

در اغلب واحدهای گزارشگر

بخش عمومی، عمده منابع مالی از طریق بودجه دریافتی از خزانه تامین می‌شود و به‌طور عمده این رقم، درخور توجه است. اما ماهیت این منابع چیست و زیر چه عنوانی باید شناسایی شوند؟ در پاسخ به این سوال، بسته به فرایندهای قانونی و اداری تخصیص بودجه و انتقال یا انتقال نیافتن منابع بودجه‌ای به درون واحد گزارشگر، دیدگاه‌های مختلفی در سطح جهان وجود دارد. هر یک از این دیدگاه‌ها خود دارای رویکردهای متعددی هستند. در این نوشتار به این دیدگاه‌ها و رویکردها می‌پردازیم و نحوه برخورد با منابع بودجه‌ای را در هریک از آنها بررسی می‌کنیم. در ادامه، نتیجه‌گیری می‌شود با توجه به شرایط ایران و سازوکارهای قانونی و اداری بودجه در ایران، کدامیک از دیدگاه‌های یادشده مناسب شرایط ایران خواهد بود.

ماهیت بودجه دریافتی از خزانه توسط واحدهای گزارشگر بخش عمومی

واحد گزارشگر در نظر گرفته نمی‌شود. لذا این منابع نباید در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر (به‌عنوان صورت مالی که بیانگر نتایج عملیات خود واحد گزارشگر است) گزارش شود. طبق این دیدگاه:

الف- تخصیصها، منابعی هستند که ناشی از عملیات، معاملات و رویدادهای دوره حسابداری واحد گزارشگر نیستند و نمی‌توان آنها را به‌عنوان درآمد گزارش کرد.

ب- تخصیصها به‌منزله یک نوع منبع تامین مالی هستند نه درآمد.

دیدگاه‌های مختلف در خصوص ماهیت بودجه

همان‌طور که اشاره شد، بسته به سازوکارهای قانونی و اداری تصویب و تخصیص بودجه، در خصوص ماهیت بودجه در سطح دنیا دیدگاه‌های مختلفی به‌شرح زیر وجود دارد. در شکل ۱ طبقه‌بندی کلی دیدگاه‌ها و رویکردهای مربوط ترسیم شده است.

دیدگاه اول

منابع حاصل از بودجه به‌عنوان منابع حاصل از عملیات خود

دیدگاه چهارم

کاربرد این دیدگاه بیشتر زمانی است که منابع حاصل از بودجه مستقیماً به درون واحد گزارشگر انتقال داده می‌شود و واحد گزارشگر در انجام مخارج و هزینه‌ها از محل آنها اختیار عمل دارد. در این دیدگاه، با دریافت بودجه توسط واحد گزارشگر، منابعی که دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی می‌باشد، به درون واحد گزارشگر جریان پیدا می‌کند، لذا دارایی و درآمد باید شناسایی شود. طبق این دیدگاه:

الف- دسترس داشتن به منابع اقتصادی حاصل از تخصیص بودجه، منافی برای واحد گزارشگر دارد که باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود، زیرا این صورت باید نتایج عملیاتی سالانه را به‌گونه‌ای منعکس کند که تمام عوامل تاثیرگذار بر مازاد یا کسری عملیاتی سالانه در آن لحاظ شده باشد.

ب- صورت تغییرات در وضعیت مالی، خالص تغییر در داراییها و بدهیها را در دوره حسابداری برای توضیح تغییر در مازاد یا کسری انباشته واحد گزارشگر گزارش می‌کند؛ منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه منجر به تغییر

بر اساس این دیدگاه، با منابع اقتصادی حاصل از بودجه ممکن است به یکی از روشهای زیر برخورد شود:

- ۱- به‌عنوان آورده مالکان در نظر گرفته شده و به‌حساب سرمایه منظور شود (رویکرد آورده مالکان)، یا
- ۲- مستقیماً به بستانکار مازاد/ کسری انباشته منظور شود (رویکرد مازاد/ کسری انباشته).

این دیدگاه بیشتر زمانی مصداق دارد که منابع مالی مستقیماً وارد واحد گزارشگر نمی‌شود که واحد گزارشگر از محل آن، مخارج و هزینه‌هایی را انجام دهد، بلکه واحد گزارشگر ابتدا باید مخارج و هزینه‌ها را از طریق ایجاد بدهی انجام دهد، و سپس از طریق خزانه آن بدهیها تسویه می‌شود. با وجود این، در برخی موارد نیز با وجود این که منابع حاصل از بودجه به واحد گزارشگر منتقل می‌شود، ممکن است همچنان فرض شود که واحد گزارشگر به‌عنوان نماینده دولت است.

دیدگاه دوم

منابع حاصل از بودجه به‌عنوان منابع حاصل از عملیات خود واحد گزارشگر در نظر گرفته نمی‌شود ولی انحراف از بودجه، به‌عنوان عملیات خود واحد گزارشگر محسوب می‌شود. از این رو، طبق این دیدگاه، منابع حاصل از بودجه با هزینه‌ها یا مخارج مرتبط تهاتر شده و نتیجه خالص آن در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر ارایه می‌شود (رویکرد تهاتر).

دیدگاه سوم

در این دیدگاه منابع حاصل از بودجه به‌عنوان عملیات خود واحد گزارشگر در نظر گرفته می‌شود ولی ورود منابع مذکور به درون واحد گزارشگر همراه با یک سری شرایط می‌باشد. طبق این دیدگاه، به‌دلیل وجود شرایط نسبت به منابع حاصل از بودجه، این منابع نباید در لحظه ورود به درون واحد گزارشگر به‌عنوان درآمد شناسایی شود، هرچند منجر به افزایش در داراییها گردیده باشد. بلکه، زمانی باید به‌عنوان درآمد شناسایی شود که شرایط لحاظ‌شده در مورد آنها، انجام شده باشد. بر اساس این دیدگاه منابع حاصل از بودجه باید در زمان ورود به‌عنوان بدهی شناسایی گردد (رویکرد بدهی).

در مورد ماهیت

بودجه دریافتی از خزانه

به‌طور کلی

چهار دیدگاه وجود دارد

که به‌صورت یک طیف هستند

در یک سر طیف

دیدگاه اول و در سر دیگر آن

دیدگاه چهارم قرار دارد

در دیدگاه اول

سطح اختیار و پاسخگویی

پایین و در دیدگاه چهارم

سطح اختیار و پاسخگویی

بالاست

۱- توزیع منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط واحد گزارشگر، طی عمر آن، نظیر توزیع‌هایی که در اختیار مالکان یا نمایندگان آنها می‌باشد، و

۲- توزیع هرگونه مازاد داراییها بر بدهیها در صورت انحلال واحد گزارشگر؛ و یا

ب- می‌توان آن را به واحد گزارشگر یا اشخاص دیگر فروخت، معاوضه کرد، یا انتقال داد.

برای این‌که عملیات موردنظر، واجد شرایط آورده مالکان باشد، ضروری است حایز ویژگیهای مشخص شده در تعریف یادشده باشد. در تعیین این‌که آیا عملیات موردنظر حایز تعریف آورده مالکان است یا خیر، محتوا، و نه شکل عملیات، در نظر گرفته می‌شود. اگر علی‌رغم شکل عملیات، محتوا به‌صورت واضح وام یا نوع دیگری از بدهی، یا درآمد باشد، واحد گزارشگر آن را به‌همان عنوان شناسایی می‌کند و افشای مناسب را، در صورت اهمیت، در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی با مقاصد عمومی انجام می‌دهد. برای مثال، اگر عملیاتی به‌نظر برسد، آورده مالکان است، اما مشخص شود که واحد گزارشگر توزیع ثابتی به انتقال‌دهنده انجام می‌دهد، آن عملیات بیشتر ویژگی وام دارد.

برای نمونه، مالیات، حایز تعریف آورده مالکان نیست، زیرا پرداخت مالیات، به مالیات‌دهندگان حقیقی برای دریافت الف) توزیع منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط واحد گزارشگر در طول عمر آن، یا ب) توزیع هرگونه مازاد داراییها بر بدهیها در صورت انحلال واحد گزارشگر منتقل نمی‌کند. همچنین، پرداخت مالیات، به مالیات‌دهندگان حق مالکیتی در دولت نمی‌دهد تا از آن طریق بتوانند آن را به دولت یا اشخاص دیگر بفروشند، معاوضه کنند، یا انتقال دهند.

با توجه به موارد زیر، نمی‌توان بودجه را به‌عنوان آورده مالکان تلقی کرد:

- واحدهای بخش عمومی در قبال بودجه، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در قالب کالاها و خدمات را به دولت ارایه نمی‌کنند بلکه این کالاها و خدمات به عموم مردم یا سایر واحدها ارایه می‌شوند، و
- دولت با تخصیص و انتقال منابع بودجه به یک واحد گزارشگر، لزوماً منافع مالی در خالص داراییهای آن واحد

داراییها و بدهیها می‌شود و باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود.

ب- صورت تغییرات در وضعیت مالی باید نشان دهد که واحد گزارشگر از چه محل منابع اقتصادی را کسب کرده است تا استفاده‌کنندگان درک کنند چگونه فعالیت‌های آن واحد تامین مالی شده و تا چه میزان منابع اقتصادی دریافتی برای حفظ خالص وضعیت مالی طی دوره کافی است.

بر اساس این دیدگاه، منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه به‌عنوان درآمد واحد گزارشگر تلقی می‌شود (رویکرد درآمد).

برای درک بهتر دیدگاهها، بهتر است آنها را به‌صورت طیفی در نظر بگیریم که یک سر آن دیدگاه اول و سر دیگر آن دیدگاه چهارم است. به‌طور کلی در دیدگاه اول، سطح اختیار و پاسخگویی در واحد گزارشگری که بودجه برای آن تخصیص یافته است، پایین است. این در حالی است که در دیدگاه چهارم، اختیار و پاسخگویی در واحد گزارشگر دریافت‌کننده بودجه، در سطح بالاتری است (شکل ۱).

شکل ۱- دیدگاهها و رویکردهای موجود در خصوص ماهیت بودجه

دیدگاهها				رویکرد(ها)
اول	دوم	سوم	چهارم	
آورده مالکان مازاد/کسری انباشته	تهاتر	بدهی	درآمد	

رویکردهای مختلف در خصوص ماهیت بودجه رویکرد آورده مالکان

طبق بند ۱۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱ (IPSAS 1)، آورده مالکان عبارت است از منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی که توسط اشخاصی خارج از واحد گزارشگر برای واحد گزارشگر فراهم شده است، به‌غیر از مواردی که منجر به ایجاد بدهیهای واحد گزارشگر شده است، و بیانگر منافع مالی در خالص داراییها/ارزش خالص واحد گزارشگر است که:

الف- نسبت به موارد زیر حق ایجاد می‌کند:

رویکردهای مطرح
در خصوص ماهیت
بودجه دریافتی از خزانه
شامل تلقی آن به عنوان
آورده مالکان
منظور نمودن آن به مازاد/کسری انباشته
تهاتر و تلقی به عنوان
بدهی یا درآمد
می باشد

عمر مفید آن مستهلک می شود.

طرفداران این رویکرد استدلال می کنند که:

• واحد گزارشگر به عنوان نماینده دولت عمل می کند و بنابراین مخارج ایجادشده از محل بودجه، مخارج واحد گزارشگر نیستند. منابع اقتصادی حاصل از بودجه در واقع جریان مخارج/هزینه های واجد شرایط هستند. بنابراین، تهاتر، بیانگر محتوای اقتصادی تخصیص است. هزینه ها و داراییها متعلق به دولتی هستند که مخارج را تامین مالی می کند. دولت در نهایت مسئول کالاها یا خدمات ارائه شده توسط واحد گزارشگر است. در ارایه کالاها و خدمات، مزایا و مخاطرات متعلق به واحد گزارشگر (به عنوان یک اصل) نیست، بنابراین نباید ناخالص درآمدها و هزینه ها را گزارش کند.

• افزون بر این، تهاتر بودجه داراییهای سرمایه ای با بهای آنها، نوسانات صورتهای مالی را کاهش می دهد. طبق مدل تعهدی کامل، داراییهای سرمایه ای مشهود به حساب دارایی منظور می شوند و طی عمر مفید آنها هزینه می شوند (مستهلک می شوند) در حالی که کل بودجه مرتبط با آن را می توان در دوره مالی که مخارج انجام شده است شناسایی کرد.

برخی از مراجع تدوین کننده استاندارد، نظیر هیئت حسابداری بخش عمومی کانادا^۴ (PSAB) معتقدند که تهاتر، اهداف گزارشگری مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی گزارش شود را برآورده نمی کند.

کسب نمی کند که بتواند آن را به واحد گزارشگر یا اشخاص دیگر بفروشد، معاوضه کند، یا انتقال دهد.

• منابع اقتصادی حاصل از بودجه معمولاً در فعالیتهای واحد گزارشگر مصرف می شوند و بیانگر سرمایه گذاری مالکان که با قصد دستیابی به درآمدهای آتی کافی برای حفظ منافع مالکانه مالک در واحد گزارشگر می شود، نمی باشد.

این مدل گزارشگری شبیه به مدل گزارشگری است که در این اواخر توسط سازمانهای دولتی فدرال کانادا در راستای رعایت استاندارد حسابداری هیئت خزانه دولت فدرال کانادا استفاده شده است.

رویکرد مازاد/کسری انباشته

طبق این رویکرد، واحد گزارشگر منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه را به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته منظور می کند. همان طور که در دیدگاه اول استدلال می شود واحد گزارشگر نباید منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه را در گزارش عملکرد خود (صورت تغییرات در وضعیت مالی) گزارش کند. در دو رویکرد تهاتر و آورده مالکان نیز به همین ترتیب برخورد می گردد. در این رویکرد، به جای این که مثل رویکرد آورده مالکان، آن را به حساب سرمایه/آورده مالکان منظور کند، پیشنهاد می شود که منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه به طور مستقیم به حساب مازاد/کسری انباشته منظور شود. به این ترتیب، از نتایج عملیات مختص خود واحد گزارشگر که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارایه می شود، تفکیک می شود.

این مدل در حال حاضر توسط دولت آلبرتا^۲ (Alberta) در صورتهای مالی تلفیقی مندرج در گزارشهای عملکرد اداره های^۳ سالانه رعایت می شود.

رویکرد تهاتر

در این رویکرد، منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه با مخارج/هزینه های انجام شده از آن محل، تهاتر می شود. این عمل ممکن است در مورد هر قلم هزینه/مخارج یا در مورد جمع آنها انجام شود. در نتیجه، بودجه مصرف شده برای تحصیل داراییهای سرمایه ای مشهود با بهای تمام شده دارایی تهاتر می شود و خالص مبلغ دارایی طی

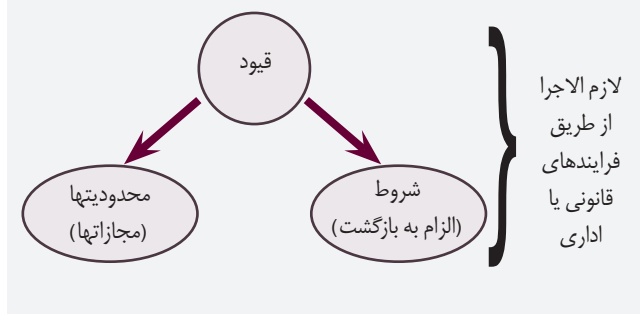
استفاده‌کنندگان هنگام مقایسه وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد گزارشگر با وضعیت مالی و نتایج عملیات سایر واحدها در دولت، سایر کشورها و اهداف پاسخگویی و عملکرد خود آن واحد، کمک می‌کند.

رویکرد بدهی

طبق این رویکرد، منابع حاصل از بودجه به درون واحد گزارشگر منتقل می‌شود و واحد گزارشگر خود از محل آن منابع، هزینه‌ها یا مخارجی را انجام می‌دهد. نکته مهم در این حالت وجود شرایط^۵ نسبت به منابع مذکور است.

در بند ۹ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ با عنوان «درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)» آمده است: «چنانچه واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص به‌کارگیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد.» در صورتی که در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳ برای اعمال شرایط نسبت به داراییهای انتقالی از سه اصطلاح قیود^۶، شروط^۷، و محدودیتها^۸ استفاده می‌کند و ضمن تعریف هر یک از اصطلاحات در بندهای جداگانه‌ای به نحوه حسابداری آنها می‌پردازد. بررسی این موارد به ما در شناخت صحیح منابع اقتصادی حاصل از بودجه کمک می‌کند. در شکل ۲ روابط بین شروط، قیود، و محدودیتها مشخص شده است.

شکل ۲- شروط، قیود، و محدودیتها



مخالفان استدلال می‌کنند که:

• هزینه‌ها بیانگر بهای منابع مصرف‌شده برای ارایه کالاها و خدمات دولت در یک دوره هستند. با افشای مبالغ ناخالص هزینه‌ها، کل مصرف منابع اقتصادی، یا کاهش در منابع واحد گزارشگر، در یک دوره نشان داده می‌شود. گزارش هزینه‌ها به‌صورت ناخالص، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند بهای کالاها و خدمات ارایه‌شده را بهتر ارزیابی کنند، و برای ارزیابی انواع عمده هزینه‌های ایجادشده در آن دوره سودمند است. این روش حسابداری، ارایه‌کننده اطلاعاتی برای ارزیابی کالاها و خدمات است. به‌همین ترتیب، صورتهای مالی باید بیانگر این باشند که چه میزان از درآمدهای دوره برای پوشش هزینه‌های دوره کافی بوده یا نبوده است. این نوع گزارشگری، با نشان دادن منابع درآمدی واحد گزارشگر و سهم نسبی آنها، در کسب شناخت از تامین مالی واحد گزارشگر، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند.

• بهای کامل داراییهای سرمایه‌ای مشهود در صورت وضعیت مالی ارایه نمی‌شود و بهای کامل ارایه کالاها و خدمات به میزان منابع اقتصادی حاصل از بودجه، کمتر از واقع نشان داده خواهد شد. در نتیجه، استفاده‌کنندگان برای درک بهای استفاده از داراییهای سرمایه‌ای مشهود در ارایه خدمات، یا آثار مالی حفظ این داراییها برای بقای خدمات، اطلاعات کافی نخواهند داشت. برای ارزیابی عملکرد و تصمیمات تخصیص منابع، ارایه این اطلاعات ضروری است.

• این رویکرد با الزامات اندازه‌گیری داراییهای ثابت مشهود طبق استانداردهای حسابداری، که بهای تمام‌شده دارایی را شامل مبلغ ناخالص مابه‌ازای پرداخت‌شده برای تحصیل، ساخت، توسعه، و یا بهسازی می‌داند، هماهنگی ندارد.

• وظیفه صورتهای مالی، انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است. برای ایفای این وظیفه به‌طور اثربخش، اطلاعات باید مربوط و قابل اتکا باشد. تهاتر سبب می‌شود اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری و ارزیابی پاسخگویی حذف شوند. تهاتر همچنین منجر به اطلاعات ناقصی می‌شود که اثر منفی بر قابل‌اتکابودن صورتهای مالی دارد. اطلاعات کامل در خصوص معاملات برای شناخت تامین مالی واحد گزارشگر ضروری است. در تهاتر، اطلاعات حذف می‌شود، که به

قیود

قیود حاکم بر داراییهای انتقالی، شرایط تعیین شده در قوانین، مقررات، یا توافقهای الزام آور است که توسط واحدی به غیر از واحد گزارشگر تحمیل شده و نحوه استفاده از دارایی انتقالی را مشخص می‌کند (بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). دارایی ممکن است به منظور مصارفی خاص منتقل گردد، بنابراین واحد گیرنده باید دارایی را صرف مصارف خاص کند. واحد گزارشگر نمی‌تواند مستقیماً و یا از طریق واحدهای زیر کنترل، قیودی را بر خود تحمیل کند^۹ (بند ۱۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). «قیود» مرتبط با داراییهای انتقالی ممکن است در قالب «شروط» یا «محدودیتها» باشند. اگرچه شروط و محدودیتها در زمان شناسایی اولیه می‌تواند واحد گزارشگر را به استفاده یا مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی موجود در دارایی برای هدفی خاص ملزم کند (تعهد نسبت به عملکرد)، اما تنها شروط حاکم بر داراییهای انتقالی است که ایجاب می‌کند منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در صورت نقض قیود به انتقال دهنده بازگردانده شود (تعهد نسبت به بازگشت). قیود از طریق فرایندهای قانونی یا اداری لازم‌الاجرا می‌شوند. چنانچه مفاد قوانین و مقررات یا سایر توافقهای الزام آور، لازم‌الاجرا نباشد، قیود تلقی نمی‌شوند.

شروط

شروط حاکم بر داراییهای انتقالی، قیود از پیش تعیین شده‌ای است که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی باید مطابق با آن قیود، توسط انتقال‌گیرنده مصرف شود و در غیراین صورت، به انتقال دهنده بازگردانده شود. بنابراین، هنگامی که دریافت‌کننده، کنترل دارایی تابع شروط را در اختیار می‌گیرد، متحمل یک تعهد فعلی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث می‌شود. علت این امر آن است که دریافت‌کننده دارایی توان جلوگیری از جریان خروج منابع را ندارد. دریافت‌کننده ملزم است که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی موجود در داراییهای انتقالی را صرف تحویل کالا و خدمات به اشخاص ثالث کند یا به انتقال دهنده برگشت دهد. بنابراین هنگامی که دریافت‌کننده، یک دارایی تابع شروط را شناسایی می‌کند، متحمل یک بدهی

نیز می‌شود. بسته به ماهیت شروط، این بدهی ممکن است به صورت تدریجی ایفا شود و به واحد گزارشگر امکان دهد تا به صورت تدریجی مبلغ بدهی را کاهش و درآمد شناسایی کند یا ممکن است فقط در صورت وقوع رویداد خاص آتی ایفا شود که در آن صورت واحد گزارشگر هنگام وقوع رویداد، بدهی را حذف و درآمد شناسایی می‌کند (بند ۱۱ مبنای نتیجه‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برخی معتقدند بدهی فقط باید زمانی شناسایی شود که برآورده‌نشدن شروط و الزام به برگشت منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال دهنده محتمل است. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، این پیشنهاد را رد می‌کند، زیرا منجر می‌شود واحدهای گزارشگر درآمد را پیش از موعد شناسایی کنند. بنابراین، در صورت‌های مالی، تعهد فعلی برای ایفای شروط تحمیل شده توسط انتقال دهنده یا برگشت منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال دهنده شناسایی نمی‌شود (بند ۱۲ مبنای نتیجه‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برای مثال کمکی معادل ۱۰ میلیارد ریال در اختیار واحد گزارشگر جهت ارتقا و نگهداشت سیستمهای حمل و نقل جاده‌ای قرار می‌گیرد. در موافقت‌نامه نحوه مصرف به شرح زیر قید شده است:

• ۴۰ درصد برای مدرن‌سازی خط راه‌آهن فعلی؛

• ۴۰ درصد برای احداث خط راه‌آهن جدید؛ و

• ۲۰ درصد برای تعمیرات و خرید لکوموتیو.

طبق موافقت‌نامه، کمک‌اهدایی باید به شرح یادشده به مصرف برسد، در غیراین صورت باید به انتقال دهنده بازگردانده شود. واحد گزارشگر به علت شرط بازگشت باید در زمان دریافت کمک، علاوه بر شناسایی دارایی، یک بدهی نیز شناسایی کند. در دوره مصرف اعتبارات و احراز شرایط مندرج در موافقت‌نامه، واحد گزارشگر بدهی خود را کاهش و درآمد شناسایی می‌کند (بند ۱۶ راهنمای به‌کارگیری استاندارد ۳ و بندهای ۲۴ و ۲۵ راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

واحد گزارشگر بابت برگشت داراییها به علت نقض شروط، کاهش در دارایی و بدهی شناسایی می‌کند و بابت انتقال جدید

نیز دارایی، بدهی یا درآمد شناسایی خواهد کرد.

محدودیتها

محدودیت‌های حاکم بر دارایی‌های انتقالی، قیود از پیش تعیین شده‌ای که مقاصد استفاده از دارایی را محدود یا هدایت می‌کند، اما در صورت به‌کارگیری نشدن آن دارایی مطابق با آن قیود، الزامی به بازگرداندن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال‌دهنده، مقرر نمی‌دارد. بنابراین هنگامی که دریافت‌کننده، کنترل دارایی تابع محدودیت را در اختیار می‌گیرد، متحمل یک تعهد فعلی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث نمی‌شود. در مواردی که دریافت‌کننده محدودیتها را نقض می‌کند، انتقال‌دهنده یا شخص ذیصلاح دیگری می‌تواند به شیوه‌های مختلف برای دریافت‌کننده دارایی، مجازاتی در نظر بگیرد. چنین اقدامی منجر به انجام محدودیتها توسط واحد گزارشگر شده یا در اثر سرپیچی از حکم دادگاه، سایر محاکم قضایی یا سایر مقامات مجاز، واحد گزارشگر را با مجازات جزایی یا مدنی مواجه خواهد ساخت. چنین مجازاتی در نتیجه تحصیل دارایی ایجاد نمی‌شود بلکه از نقض محدودیتها ناشی می‌شود.

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳، واحدهای گزارشگر نباید هنگام شناسایی اولیه انتقال دارایی، در رابطه با محدودیت، بدهی شناسایی کنند زیرا طبق تعریف، محدودیتها به‌خودی‌خود، تعهد فعلی برای واحد دریافت‌کننده جهت خروج منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در

راستای اجرای محدودیت، تحمیل نمی‌کنند. نقض محدودیت ممکن است در نهایت منجر به مجازاتی مانند جریمه شود که بر واحد دریافت‌کننده تحمیل می‌شود، با این حال، چنین مجازاتی نتیجه روشهای اجرایی ناشی از نقض است و نتیجه شناخت اولیه دارایی نیست (بند ۱۳ مبنای نتیجه‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برای مثال، دولت ملی (انتقال‌دهنده) ۲۰۰ هکتار زمین را در یک شهر بزرگ به یک دانشگاه (واحد گزارشگر) برای ایجاد یک پردیس دانشگاهی منتقل می‌کند. طبق موافقت‌نامه انتقال، زمین باید برای ساخت پردیس استفاده شود اما مشخص نشده است که در صورت استفاده‌نشدن زمین برای این منظور، باید برگشت داده شود (بند ۲۲ راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). دانشگاه زمین را به‌عنوان دارایی به ارزش منصفانه در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌کند. محدودیت، حایز تعریف بدهی یا احراز معیار شناخت به‌عنوان بدهی نیست. بنابراین، دانشگاه درآمد را در دوره گزارشگری که زمین به‌عنوان دارایی شناسایی شده، شناسایی می‌کند (بند ۲۳ راهنمای به‌کارگیری استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۳).

در جدول ۱، به طور خلاصه انواع شرایط و نحوه برخورد با آنها بیان شده است.

رجحان محتوا بر شکل

در تعیین این‌که یک قید، شرط است یا محدودیت، محتوای شرایط قید و نه تنها شکل آن، باید در نظر گرفته شود. برای

جدول ۱- انواع شرایط و نحوه برخورد با آنها

نحوه برخورد		قیود
پس از رفع شرط/ محدودیت	در زمان شناخت اولیه	
درآمد	بدهی	شرط: منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی باید مطابق با قیود مشخص شده مصرف شود و در غیراین صورت، به انتقال‌دهنده بازگردانده شود.
-	درآمد	محدودیتها: مقاصد استفاده از دارایی محدود یا هدایت می‌شود، اما در صورت به‌کارنگرفتن آن دارایی مطابق با قیود مشخص شده، الزامی به بازگرداندن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال‌دهنده، وجود ندارد.

ارزش خالص غیر از افزایش مربوط به آورده مالکان می‌شود و طبق بند ۶ استاندارد ۱، درآمد عبارت است از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

با توجه به این که دریافت منابع حاصل از بودجه، می‌تواند منجر به افزایش در داراییهای واحد گزارشگر، کاهش در بدهیهای آن، و یا ترکیبی از هر دو بشود که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود، از این رو منابع حاصل از تخصیص بودجه حایز تعریف «درآمد» است. در این صورت، این سوال پیش می‌آید که این درآمد، درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای است یا درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای. برای پاسخ به این سوال باید به تعاریف این دو دسته عملیات مراجعه کنیم. در جدول ۲ تعاریف این اقلام طبق استانداردهای بین‌المللی و ایران ارایه شده است.

نمونه، تنها این مشخصه که دارایی انتقالی باید در ارایه کالاها و خدمات به اشخاص ثالث مصرف شود و در غیراین صورت به انتقال‌دهنده برگشت داده می‌شود، به خودی خود، کافی نیست تا هنگام کسب کنترل دارایی توسط واحد گزارشگر، بدهی شناسایی شود (بند ۲۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). در تعیین این که یک قید، شرط است یا محدودیت، واحد گزارشگر به این موضوع توجه می‌کند که آیا الزام به برگشت دارایی یا سایر منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی لازم‌الاجرا است و توسط انتقال‌دهنده اجرا خواهد شد. اگر انتقال‌دهنده نتواند الزام مربوط را اجرا کند، قید حایز تعریف شرط نیست و محدودیت تلقی می‌شود. اگر تجارب قبلی از روابط با انتقال‌دهنده نشان دهد که او هرگز این الزام را در صورت نقض شرط، اجرا نمی‌کند، واحد دریافت‌کننده ممکن است به این نتیجه برسد که قید شکل شرط را دارد اما محتوای آن را ندارد، بنابراین، محدودیت است. اگر واحد گزارشگر هیچ تجربه‌ای با انتقال‌دهنده نداشته باشد یا پیش از آن قیود نقض‌شده‌ای وجود نداشته است تا متوجه شود انتقال‌دهنده چه تصمیمی می‌گیرد، قید حایز تعریف شرط خواهد بود (بند ۲۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

رویکرد درآمد

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، در دیدگاه چهارم، فرض بر این است که منابع حاصل از بودجه به درون واحد گزارشگر جریان می‌یابد و واحد گزارشگر می‌تواند به‌اختیار خود، از آن منابع برای انجام مخارج و هزینه‌ها استفاده کند. در چنین حالتی، نتیجه‌گیری می‌شود که این منابع می‌تواند درآمد واحد گزارشگر تلقی شود. در واقع این رویکرد مبتنی بر این واقعیت است که منابع حاصل از بودجه، منجر به افزایش در منابع اقتصادی واحد گزارشگر می‌شود و این افزایش، خواه افزایش در داراییها خواه کاهش در بدهیها و یا توامان، باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر به‌عنوان یک قلم درآمد گزارش شود.

طبق بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱، درآمد، ناخالص جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در طول دوره گزارشگری است، هنگامی که جریان ورودی منجر به افزایش در خالص داراییها/

در استاندارد بین‌المللی

حسابداری بخش عمومی

شماره ۳

از سه اصطلاح

قیود

شروط

و محدودیتها

به‌منظور تلقی

یک منبع انتقالی به‌عنوان

بدهی یا درآمد

استفاده می‌شود

تامین مالی به استفاده‌کنندگان امکان تخصیص منابع و سایر تصمیمات و نیز ارزیابی پاسخگویی واحد گزارشگر را می‌دهد. علاوه بر این، طرفداران این رویکرد معتقدند از آنجا که بودجه دریافتی از دولت، دریافتی از منبعی غیر از سهامداران است نباید مستقیماً در بخش حقوق مالکانه (به‌عنوان آورده مالکان، بستانکار مازاد/کسری انباشته) شناسایی شود بلکه باید در مازاد/کسری در دوره‌های مناسب شناسایی شود.

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^{۱۰} (GASB) در بیانیه شماره ۳۳ از این رویکرد استفاده می‌کند.

نتیجه‌گیری

تصمیم‌گیری در رابطه با این‌که ماهیت بودجه دریافتی از خزانه توسط واحدهای بخش عمومی چیست، به عوامل متعددی بستگی دارد. اولین عامل، واحدی است که بودجه دریافت می‌کند. چنان‌چه این واحد مجاز باشد همانند دانشگاه‌ها، مانده وجوه مصرف‌نشده را به سال بعد منتقل کند، تصمیم‌گیری در مورد ماهیت بودجه متفاوت از زمانی خواهد بود که واحد دریافت‌کننده بودجه امکان انتقال مانده وجوه مصرف‌نشده را به سال بعد نداشته باشد. طبق مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی ایران و اصلاحیه آن، واحدهای دریافت‌کننده بودجه در صورتی که تمام منابع دریافت‌شده را طی دوره مشخص مصرف نکنند

با توجه به تعریف عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای (به‌شرح **جدول ۲**)، وجوه دریافتی از محل بودجه را می‌توان به‌عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای تلقی کرد زیرا واحد گزارشگر در قبال بودجه، کالا یا خدمتی را به‌طور مستقیم به دولت منتقل نمی‌کند، بلکه برای عموم مردم یا واحدهای گزارشگر دیگر خدمات یا کالاهایی فراهم می‌کند.

استدلالاتی که از این رویکرد حمایت می‌کند مبتنی بر اهداف صورتهای مالی با مقاصد عمومی است که به‌طور عمومی مورد پذیرش استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان است. این اهداف، ماهیت اطلاعات مورد نیاز برای برآورده‌ساختن نیازهای استفاده‌کنندگان را مشخص می‌کند و لازمه تدوین استانداردهای گزارشگری و حسابداری مناسب است. صورتهای مالی باید موارد زیر را گزارش کنند:

الف- منابع درآمد واحد گزارشگر به‌منظور ارایه اطلاعات سودمند برای شناخت منابع و نحوه تامین مالی؛
ب- ماهیت و هدف هزینه‌های واحد گزارشگر طی دوره به‌منظور ارایه اطلاعات سودمند در خصوص تخصیصها و مصرف منابع؛

پ- خالص تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها، به‌عنوان معیاری از این موضوع که کدام‌یک از خالص منابع اقتصادی واحد گزارشگر پس از منظورکردن فعالیتهای طی دوره، حفظ می‌شود. اطلاعات در مورد بهای تمام‌شده کالاها و خدمات و نحوه

جدول ۲- تعریف عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای

عملیات غیرمبادله‌ای		عملیات مبادله‌ای	
استاندارد ۳ ایران	استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹	استاندارد ۳ ایران	استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹
رویدادی که با تعریف مبادله منطبق نباشد.	عملیاتی که مبادله‌ای نباشد. در عملیات غیرمبادله‌ای، واحد گزارشگر: از واحد گزارشگر دیگر ارزشی دریافت می‌کند بدون این‌که مابه‌ازای به‌تقریب مساوی را به‌طور مستقیم واگذار کند، یا ارزشی را به واحد گزارشگر دیگر واگذار می‌کند بدون این‌که مابه‌ازای به‌تقریب مساوی را به‌طور مستقیم دریافت کند.	عملیاتی که به‌موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه دادوستد می‌شود.	عملیاتی که در آن یک واحد گزارشگر، دارایی یا خدمتی را دریافت می‌کند یا بدهی را تسویه می‌کند و در ازای آن به‌طور مستقیم ارزش به‌تقریب برابری را (به‌طور عمده در قالب وجه نقد، کالاها، خدمات یا استفاده از داراییها) به واحد گزارشگر دیگر واگذار می‌کند.

با توجه به
الزامات استانداردها و
رجحان محتوا بر شکل
منابع دریافتی از بودجه
در ایران
به عنوان درآمد حاصل از
عملیات غیرمبادله‌ای
تلقی می‌شود

مطرح می‌شود که آیا درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای است یا غیرمبادله‌ای. با توجه به تعریف عملیات مبادله‌ای، مابه‌ازای عملیات مبادله‌ای باید ارزشی به تقریب مساوی باشد که به‌طور مستقیم دریافت/پرداخت شود. با توجه به این‌که بودجه از خزانه به واحد گزارشگر پرداخت می‌شود و واحد گزارشگر در ازای آن خدمات/کالاهایی را به عموم مردم یا سایر واحدها ارایه می‌کند، لذا پرداخت مابه‌ازا به‌طور مستقیم صورت نمی‌گیرد و از این رو، نمی‌توان منابع حاصل از بودجه را به عنوان یک درآمد مبادله‌ای در نظر گرفت. در نمونه صورتهای مالی کشورهای نظیر استرالیا، کانادا، امریکا، و ابوظبی، این نوع منابع نیز به عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای طبقه‌بندی شده است.

بر اساس مطالب یادشده، بودجه دریافتی از خزانه طبق دیدگاه چهارم به عنوان «درآمد» طبقه‌بندی شده و «حاصل از

عملیات غیرمبادله‌ای» تلقی می‌شود.

پانوشتها:

۱- در این حالت، بودجه ممکن نیست جزو انتقالات طبقه‌بندی شود زیرا در انتقالات جریان واقعی منابع به درون واحد گزارشگر روی می‌دهد ولی در این حالت، در خصوص بودجه جریان واقعی منابع به درون واحد گزارشگر روی نمی‌دهد.

۲- ایالتی در کانادا.

3- Departmental performance reports

۴- مربوط به کانادا است.

5- Terms

6- Stipulations

7- Conditions

8- Restriction

۹- زیرا قیود بر اساس قوانین و مقررات یا توافقی الزام آور تحمیل شده است.

۱۰- مربوط به امریکا است.

منابع:

- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018
- Public Sector Accounting Board, Use of Appropriations, STATEMENT OF PRINCIPLES, 2012
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵

باید مانده منابع را به خزانه برگشت دهند به‌جز در مورد برخی واحدها، نظیر دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی، که کماکان تابع قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی می‌باشند. از این رو، در مورد دانشگاه‌ها و دیگر واحدهایی که مستثنی شده‌اند، می‌توان منابع حاصل از بودجه را به عنوان «درآمد» شناسایی کرد. اما در مورد سایر واحدها، در خصوص منابع حاصل از بودجه «شروط» وجود دارد و آن «الزام به بازگشت در صورت مصرف‌نشدن می‌باشد». بنابراین، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، این منابع را نمی‌توان به عنوان «درآمد» شناسایی کرد و باید به عنوان «بدهی» شناسایی شوند. با این حال، طبق همان استاندارد، باید به «رجحان محتوا بر شکل» نیز توجه کرد. برای مثال، اگر تجارب قبلی از روابط بین انتقال‌گیرنده و انتقال‌دهنده نشان دهد که «شروط» مورد نظر همواره اجرا نشده است، می‌توان آن را به عنوان «محدودیت» در نظر گرفت نه «شروط». لذا می‌توان منابع مربوط به آن را به عنوان درآمد در نظر گرفت. علاوه بر این، استفاده از روش تلقی کردن این منابع به عنوان «درآمد»، در عمل روش آسان‌تری است و پیچیدگی کمتری دارد. لذا بهتر است در مورد تمام واحدها، منابع مزبور را به عنوان «درآمد» شناسایی کرد.

در صورت تلقی این منابع به عنوان «درآمد» این سوال