابراین، ‌در مورد بودجه عمومی، با توجه به محدودیتهای قانونی،‌ صرفاً براساس روش نقدی عمل می‌شود.

**صفار**
وضعیت حسابداری دولتی در ایران چه تفاوتهایی با سایر کشورهای جهان دارد؟

**بزرگ اصل**در بحث حسابداری دولتی تفاوتهای اساسی که ما با سایر کشورها داریم، یکی در گستردگی دولت است، یعنی بخش دولتی در کشور ما در حوزه‌های مختلف از جمله امور اقتصادی، به‌طور گسترده وارد شده و به همین دلیل بخش عمومی در کشور ما تنوع خیلی زیادی دارد. یعنی فقط بحث وزارتخانه‌ها نیست. این گستردگی بخش دولتی و عمومی به‌نظرم اولین تفاوت است.
تفاوت مهم دیگری که داریم، اتکای ما به درامد نفت است. در دیگر کشورها، بیشتر اتکا به مالیات است. قاعدتاً در جاهایی که مردم مالیات بیشتری پرداخت می‌کنند و اقتصاد مملکت متکی به مالیات است، مردم پاسخگویی بیشتری را از مسئولان دولتی می‌خواهند. در صورتی که در کشورهایی مثل ایران که به درامد نفت بیشتر متکی هستند، سطح پاسخگویی تحت تاثیر قرار می‌گیرد.
در حوزه گزارشگری بخش دولتی با نارساییهای مهمی روبه‌روییم. برای مثال، در ایران، دولت فاقد صورتهای مالی است. دولت امریکا، با اینکه خیلی بدهکاری دارد، ولی صورتهای مالی دولت را منتشر می‌کند؛ اما ما چنین امکانی را نداریم. یعنی سیستمهایی که در ایران داریم تنها توان تولید اطلاعات کنترل بودجه را دارند. کنترل بودجه مسئله بسیار مهمی است ولی قاعدتاً آنقدر اساسی نیست که محدودیت ایجاد کند. یعنی اگر براساس قوانین فقط متمرکز شویم روی کنترل بودجه، قاعدتاً به گزارشگری مالی دولتی صدمات جدی می‌زند. در کشورهای دیگر هم بحث کنترل بودجه وجود دارد ولی گزارشگری مالی در سطحی فراتر از آن مطرح است. تفاوت اصلی ما این است که دستگاههای اجرایی در کشورهایی از قبیل امریکا، استرالیا، و نیوزلند صورت مالی تهیه و ارائه می‌کنند اما ما در ایران چنین چیزی نداریم و سیستم فعلی اجازه تولید صورتهای مالی را نمی‌دهد.

**صفار**
یک مقایسه تطبیقی کنیم بین استانداردهای حسابداری و قوانین حاکم بر سیستم حسابداری دولتی ایران. قوانین موجود تا چه اندازه ممکن است مانع یا پشتیبان استانداردهای حسابداری دولتی باشد؟

**باباجانی**
در حال حاضر در ایران چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی وجود ندارد، هر چند که اقداماتی توسط سازمان حسابرسی شروع شده و نمی‌توان فعلاً درباره آن اظهارنظر کرد، ‌امیدوارم ختم به خیر شود.
علی‌الاصول در قوانین و مقررات ایران ابهام درخور ملاحظه‌ای در تدوین استانداردها وجود دارد. از یک طرف ماده 128 قانون محاسبات عمومی می‌گوید روش نگهداری حسابها توسط وزارت دارایی باید تنظیم شود و به تایید دیوان محاسبات برسد، از طرفی ماده 7 اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی می‌گوید مسئول تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح کشور، سازمان حسابرسی است. از طرف دیگر ماده 56 آیین‌نامه مالی دانشگاهها می‌گوید دستورالعمل حسابداری دانشگاهها باید توسط وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تدوین شود. ماده 42 و 43 قانون شهرداری‌ها نیز مقرر می‌دارد که دستورالعمل حسابداری شهرداری‌ها و از منظر این‌که حسابداری این نهادهای عمومی تعهدی باشد یا نقدی، باید توسط وزارت کشور تعیین ‌شود. بنابراین این ابهام و تناقضها که چه کسی باید متولی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی باشد، هنوز وجود دارد و ممکن است اجرای فراگیر آن را با مشکل جدی روبه‌رو کند.
الان بحثی که در دنیا مطرح است و گرایش به سمت آن در تفکر برخی در ایران نیز مشاهده می‌شود، حرکت به طرف استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. این در حالی است که در قانون اساسی ایران، و سایر کشورهای جهان، آمده است که، منابع مالی باید در محل قانونی و تعیین‌شده در بودجه مصرف شود و این امر عمدتاً از طریق یک نظام حسابداری خاص موسوم به حسابداری حسابهای مستقل تحقق می‌یابد. از طرف دیگر، همین قانون تاکید دارد بر این‌که هیچ هزینه‌ای از اعتبار مصوب تجاوز نکند؛ پس در نظام حسابداری ایران کنترل بودجه بسیار قوی است. این بدان معنی نیست که در تدوین استانداردها قابلیتهای دیگر حسابداری نادیده گرفته شود ولی باید استانداردهایی که نوشته می‌شود، بخصوص در ایران، احکام قانون اساسی را کاملاً در بر گیرد تا مسئولیت پاسخگویی مالی مورد تاکید این قانون تحقق یابد و اگر شرایط فراهم شود، پس از آن باید به سراغ پاسخگویی عملیاتی رفت.
بنابراین هر استانداردی یا بیانیه مفهومی که در ایران بخواهد نوشته شود، اگر این موضوعها را مورد توجه قرار ندهد، در واقع راهی را می‌رود که به قول صاحبنظرها، منظور فقط تدوین استاندارد است نه اجرا. به‌نظر بنده ترجمه یا اقتباس از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران در ایران جواب نمی‌دهد. در بحث تدوین استاندارد این سئوال مهم است که آیا ما براساس یک مطالعه تطبیقی، به الگوی مشخصی رسیده‌ایم که در قالب آن بتوانیم چارچوب نظری و استاندارد تدوین کنیم و مدل حسابداری و گزارشگری مالی سازگار با ویژگیهای محیطی و قانونی خاص کشور خودمان را طراحی کنیم یا نه؟ بدون توجه به این مسئله مهم شروع کردن کمی بحث‌برانگیز است.
درست است که شروع چیز خوبی است، ولی ما باید با تحقیق، با مطالعه تطبیقی درست، قوانین و مقررات کشورمان را تحلیل کنیم. ما باید یک مطالعه عمیق نظری، قانونی، تطبیقی انجام بدهیم. من بحثم این نیست که چرخ را از نو اختراع کنیم بلکه اعتقاد دارم باید براساس مطالعه و تحقیق به الگویی برسیم. وقتی الگو مشخص شد، آن‌وقت شکل کلی نظام حسابداری به ذهنمان می‌رسد، و بعد در چارچوب عوامل کلیدی مدل، شرایط لازم برای تدوین بیانیه مفهومی و استانداردهای حسابداری مشخص می‌شود.
بنابراین با مطالعه در قوانین و مقررات ایران، و بحث در مورد مقررات خاصی که داریم، بحث شهرداریها، بحث دانشگاهها که مقررات خاص دارند، و اینکه بالاخره بخش عمومی چه نهادهایی را در بر می‌گیرد، باید این موضوعها روشن شود. زمانی که این ویژگیها مشخص شد، آنوقت تازه می‌فهمیم که کجا باید برویم، نقشه راه را تدوین کنیم و بعد بر اساس نقشه راه، به موضوع ورود پیدا می‌کنیم. طبیعی است که ممکن است 60 تا 70 درصد از دانش جهانی امروز را که در قالب استانداردها و بیانیه‌های مفهومی در کشورهای مختلف آمده، استفاده کنیم. مطالبی که اکنون به اختصار می‌گویم قبلاً به طریق مقتضی از طریق مصاحبه با فصلنامه حسابرس و یا از طریق مکاتبه با سازمان حسابرسی به اطلاع رسانده‌ام.

**صفار**
این سئوال مطرح است که آیا قانون اساسی محدودیت‌های خاص و مشخصی برای سیستم حسابداری دولتی تعیین کرده یا نه؟ و سئوال دیگر این است که آیا الان زمان مناسبی برای تدوین استاندارد هست یا نه؟

**مهدوی**
در پاسخ به سئوال اول شما، به نظر من قانون اساسی محدودیتی ایجاد نمی‌کند. بودجه‌بندی ‌می‌تواند بر مبنای نقدی باشد و سیستم حسابداری براساس مبنای دیگری؛ چه ایرادی دارد؟ البته اگر این دو سیستم هماهنگ باشند، خیلی بهتر است.
در مورد سئوال دوم، به نظر می‌رسد که برای تدوین استاندارد، حتی دیر هم شده است، چرا چون در برنامه سوم آمده است که بودجه‌بندی دستگاههای اجرایی باید به بودجه‌بندی عملیاتی تغییر یابد. اگر در برنامه سوم به سمت بودجه‌بندی عملیاتی می‌رفتیم مبنای حسابداری نقدی با مبانی بودجه‌بندی عملیاتی اصلاً سازگار و اجراشدنی نبود.
همچنین در صورتی که براساس وظیفه‌ قانونی که برعهده سازمان حسابرسی گذاشته شده است بخواهیم به این موضوع نگاه بکنیم، به نظر می‌رسد که وقت و زمان را از دست داده‌ایم و نباید بیش از این درنگ شود. روشن است که تصمیمگیری‌ها باید بر مبنای اطلاعات و گزارشهای درست و اتکاپذیر باشد، در غیر این صورت برنامه‌ریزی‌ها درست نخواهد بود و در نهایت کشور و مردم متضرر خواهند شد. اطلاعات و گزارشهایی که براساس سیستم فعلی حسابداری دولتی ارائه می‌شود،‌ توانایی ارائه اطلاعات لازم برای تصمیمگیری و برنامه‌ریزی را ندارد و بنابراین تدوین استاندارد به‌منظور ارائه گزارشها و صورتهای مالی مناسب ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

**بنانی**
الان طرح اصلاح قانون محاسبات عمومی در معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی درحال تدوین است. رویکرد کلی این طرح استفاده از مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی است. اگر قرار باشد در استانداردهای حسابداری دولتی از مبنای تعهدی استفاده کنیم، قانون محاسبات عمومی هم باید با آن همسو باشد. شاید این همه قانون عام وخاص که در مورد مبنای حسابداری داریم، به‌خاطر نبودن استانداردهاست. یعنی درواقع اگر استانداردهای حسابداری دولتی در کشور وجود می‌داشت، به تبع آن همه مکلف می‌شدند که از آن استفاده بکنند و تکالیف جداگانه‌ای برای شهرداریها یا دانشگاهها که شرایط خاص خودشان را دارند، وضع نمی‌شد. اگر استانداردهای حسابداری دولتی تدوین شود، با یک ماده واحده می‌توان آن را الزامی کرد وتمامی قوانین عام و خاص مغایر با آن را لغو کرد.
به‌علاوه، فکر می‌کنم پذیرش نظام جی‌اف‌اس (GFS) و همین‌طور تصویب ماده 77 قانون تنظیم‌ بخشی از مقررات مالی دولت، که تعریفهای جدیدی از درامد و هزینه ارائه کرده، تا حدودی بحث استفاده از مبنا را حل کرده است. در واقع می‌شود گفت که استفاده از مبنای تعهدی شاید ریشه قانونی هم دارد. در حال حاضر در ماده 77 قانون تنظیم‌ بخشی از مقررات مالی دولت، درامد را آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی می‌دانیم که ارزش خالص را افزایش می‌دهند و ارزش خالص را همان ماده 77 تعریف کرده که تفاوت کل داراییهای بخش دولتی و بدهی‌های بخش دولتی است، به نظر من هم الزامی نیست که اگر سیستم بودجه‌ نقدی شد حتماً سیستم حسابداری هم باید نقدی باشد چرا که مبنای تعهدی توان ارائه اطلاعات نقدی را نیز دارد. این موضوع در حسابداری بازرگانی با تهیه صورت جریان وجوه نقد انجام می‌شود و مسلماً در بخش دولتی نیز دستیافتنی است.

**صفایی نسب**
اصل 53 قانون اساسی می‌گوید کلیه دریافتهای دولت در خزانه‌داری کل کشور متمرکز می‌شود و کلیه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون صورت می‌گیرد؛ به نظر نمی‌رسد اصل 53 قانون اساسی محدودکننده باشد. می‌توانیم براساس همین اصل، استانداردها را تدوین کنیم. ولی در مورد بودجه عمومی دولت، قانون محاسبات عمومی حاکم است و برمبنای این قانون عمل می‌شود و هر نوع تغییر ضرورتاً باید از طریق اصلاح قانون صورت بگیرد. من هم عقیده‌ام بر این است که تدوین استانداردهای حسابداری دولتی زودتر از اینها می‌بایست انجام می‌شد، اما از طریق اصلاح قانون.
به‌علاوه، عقیده دارم تا زمانی که بودجه‌ریزی‌مان نقدی است نمی‌توانیم برخلاف آن از سیستم حسابداری با مبنای تعهدی استفاده کنیم. برای نمونه اصلاح مواد 63 و 64 قانون محاسبات عمومی کشور صرفاً مصرف وجوه را اجازه داده برای بعد از سال مالی صورت گیرد، ولی وصولی‌ها و درامدها همه طبق سال مالی است. ضمن اینکه براساس سایر مواد قانون محاسبات عمومی کشور، درامدها و هزینه‌ها به‌صورت نقدی عمل می‌شود و قانونگذار شناسایی و اعمال حساب درامدها و هزینه‌ها را به غیر از نقدی تجویز نکرده است.
درخصوص موضوع قانون محاسبات عمومی، بهتر است که این قانون به عنوان یک قانون مادر اصلاح شود و تمام موارد براساس اصول قانون اساسی در این قانون دیده شود و به عنوان یک مرجع اصلی مالی و محاسباتی در خصوص منابع عمومی دولت مورد بهره‌برداری قرار بگیرد و مانعی ندارد که بعضی دستگاهها مثل شهرداریها یا دانشگاهها هر کدام براساس قوانین خاص خود، با رعایت قانون محاسبات عمومی بتوانند عمل کنند.

**بزرگ اصل**
در بدو کار و قبل از تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، کلیه قوانین و مقررات حاکم بر حسابداری دولتی یا مرتبط با آن، بررسی شد. هدف این نبود که استانداردهایی را تدوین کنیم که منطبق با قوانین و مقررات باشد. این نمی‌تواند هدف باشد. هدف نهایی این است که استانداردهایی تدوین کنیم که کل دولت بتواند یک صورت مالی بدهد. بنابراین بعضی از قوانین موجود ممکن است با این هدف هماهنگ باشد و برخی دیگر مغایر.
در مطالعه انجام‌شده به این نتیجه رسیدیم که قانون محاسبات عمومی کنونی با هدف تعیین‌شده انطباق ندارد و قرار شد اصلاح قوانین و مقررات مربوط را از طریق وزارت دارایی پیگیری کنیم که الان هم این کار در جریان است. منتهی در قانون تنظیم تعریفهایی از درامدها و هزینه‌ها و داراییها انجام‌شده که کاملاً با تعریف مبنای تعهدی کامل مطابقت دارد و خود این قانون الان با قانون محاسبات عمومی مغایر است.
اما فکر نمی‌کنم که بحث حسابداری دولتی با مبنای تعهدی، با قانون اساسی تضادی داشته باشد. یکی از نکات خیلی اساسی، بحث بودجه نقدی و حسابداری تعهدی است. در مطالعه تجربه کشورهای دیگر دیدیم که در آن کشورها نیز این موضوع یکی از مباحث اصلی‌ است. در بسیاری از کشورها که به سمت حسابداری تعهدی رفته‌اند از جمله خود امریکا، بودجه‌شان نقدی است. از سیستم حسابداری با مبنای تعهدی به سادگی می‌توان اطلاعات مورد نیاز برای کنترل بودجه نقدی را استخراج کرد. بنابراین دلیلی ندارد که به خاطر اعمال کنترلهای بودجه‌ای، هدفهای گزارشگری مالی را کنار بگذاریم. به مردم و نمایندگان مردم باید بتوانیم صورتهای مالی تلخیص‌شده‌ای بدهیم که فهم‌پذیر باشد. ترازهایی که الان از حسابهای مستقل تهیه می‌شود واقعاً جلوی یک متخصص هم بگذاریم، اگر چند بار مرور نکند نمی‌فهمد که چه می‌خواهد بگوید. این تراز اصلاً فهم‌پذیر نیست و فقط یک استفاده داخلی دارد و نمی‌توانیم آن را مبنا قرار بدهیم.
دیدگاه کمیته تدوین استانداردها این است که براساس هدف صورتهای مالی حرکت کنیم و هر جا هم قوانین و مقررات در تضاد است، قانون را اصلاح کنیم. من در این زمینه خوشبین هستم. عزم جدی هم وجود دارد، هم در دیوان محاسبات که در تلفیق بودجه بارها این را مطرح کرده است که سیستم حسابداری پاسخگو نیست و باید به سمت حسابداری تعهدی برود و هم در وزارت امور اقتصادی و دارایی این اجماع وجود دارد و در سازمان حسابرسی هم همین‌طور. لذا الان یک اجماع اساسی موجود است به سمت این‌که قوانین‌ را در جهت افزایش شفافیت در بخش دولتی به عنوان هدف نهایی، اصلاح کنیم.
این کار متاسفانه با تاخیر انجام شد ولی به‌هرحال انجام شد و خوشبختانه یک حرکت بسیار اساسی در سازمان حسابرسی آغاز شده و کمیته هم تشکیل شده و همه دستگاههای مختلف در آن حضور دارند و با جدیت به سمت جلو حرکت می‌کنیم. قاعدتاً این یک مسیر طولانی است که از یک مبنای نقدی حرکت کنیم به سمت مبنای تعهدی، که اجرای آن به‌طور قطع بیشتر از یکی دو سال به طول خواهد انجامید.

**صفار**
به نظر شما چه گروههایی می‌توانند یا باید در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مشارکت داشته باشند و چطور می‌شود تعامل ایجاد کرد که این کار بهتر انجام شود؟

**باباجانی**
یک نکته‌ را باید توضیح بدهم که امریکا از سال 1979 تا حالا بودجه‌اش نقدی ولی حسابداریش تعهدی بوده و این‌که لازمه حسابداری تعهدی بودجه‌بندی تعهدی نیست ولی عکس آن مصداق دارد، اینها درست است و کسی در مورد آن بحث ندارد. نکته دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد این است که مقالات متعدد بنده بیانگر دیدگاه این‌جانب در مورد استفاده بجا از حسابداری تعهدی، روشن است؛‌ اما چه نسخه‌ای از مبنای حسابداری تعهدی باید مورد استفاده قرار گیرد محل مناقشه است که متاسفانه به آن توجه نمی‌شود. ضمناً برای اطلاع آقایان در قانون تنظیم، هزینه تعریف نشده است.
این که لزوماً حتماً نماینده وزارت دارایی یا نماینده دیوان محاسبات در کمیته باشد خیلی اهمیت ندارد. مهم این است که دیدگاههای نهادهای متولی به هر شکلی به طور مستقیم یا غیرمستقیم، درنظر گرفته شود. به‌هرحال کسانی باید در این کمیته‌ به تدوین استانداردها بپردازند که از درون دستگاههای اجرایی جوشیده باشند و محیط را خوب بشناسند و در عین حال به مبانی نظری اشراف داشته باشند؛ یعنی مطالعات عمیقی در کار تطبیقی و تحولات این رشته داشته و جامعه تخصصی به طریق مقتضی از تواناییهای آنها در انجام این امر مهم اطمینان حاصل کرده باشد.
دانشگاهیان می‌توانند در این کار حضوری فعال داشته باشند تا براساس مطالعاتی که انجام می‌دهند و الگوی مورد اجماع آنها، استاندارد تدوین کنند. مهم این است که افرادی که در کمیته حضور دارند از این سوابق کافی برخوردار باشند. باید افرادی باشند یا ترکیبشان طوری باشد که از جنبه‌های نظری و عملی هماهنگ باشند، مثلاً بعضی‌هاشان اجرایی اما آشنا به مبانی نظری و بعضی‌هاشان تسلط در بحث نظری داشته و با ویژگیهای محیطی و اجرایی آشنا باشند تا همدیگر را خوب بفهمند.
در مورد اینکه آیا اکنون زمان مناسبی برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری است باید بگویم تحول در نظامهای حسابداری پیش‌شرط‌هایی می‌خواهد که این پیش‌شرط‌ها را من الان به وضوح نمی‌بینم. یک تحقیق دانشگاهی در دست انجام است که دارد به این موضوع می‌پردازد و نتایج آن به روشن شدن موضوع کمک می‌کند. اول باید تفکر این‌که دولت می‌خواهد از طریق گزارشهای مالی درباره مصرف و به‌کارگیری منابع پاسخگو باشد و آیا می‌خواهد از طریق گزارشگری مالی به مردم توضیح بدهد، تا یک جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگویان و پاسخ‌خواهان برقرار باشد، روشن شود. وقتی که شما می‌بینید که گفته می‌شود صندوق ذخیره ارزی اطلاعاتش محرمانه است، یعنی اینکه هنوز شرایط فراهم نیست. صندوق ذخیره ارزی چه اطلاعات محرمانه‌ای دارد؟ جز اینکه بر طبق قانون قرار بود بخشی از منابع زیرزمینی که صرفاً متعلق به این نسل نیست، صرف امور زیربنایی و توانمندسازی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی شود؟ آیا انتشار عمومی این اطلاعات که حق طبیعی و قانونی صاحبان حق است، محرمانه است؟ طرح اینگونه مطالب می‌تواند این تفکر را که دولت بخواهد از طریق گزارشگری مالی و با هدف پاسخگویی از طریق گزارشهای مالی مسئولیت پاسخگویی را ایفا کند با تردید مواجه می‌نماید. استاندارد، نوشتنش مشکل خاصی ندارد. اجرای آن شرط است. بگذارید در این مورد مصداقهایی ارائه کنم که دوستان با تامل بیشتری به موضوع بپردازند.
اگر به مفاد احکام اولین قانون محاسبات عمومی ایران مصوب 1289 و قابل اجرا تا 1312 نگاهی اجمالی بیندازیم خواهیم دید که استفاده از حسابداری تعهدی و یا تعهدی تعدیل‌شده در گزارشگری مالی دولتی مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است، اما این احکام مترقی در قانون بعدی مصوب 1312 و قابل اجرا تا پایان سال 1349 حذف شد. اگر چه نمی‌خواهم شرایط امروز را با صد سال قبل مقایسه کنم، ‌اما می‌خواهم بگویم که تدوین مقررات مالی و محاسباتی لزوماً متضمن اجرای آن نیست. از این مصداقها در تاریخ کشور فراوان مشاهده می‌شود.
به‌‌عنوان مثال نظر شما را به تبصره ماده 90 قانون محاسبات عمومی کشور مصوب 1361 جلب می‌کنم که بر نظارت عملیاتی که پیش‌شرط پاسخگویی عملیاتی است تاکید دارد و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق و تشکیلات فعلی مسئولیت آن را بر عهده داشته‌اند. آیا گزارشهای موضوع این تبصره به‌صورت مرتب ارائه شده است؟ این در حالی است که صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات بر مبنای آن تهیه می‌شود از سال 1361 تا 1388 مرتب تهیه و ارائه شده است. دلیل این امر آن است که شرایط برای دومی با خواست مقامات وقت وزارت امور اقتصادی و دارایی فراهم و موانع اجرای عملی و قانونی آن مرتفع شد. اما چه حاصل که این گزارشها که بر اساس نص‌صریح اصل 55 قانون اساسی باید در اختیار عموم قرار گیرد، انتشار عمومی نمی‌یابد.
نگاهی اجمالی به برخورد با گزارش تفریغ بودجه تنظیمی توسط دیوان محاسبات نیز بیانگر آن است که هنوز شرایط برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از طریق گزارشگری مالی فراهم نیست. این را دوستان بدبینی تلقی نکنند، ‌بلکه واقعیتی است که ممکن است با تفکر برخی مغایر باشد.

**مهدوی**
سازمان حسابرسی به عنوان متولی باید درگیر باشد و بحثی در آن نیست. اگر تکلیف قانون محاسبات عمومی در ارتباط با استانداردهای حسابداری بخش دولتی مشخص شود به نظر من دغدغه دیوان محاسبات کمتر می‌شود و می‌تواند انتظارات خود را به شکل مناسبتری اعمال کند؛ هر چند حضور نماینده‌ای از دیوان محاسبات در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ‌ایرادی ندارد. وزارت امور اقتصادی و دارایی طبیعتاً به عنوان دستگاهی که درواقع مجری اصلی استانداردهایی است که تدوین می‌شود و جدا از بحث نظارت دیوان محاسبات، وظیفه نظارت بر اجرا را هم به عهده دارد، مناسب است که عضو کمیته باشد.
من فکر می‌کنم بخشی که اینجا پوشیده مانده این است که استانداردها بالاخره چه رویکردی ‌خواهد داشت. اگر قرار باشد استانداردهایی که تدوین می‌کنیم مطابق با استانداردهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران باشد، طبیعتاً نیاز است افرادی که در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی درگیر هستند، به نوعی در این کمیته هم حاضر باشند چون شباهت‌هایی بین این دو گروه استاندارد وجود دارد و اگر نگوییم یکنواخت ولی باید با هم هماهنگ باشند.
بحث دیگر این که اگر تدوین استاندارد را در واقع به عنوان یک تحول درنظر بگیریم، باید با اجرای آن همزمان باشد. چون اگر استانداردی تدوین بکنیم ولی اجرا نشود، تحولی هم اتفاق نمی‌افتد. این که منتظر بمانیم تا سیستم به فکر پاسخگویی بیفتد، معمولاً کمتر پیش می‌آید؛ پاسخگویی را باید از سیستم خواست. شاید اگر استاندارد را تدوین بکنیم بتوانیم دستگاه گزارشگر را مجبور کنیم که باید طبق استانداردها گزارشگری کند. الزام را باید در قالب قوانین ببینیم، یعنی استاندارد باید سرچشمه ‌گرفته از قوانین و یا متکی بر قوانین باشد.
یادآوری کنم که لازم است تفکیکی هم قائل بشویم بین دستگاههای عمومی یا دولتی با دانشگاهها، شهرداریها، موسسه‌های غیرانتفاعی و شبه‌دولتیها، مثل کمیته امداد، سازمان تبلیغات اسلامی، و .... وقتی بحث مبنای تعهدی را مطرح می‌کنیم، خیلی از واحدهای عمومی و غیردولتی نباید مشکلی داشته باشند، چون اینها از بودجه عمومی دولت استفاده نمی‌کنند که اجبار واریز وجه به خزانه‌ و برداشت وجه از خزانه و رعایت مقررات قانونی را داشته باشند.

 **بنانی**
به نظر من اعضای کمیته تدوین استانداردها بایستی چند ویژگی داشته باشند. اعضا باید محیط اجرایی دستگاههای اجرایی کشور را بشناسند (در سازمانهای دولتی حضور داشته باشند)، با روشهای فعلی یا ظرفیت‌های فعلی سیستم حسابداری دولتی کشور آشنایی داشته باشند، از مفاهیم نظری و استانداردهای روز دنیا اطلاع داشته باشند، با قوانین محاسباتی و ظرفیت‌های قوانین آشنا باشند، با نیازهای اطلاعاتی دستگاه نظارت مالی کشور آشنا باشند یعنی بدانند دیوان محاسبات چه می‌خواهد، با نظام بودجه‌ریزی کشور و راهبرد آینده این نظام که در دست تهیه است و الزامات آن و ارتباطش با حسابداری دولتی آشنا باشند. من فکر می‌کنم در بین اعضایی که در کمیته وجود دارند، جای صاحبنظران دانشگاهی خالی است.

 **صفایی‌نسب**
من هم معتقدم که اعضای کمیته از نظر علمی، علی‌الخصوص شناخت سیستمهای مالی دستگاههای اجرایی باید افرادی مطلع باشند، در حدی که بتوانند در تدوین استانداردها و اجرای آنها مفید باشند. یقیناً وزارت امور اقتصادی و دارایی که با توجه به ماده 103 قانون محاسبات عمومی متولی تهیه صورتحساب عملکرد دولت است، یک پای قضیه است. دیوان محاسبات که با توجه به اصل 55 قانون اساسی باید گزارش تفریغ بودجه را براساس صورتحساب عملکرد و گزارشی که حسابرسان دیوان از رسیدگی به عملکرد دستگاه اجرایی می‌دهند تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی کند، حتماً باید حضور داشته باشد. با توجه به اینکه سیستم حسابداری دولتی ارتباط دارد با بودجه‌ریزی کشور، حضور دستگاهی که در راهبری بودجه نقش دارد یعنی معاونت برنامه‌ریزی و راهبردی رئیس‌جمهور، و همچنین سازمان حسابرسی که به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی شرکتهای دولتی متولی این موضوع است، کمک می‌کند به اجرای هرچه سریعتر و دقیقتر این استانداردها.
به‌علاوه، استانداردها زمانی که نوشته می‌شود در کنارش اصلاح قانون را باید دید، بنابراین از کمیسیون برنامه و بودجه نمایندگان مطلعی باید حضور داشته باشند تا بتوانند اصلاح قانون را تسریع ببخشند. وجود استادان دانشگاه هم کمک می‌کند که کار به شکل علمی انجام شود.

**صفار**
الان چه گروه‌هایی در تدوین استانداردها مشارکت دارند و چه پیش‌بینی‌هایی برای بهبود ترکیب اعضای کمیته مطرح است؟

**بزرگ اصل**
در حوزه حسابداری دولتی اگر کلان نگاه کنیم، یک جزء تهیه‌کننده اطلاعات است، یک جزء حسابرس اطلاعات است، و یک جزء آن بخشی است که با بودجه درگیر است، و همین‌طور خود مرجع تدوین استاندارد به اضافه دانشگاه. این اجزا به عنوان ترکیب اصلی در نظر گرفته شد که نمایندگانشان در تدوین استاندارد دخالت داشته باشند. تهیه‌کننده اطلاعات، وزارت دارایی است و حسابرس دولت هم دیوان محاسبات است و متولی بخش بودجه هم معاونت برنامه‌ریزی ریاست جمهوری است که نمایندگان همه آنها در کمیته حضور دارند. نماینده از دانشگاه نداریم که با توجه به محدود بودن افراد صاحبنظر در حوزه حسابداری دولتی، به طور غیرمستقیم از کمکشان استفاده می‌کنیم.

 **صفار**
مبنای حسابداری مناسب با شرایط ویژه ایران به نظر شما کدام است؟
**باباجانی**
این که نظام حسابداری دولتی ایران صرفاً بر مبنای نقدی یا نقدی تعدیل‌شده عمل کند، اصلاً هیچ ضرورتی ندارد؛ اما این بدان معنی نیست استفاده از سیستم حسابداری نقدی جایگاه خودش را از دست بدهد. نه فقط در بخش عمومی بلکه در بخش خصوصی هم حسابداری نقدی در قالب سیستم خزانه‌داری برای تهیه اطلاعات نقدی مورد نیاز به‌کار می‌رود.
ما در ایران مشکل خاصی در مورد عملیات خزانه‌داری نداریم و با یک دستورالعمل خوب و استفاده از نرم‌افزارهای مناسب می‌‌توان کیفیت آن را بهبود بخشید. کار اصلی نظام خزانه‌داری کل علاوه بر عملیات خزانه‌داری، تمرکز و تلفیق حسابهای دستگاههای اجرایی است و خودش کار تهیه و نگهداری حساب را انجام نمی‌دهد. اما برای حسابداری دستگاههای اجرایی به‌نظر من مناسبترین مبنای حسابداری، مبنای تعهدی تعدیل‌شده است. تعهدی کامل در عمل در هیچ جای دنیا اجرا نشده است. در نیوزیلند و استرالیا که بخش عظیمی از درامدهایشان درامد مالیاتی است، شناسایی درامدهای مالیاتی با مبنای نقدی صورت می‌گیرد. من حتی از آنها فراتر می‌روم و می‌گویم که می‌شود برای نگهداری حساب و گزارشگری مالی درامدهای مالیاتی، سیستم حسابداری مناسبی طراحی کرد که قابلیتهای تعهدی داشته باشد ولی درامد مالیاتی را نقدی شناسایی کند.
به‌نظر من اگر کار را مرحله‌ای انجام بدهیم، بهتر است. دستگاههای اجرایی که درامدهایشان نوعاً اندازه‌گرفتنی و وصول‌‌پذیر است، می‌توانند از حسابداری تعهدی استفاده کنند و دستگاههایی که درامدهای آنها این دو ویژگی یا یکی را ندارد، می‌توانند بر مبنای نقدی عمل کنند.
بحث این است که به هرحال مفهوم مبنای حسابداری بر روی طیفی معنی می‌یابد که یک سر آن نقدی و سر دیگر تعهدی است. در هر کشوری و حتی در درون کشورها، نهادهای خاصی می‌توانند روی این طیف جای خودشان را پیدا کنند و این بهترین راهی‌ است که می‌شود در رابطه با مبنای حسابداری سخن گفت. نکته مهمتر اینکه مبنای حسابداری با رویکرد اندازه‌گیری معنی پیدا می‌کند، بنابراین در زمانی که براساس اصل 55 قانون اساسی وظیفه داریم که منابع را به سوی هدفهای تعیین‌شده هدایت و کنترل کنیم به نحوی که در محل خودش مصرف یا به‌کار گرفته شود، آن‌جا به ناچار از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود، و جریان منابع مالی نیز با تعهدی تعدیل‌شده سازگار است. اما اگر بخواهیم جریان منابع اقتصادی را اندازه‌گیری و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را ارزیابی کنیم، باید مبنای حسابداری تعهدی را به‌کار بگیریم. یعنی باید مبنای حسابداری را با رویکرد اندازه‌گیری همراه با تعامل و ارتباطی که با هم دارند، ‌مورد توجه قرار دهیم.
خلاصه کلام اینکه اگر در سطح دولت صورتهای مالی براساس جریان منابع اقتصادی تهیه شود، باید حتماً از مبنای تعهدی کامل استفاده شود، ولی اگر براساس الزام قانون اساسی، جریان منابع مالی اندازه‌گیری شود، باید از مبنای تعهدی تعدیل‌شده استفاده گردد. این در حالی است که اگر بخواهیم جریان نقد را هدایت و کنترل و مطابق ماده 103 و 104 قانون محاسبات عمومی کشور گردش مالی، خزانه و گزارش جریانهای نقدی تهیه کنیم، آنگاه از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع نقد و مبنای نقدی کامل استفاده خواهیم کرد. با این ترتیب، دوستان اگر راجع به مبنای حسابداری صحبت می‌کنند توصیه می‌کنم که حتماً ارتباط و تعامل آن را با رویکرد اندازه‌گیری و نوع و سطح گزارشگری مورد توجه قرار دهند، در غیر این‌صورت طرح مباحث کلی چاره کار نیست.

**مهدوی**
اگر دنبال این باشیم که براساس بودجه عملیاتی، حسابرسی عملکرد یا عملیاتی انجام بدهیم، که بدون آن‌هم اصلاً بودجه عملیاتی معنا ندارد، باید مبنای تعهدی را به‌کار بگیریم. ما باید اول یک مبنای اصلی را تعریف کنیم و آنجا که استثنا هست و آن مواردی که بحث دستگاههای خاص مطرح می‌شود، به شکل دیگری نگاه کنیم. خزانه‌داری کل در واقع یک استثناست چون آن‌جا فقط بحث دریافت و پرداخت وجه نقد مطرح است و طبیعتاً مبنای نقدی حاکم می‌شود. اما در ارتباط با سایر دستگاهها به‌نظر من مبنایی که شاید مبنای مناسبی باشد، به ویژه با توجه به بحث بودجه عملیاتی، مبنای تعهدی است.

**بنانی**
من فکر می‌کنم با توجه به ویژگیهایی که مبنای تعهدی دارد و توصیه‌های مراجع بین‌المللی استانداردگذار، جای شکی نیست که مبنای تعهدی نسبت به مبنای فعلی سیستم حسابداری دولتی کشور، مبنای مناسبتری است. ضمن این‌که قرار نیست که یک‌شبه بحث تغییر مبنا مطرح بشود. اگر مبنا به‌صورت تعهدی درنظر گرفته شود مسلماً حرکت از مبنای نقدی به تعهدی باید مرحله‌به‌مرحله و به‌صورت تدریجی انجام شود.
بد نیست اشاره‌ای کنم به سابقه اطلاعات تعهدی در سیستم کنونی حسابداری دولتی کشور. از سال 1381 با پذیرفتن طبقه‌بندی‌های جی‌اف‌اس، سیستم حسابداری دولتی کشور دچار تغییر و تحول شد و بر اساس آن دستورالعمل حسابداری مربوط، با هماهنگی دیوان محاسبات کشور ابلاغ شد. الان تا حدودی تعهدات و مطالبات را در اعتبارات هزینه شناسایی و آن را به صورت انتظامی ثبت می‌کنیم. در حساب مستقل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای، حساب تعهدات پرداختنی با ماهیت بستانکار به‌کار رفته و در واقع می‌شود گفت که به نوعی بحث تعهدی مطرح شده است.
درامدها را درحال حاضر به‌صورت نقدی شناسایی می‌کنیم اما مطالبات مربوط به این درامدها را با استفاده از سرفصل کنترل درامد شناسایی می‌کنیم. با این روش درامدهایی را که نقدی وصول می‌کنیم به همراه درامدهایی که قرار است وصول شود ثبت می‌شوند. با توجه به مقررات قانونی البته یکی از چالشها آن‌جاست که تمام تعهدات را ثبت کنیم یا فقط تا سقف تخصیص می‌توانیم ثبت کنیم.
به نظر من با توجه به درنظر گرفتن این موارد و همین‌طور حکم قانون برنامه پنجم توسعه در مورد استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی که یکی از الزاماتش بحث استفاده از مبنای تعهدی و شناسایی درامدها و هزینه‌هاست، مبنای تعهدی مبنای مناسبتری است؛ به شرط اینکه به صورت تدریجی آن را اجرا کنیم.

 **صفایی‌نسب**
در مورد نحوه عمل حسابداری کنونی، روشهای متفاوتی در دستگاههای اجرایی به‌کار گرفته می‌شود. در هرحال، درامدها تا زمانی که وصول نشود و به حساب خزانه‌داری کل کشور وارد نشود ثبت نمی‌شود و هزینه‌ها هم با توجه به محدودیتی که در ماده واحده قانون بودجه هر سال می‌آید، دستگاههای استفاده‌کننده از بودجه عمومی و مشمول قانون محاسبات عمومی کشور بر مبنای نقدی عمل می‌کنند. خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نیز درخصوص درامدهای دولت (دریافت و پرداخت) به‌صورت نقدی عمل می‌کنند لیکن مبنای حسابداری شرکتهای دولتی تعهدی است. و الان هم در فصل نهم قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران ماده 224، تعهد، پرداخت و هزینه درحد تخصیص است؛ یعنی در حال حاضر ما نقدی کامل عمل می‌کنیم.
من معتقدم که اصلاح سیستم حسابداری باید برمبنای قوانین و مقررات باشد. لازمه‌اش این است که تکلیف آن را با اصلاح قوانین روشن کنیم. به نظر می‌رسد با توجه به شرایط موجود کشور، مبنای تعهدی تعدیل‌شده روشی مناسبتر و دستیافتنی‌تر است و می‌توانیم با اصلاح قوانین و مقررات به مبنای تعهدی تعدیل‌شده برسیم.

 **بزرگ اصل**
در بیانیه‌هایی که تا الان منتشر شده، مبنا را تعهدی انتخاب کردیم؛ تعهدی کامل. البته در چارچوب نظری این هست که داراییها، بدهیها، درامد و هزینه را باید بتوانیم با اطمینان نسبتاً بالایی اندازه‌گیری کنیم. در نظام تعهدی اگر نتوانیم درامدی را اندازه‌گیری کنیم نباید آن را شناسایی کنیم. برای مثال، در مورد درامد مالیات. برگ تشخیص نمی‌تواند مبنای ثبت مالیات باشد چون می‌دانیم اکثر برگ تشخیص‌ها تعدیل و بعداً برگ قطعی صادر می‌شود و تفاوتهای زیاد با هم دارند.
در سیستم حسابداری تعهدی کامل، رویدادهای واقع‌شده شناسایی می‌شود. و تصویر بهتر و کاملتری از یک دستگاه در صورتهای مالی ارائه می‌گردد. بنابراین مبنای تعهدی به نظر من نظامی است که این همه سال در سراسر دنیا پاسخ داده و از آزمون تجربی موفق بیرون آمده است و ما هم باید از مزیتهای آن استفاده کنیم.

**صفار**
آینده را چگونه می‌بینید؟
**باباجانی**
بحث در مورد آینده بستگی به این دارد که در مورد چه چیزی و از چه منظری به مسئله نگاه کنیم. اگر منظور پیش‌بینی تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، آنگاه به هدف از تدوین نیز نیم‌نگاهی بیندازیم. بدین معنی که اگر تصمیم گرفته‌ایم که همانند سایر کشورها استاندارد برای نهادهای بخش عمومی داشته باشیم تا از قافله عقب نباشیم، قطعاً به این امر دست خواهیم یافت. اگر قرار است ضمن استفاده از دانش جهانی و تجارب کشور و مطالعه کافی در مورد ویژگیهای محیطی و قوانین و مقررات بنیادی حاکم بر مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی، استاندارد تهیه کنیم و به نوعی به بومی‌سازی مبانی نظری جهانی دست بزنیم و ابتکار به خرج دهیم، به‌رغم میل باطنی خیلی خوشبین نیستم. اگر هم همه جنبه‌های تحول در نظام حسابداری را آن‌طور که دوستان مطرح می‌کنند در مبنای حسابداری خلاصه کنیم، باید بگویم که در به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل‌شده تقریباً اغلب رویدادهای مربوط به هزینه‌ها، تعهدی شناسایی و ثبت می‌شود. در درامدهاست که مشکل داریم. ولی وقتی که می‌گویم تعهدی کامل، آن وقت الزامات خیلی سنگین است.
محیط فعالیتهای حاکمیتی با محیط فعالیتهای بازرگانی بسیار تفاوت دارد. در فعالیتهای حاکمیتی دولت در برابر درامدی که قرار است کسب کند، خرج پیش‌بینی می‌کند. اگر وصول درامد با تردید جدی روبه‌رو باشد، خرج اجتناب‌ناپذیر اتفاق می‌افتد در حالی که درامد ممکن است وصول نشود و یکی‌نشدن تعهدات ناشی از مخارج با درامد در دوره مالی، اعتبار دولت را زیر سئوال می‌برد. بنابراین این حساسیتی که روی تعهدی تعدیل‌شده است، یعنی می‌گویند درامدهای دوره مالی باید توانایی ابقای تعهدات دوره را داشته باشد، از مفهوم بیانیه شماره 3 سازمان حسابرسی نیز درخور استخراج است. مگر بیانیه نمی‌گوید که درامد را زمانی شناسایی می‌کنیم که ورود جریانهای نقدی محتمل باشد و قابلیت اندازه‌گیری اتکاپذیر داشته باشد. تعهدی تعدیل‌شده طبق مفهوم و تعریف، دقیقاً همین را مطالبه می‌کند. بنابراین، باید آگاهانه و با مطالعه کافی نسبت به تعیین مبانی حسابداری مورد استفاده در نظام گزارشگری مالی اقدام کرد؛ هر چند مفاد پیش‌نویس و بیانیه‌های صادره سازمان راه دیگری را انتخاب کرده و بر طبل مبنای تعهدی کامل می‌کوبد.
**مهدوی**
طبیعتاً نسبت به آینده باید خوشبین بود، چون در واقع با خوشبینی است که می‌شود کارها را پیش برد. کارهایی که به‌هرصورت سازمان حسابرسی شروع کرده، امیدواریم که انشاء‌ا ءلله به نتیجه برسد. علاوه بر آن، دانشجویان، الان روی موضوع حسابداری دولتی کار می‌کنند که قبلاً به این حجم و تعداد کار انجام نمی‌شد. نتایج اینها هم می‌تواند کمک بکند به این‌که آینده حسابداری دولتی خیلی بهتر از اکنون باشد.

**بنانی**
به نظر من نشانه‌هایی دال بر ایجاد بهبود در آینده حسابداری دولتی کشور وجود دارد که نشان می‌دهد باید به آینده امیدوار باشیم. می‌شود این عوامل را به چند بخش تقسیم کرد. یکی بحث شروع اصلاح قانون محاسبات کشور است که به عنوان یک پروژه مطالعاتی در جریان است و مبنای آن هم استفاده از مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی است.
دیگری آغاز به‌کار کمیته‌ تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سازمان حسابرسی است که بعد از سالها شروع شده و انشا‌الله با اتمام فرایند تدوین و نهایی شدن آن به‌نظرم محیط حسابداری دولتی کشور یکدست خواهد شد.
به‌علاوه، در احکام قانون برنامه پنجم توسعه در ماده 214، تهیه و اجرای استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی طرح تملک داراییهای سرمایه‌ای مطرح شده است. در ماده 219 همین قانون اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را داریم. استانداردهای حسابداری از الزامات اجرایی شدن این موارد است.
بنده یک پیشنهاد و در واقع تقاضا نیز دارم و آن این است که با توجه به این‌که اجرای سیستم تعهدی نیازمند نیروی انسانی متخصص است، ضرورت دارد پس از تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، متون آموزشی دانشگاهها نیز در زمینه حسابداری دولتی مطابق با استانداردهای حسابداری دولتی تعیین شود که این موضوع منجر به ایجاد یکپارچگی و همسویی متون آموزشی با نیازهای محیط اجرایی کشور می‌شود.

**صفایی‌نسب**
در شرایط فعلی و با به‌کارگیری مبنای نقدی در حسابداری دولتی، در حال حاضر با نبود شفافیت عملکرد دستگاههای اجرایی روبه‌روییم و با توجه به احساس نیازی که الان هم از طرف دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی پیدا شده، در صورت اصلاح قوانین، آینده خوبی را برای حسابداری دولتی می‌بینم. با ایجاد استانداردها و با یکنواخت شدن گزارشگری مالی، امیدوارم بتوانیم در آینده نزدیک شاهد این باشیم که وضعیت حسابداری دولتی بهتر از این بشود.

**بزرگ اصل**
فکر می‌کنم که به‌هرحال حرکت در آینده ناگزیر به سمت جلو خواهد بود. بخش زیادی از آینده نتیجه همین اقدامات گذشته و جاری است که حتماً باید تلاش کنیم که در ساختن آینده همه‌مان سهم داشته باشیم، در حدی که توان داریم. در این بحث، بیشتر انتقادها متوجه سرعت کار است. فکر می‌کنم که در همه زمینه‌ها از جمله حسابداری دولتی به سمت جلو می‌رویم و باید بکوشیم که با سرعت بیشتری حرکت کنیم.

**صفار**
امیدوارم دیدگاههای مطرح‌شده در این میزگرد به پیشرفت و توسعه حسابداری دولتی کمک کند. از مشارکت شما در این جلسه بسیار سپاسگزارم.