

بررسی تطبیقی موادی از قوانین و مقررات مالی حاکم بر شرکت‌های دولتی:
نقد و بررسی ماده (۳۹) و (۴۴) قانون محاسبات عمومی در مقایسه با مبنای
تعهدی و قانون تجارت

احمد ناصری

استادیار حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران،

مصطفی نجار

کارشناس ارشد حسابداری

mostafa.najjar@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۷/۲۷ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۱/۱۵

چکیده

هدف اصلی این مقاله بررسی تحلیلی برخی از قوانین و مقررات مالی حاکم بر شرکت‌های دولتی ایران است. در این رابطه مفادی از قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، قانون محاسبات عمومی و قوانین بودجه سنواتی با قانون تجارت و استانداردهای حسابداری ایران از منظر تقسیم سود و تهاتر مطالبات شرکت‌های دولتی بطور مقایسه‌ای مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه این مطالعه بیانگر این است که بین مفاد ماده (۲۳۹) قانون تجارت با جزء (۲) بند (ج) ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم و ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی در مأخذ محاسبه سود

قابل تقسیم ابهام وجود دارد. همچنین با توجه به ضرورت استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی درآمد شرکت‌های دولتی به موجب استانداردهای حسابداری ایران نحوه اعمال ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی که بر مبنای نقدی تأکید دارد، به وضوح مشخص نیست.

واژه‌های کلیدی: شرکت‌های دولتی، قوانین و مقررات، استانداردهای حسابداری

۱. مقدمه

از دهه ۸۰ میلادی کشورهای توسعه یافته و به دنبال آن کشورهای در حال توسعه در حال پیاده‌سازی مجموعه تغییرات و تحولات گسترده در حوزه بخش عمومی خود می‌باشند. زیربنای اصلی این تحولات، اعتقاد به رویه‌ها و سازوکارهای مورد استفاده در بخش بازرگانی و استفاده از آن‌ها در مدیریت بخش عمومی است. سنگ بنای این تحولات را می‌توان در به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری نهادهای بخش عمومی دانست [۱۲]. ایفای صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی دستگاه‌های دولتی، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود [۱۰].

بسیاری معتقدند که در تحولات بخش عمومی، دانش حسابداری نقش بسیار کلیدی را بر عهده داشته است [۱۳]. حسابداری سیستمی اطلاعاتی و انسانی است که وظیفه ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی به استفاده‌کنندگان را بر عهده دارد. اگر بپذیریم که نظام حسابداری، یک جریان مبادله اطلاعات میان پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه، می‌توان گفت حسابداری عاملی است که به عنوان طرف سوم این مبادله دو طرف را از ایجاد جریان روان اطلاعات مطمئن می‌سازد [۴].

کیفیت خدمات کارکنان شاغل در واحدهای حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی عوامل مهمی برای روش ایجاد تحول، طول مدت و هزینه اجرای تحول حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی بخش عمومی محسوب می‌شوند. فقدان مهارت‌های خاص در زمینه‌های تخصصی فوق که در یک دوره کوتاه مدت نتوان آن را تأمین نمود، نه تنها می‌تواند موجب تأخیر در اجرای تحول گردد بلکه مخالفت در برابر اجرای تحول را نیز تشدید کرده و موفقیت آمیز بودن آن را به مخاطره می‌اندازد [۲].

همگرایی قوانین مالی با استانداردهای حسابداری باعث می‌شود تا اطلاعات مالی قانونمند باشد و از این طریق پاسخگویی قانونی افزایش یابد [۱۱]. ارائه تعاریف عملیاتی روشن از واژه‌های کلیدی و تخصصی در تدوین قانون از اهمیت زیادی برخوردار است. ارائه این قبیل تعاریف، اجرای صحیح احکام پیش‌بینی شده در قانون را تسهیل کرده و اعمال نظارت مبتنی بر سلیقه‌های فردی عاملین نظارت مالی را محدود می‌نماید [۳]. تدوین قوانین و مقرراتی که در آن واژه‌های کلیدی و تخصصی به معنای واقعی خود بکار گرفته نمی‌شوند، موجب سردرگمی مجری قانون شده و در بررسی و رسیدگی به عملکرد مجری قانون وفق قوانین و مقررات لازم الاجراء دستگاه‌های نظارتی را در امر نظارت با مشکل مواجه می‌نماید و حتی در مواردی نیز ممکن است موجب سوء استفاده از بیت‌المال گردد. احصاء اینگونه عبارت‌های قانونی و بازتعریف علمی آن‌ها به روان‌تر شدن اجرای صحیح قانون کمک می‌کند و از انحراف و بی‌انضباطی مالی جلوگیری خواهد نمود. در این رابطه، مواردی از ابهام در حوزه قوانین و مقررات مالی حاکم بر شرکت‌های دولتی پیرامون مواد (۳۹)، (۴۴) قانون محاسبات عمومی و ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم توسعه مطرح می‌گردد که به نظر می‌رسد مفهوم واژگان قانونی مرتبط با حسابداری به‌طور دقیق بر مبنای تعریف علمی در آن نادیده گرفته شده است.

۲. بحث و بررسی

شرکت‌های دولتی از حیث قوانین و مقررات حاکم بر آنها مشمول استانداردهای حسابداری ایران، قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی و احکام مندرج در قانون برنامه پنجساله و قوانین بودجه سنواتی می‌باشند. به استناد ماده (۴۴)^۱ قانون محاسبات عمومی کشور [۸]، شرکت‌های دولتی مکلفند سود سهام دولت را تا پایان مهلت قانونی مندرج در ماده مذکور به حساب خزانه واریز نمایند؛ همچنین به استناد جزء (۲) بند (ج) ماده (۲۲۴)^۲ قانون برنامه پنجم توسعه [۵]، شرکت‌های دولتی مکلف شده‌اند مبلغ ۴۰٪ سود پیش‌بینی شده هر سال را در قالب یک دوازدهم ماهانه به حساب درآمد عمومی واریز نمایند. در قوانین بودجه سنواتی نیز مستند به تبصره (۳۷)^۳

۱. ماده (۴۴) ق.م.ع: «شرکت‌های دولتی مکلف‌اند پس از تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت توسط مجمع عمومی مربوط حداکثر ظرف مدت یک ماه ترتیب پرداخت مبلغ مالیات و همچنین سود سهام دولت را در وجه وزارت امور اقتصادی و دارایی بدهند. تخلف از اجرای این ماده در حکم تصرف غیر مجاز در وجوه عمومی محسوب می‌شود.

تبصره- شرکت‌های دولتی مکلف‌اند در صورتی که تا پایان شهریور ماه هر سال ترازنامه و حساب سود و زیان سال قبل آن‌ها به تصویب مجمع عمومی مربوط نرسیده باشد، بر مبنای ارقام ترازنامه و حساب سود و زیانی که به حسابرس منتخب وزارت امور و اقتصاد و دارایی ارائه داده‌اند مالیات متعلقه را طبق قوانین مالیاتی مربوط و یا معادل ۸۰ درصد مبلغی را که به عنوان مالیات دوره مالی مورد نظر در لایحه بودجه کل کشور برای آن‌ها پیش‌بینی شده است به ترتیب مقرر در این ماده در وجه وزارت امور اقتصادی و دارایی به طور علی‌الحساب پرداخت نمایند».

۲. بند (ج) ماده (۲۲۴) ق. ب. پ: «کلیه شرکت‌های دولتی و بانک‌های موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که در بودجه کل کشور برای آن‌ها سود ویژه پیش‌بینی شده است مکلف‌اند:

۱ - در هر ماه معادل یک دوازدهم مالیات پیش‌بینی شده سال مورد نظر خود را بابت مالیات عملکرد همان سال به صورت

علی‌الحساب به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند تا به حساب درآمد عمومی نزد خزانه داری کل منظور شود

۲ - حداقل چهل درصد (۴۰٪) سود پیش‌بینی شده هر سال را با ساز و کار جزء (۱) این بند به حساب درآمد عمومی واریز نمایند. شرکت‌های دولتی که قسمتی از سهام آن‌ها متعلق به بخش غیر دولتی است، به تناسب میزان سهم بخش غیر دولتی، مشمول پرداخت وجوه موضوع این بند نمی‌باشند و سهم بخش غیر دولتی از چهل درصد (۴۰٪) سود ابرازی (سود ویژه) مذکور باید توسط شرکت‌های دولتی ذی‌ربط به سهامداران بخش یاد شده پرداخت شود.

۳. تبصره (۳۷) قانون بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور:

« در صورت عدم اجرای ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی کشور توسط شرکت‌های دولتی، به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود طبق مقررات اجرائی قانون مالیات‌های مستقیم، سود سهم دولت و مالیات متعلق به سود مندرج در صورت‌های مالی (ترازنامه و حساب سود و زیان) را حسب مورد برابر مقررات مربوطه در وجه سازمان امور مالیاتی یا خزانه‌داری کل کشور به عنوان علی‌الحساب وصول نماید».

قانون بودجه سال ۱۳۹۱ [۶] و همچنین تبصره (۴۷)^۱ قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور [۷] بر ضرورت اجرای ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی تأکید شده است که مستفاد از مفاد مواد مذکور بویژه مفاد بند (۴۷) قانون بودجه سال ۱۳۹۲ [۷] چنین استنباط می‌شود که منظور قانون گذار از سود سهام دولت، با توجه به مفاد جزء (۲) بند (ج) ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم [۵]، سود ویژه مندرج در صورت سود و زیان سالانه می‌باشد. بدین معنا که در طی سال مالی ۴۰ درصد مبالغ پیش بینی شده بابت سود دوره‌ی مالی مذکور بصورت یک‌دوازدهم ماهانه به حساب خزانه واریز و با پایان سال مالی و مشخص شدن نتایج واقعی عملکرد شرکت‌های دولتی، می‌بایست مابه‌التفاوت ۴۰ درصد سود پیش بینی شده طبق بودجه مصوب و سود واقعی ظرف مهلت مقرر در ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی به حساب خزانه واریز گردد. از طرفی مطابق مفاد ماده (۲۳۹) لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ [۹]، سود قابل تقسیم عبارتست از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی مذکوره در ماده (۲۳۸) و سایر اندوخته‌های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.

با عنایت به موارد فوق، چنین استنباط می‌شود که قانون‌گذار در تدوین قوانین مذکور، تمایز بین سود ویژه و سود قابل تقسیم را بوضوح مشخص نموده است؛ برای مثال، فرض کنید نتایج

۱. تبصره (۴۷) قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور:

« در اجرای ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی کشور تمامی شرکت‌های دولتی موظف به واریز مالیات و سود سهام متعلقه در هر ماه بصورت یک‌دوازدهم می‌باشند. در صورت عدم اجرای ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی کشور توسط شرکت‌های دولتی، سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است سود سهم دولت و مالیات متعلق به سود مندرج در صورت‌های مالی (ترازنامه و حساب سود و زیان) را حسب مورد برابر قوانین و مقررات مربوطه در وجه خزانه‌داری کل کشور به عنوان علی‌الحساب وصول نماید و همچنین وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی) موظف است سود سهام تقسیم شده دولت در شرکت‌هایی که سهم دولت و یا سایر شرکت‌های دولتی در آن‌ها کمتر از پنجاه درصد (۵۰٪) است را پس از واریز به حسابی که خزانه‌داری کل کشور برای این امور افتتاح می‌نماید به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۳۰۱۰۸ جدول شماره (۵) این قانون منظور نماید. احکام فصل نهم، باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم در مورد این بند جاری خواهد بود.»

حاصل از عملیات یکی از شرکت‌های دولتی در سال مالی ۱۳۹۱، بر اساس صورتهای مالی حسابرسی شده، منتج به سود خالص گردیده است، در حالی که مانده حساب سود و زیان انباشته شرکت در ابتدای سال مالی مذکور دارای زیان انباشته است که در صورت اعمال مفاد ماده (۲۳۹) لایحه اصلاح قانون تجارت [۹]، این شرکت هیچگونه الزامی به پرداخت ۴۰٪ سود ویژه سهم دولت ندارد. چرا که به موجب این قانون می‌بایست ابتدا زیان انباشته سال‌های قبل را از محل سود سال جاری جبران و در صورت مازاد سود سال جاری نسبت به کسر اندوخته قانونی و واریز ۴۰ درصد سود ویژه اقدام نماید. بنابراین به نظر می‌رسد نوعی ابهام در خصوص مغایرت موجود بین ماده ۲۳۹ قانون تجارت [۹] و مفاد مواد (۲۲۴) قانون برنامه پنجم [۵] و ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی [۸] وجود دارد. تناقض موجود با مفاد ماده ۲۳۹ لایحه اصلاح قانون تجارت [۹]، نظارت بر نحوه حسن اجرای مفاد قوانین مذکور را با چالش مواجه نموده و خلأ قانونی در این زمینه احساس می‌شود. البته باید به این موضوع نیز توجه داشت که در ماده ۳۰۰ لایحه اصلاح قانون تجارت [۹] به این نکته اشاره شده است که شرکت‌های دولتی تابع قوانین تأسیس و اساسنامه‌های خود می‌باشند و فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساسنامه‌های آنها ذکر نشده تابع مقررات این قانون می‌شوند.

نکته‌ی دیگری که در این رابطه مطرح می‌شود موضوع تعدیلات سنواتی است که به موجب استانداردهای حسابداری ایران [۱]، اثرات آن در صورت سود و زیان جامع و صورت گردش سود و زیان انباشته گزارش می‌شود. شرکت‌ها به موجب انجام برخی تعدیلات سنواتی، مانده سود انباشته ابتدای دوره خود را اصلاح می‌نمایند. در این صورت ممکن است مانده سود انباشته ابتدای دوره افزایش یابد، که در اینجا لازم است ۴۰ درصد سهم دولت نیز محاسبه و به حساب خزانه واریز شود. در مقابل ممکن است اعمال تعدیلات سنواتی به گونه‌ای باشد که منجر به کاهش سود انباشته ابتدای دوره گردد که در این صورت نیز لازم است مابه‌التفاوت اضافه پرداختی دوره‌های قبل به حساب شرکت برگشت داده شود. با توجه به اینکه ملاک محاسبه

سود سهام دولت، سود ویژه مندرج در صورت سود و زیان سالانه می باشد، آثار مالی این تعدیلات سنواتی در صورت سود و زیان دوره جاری گزارش نشده و به تبع آن سهم دولت نیز از این آثار مالی نادیده گرفته می شود و قانون گذار می تواند با اصلاح مأخذ محاسبه ۴۰ درصد سود سهم دولت، این ابهام را نیز بر طرف نماید.

شرکت های دولتی برای شناسایی درآمدهای خود در صورتهای مالی، مطابق استانداردهای حسابداری ایران [۱]، از مبنای تعهدی استفاده می نمایند، که در این مبنا معیار شناسایی درآمد، زمان تحقق و نه زمان وصول درآمدهاست. بنابراین در صورتهای مالی درآمدهایی شناسایی می گردد که در زمان تحقق مستلزم ورود جریان وجه نقد به شرکت نبوده و در قالب مطالبات (حسابهای دریافتی تجاری) شناسایی و ثبت میگردد. از طرفی مطابق مفاد ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی کشور [۸]، درآمد شرکت های دولتی به استثنای بانک ها و موسسات اعتباری و شرکت های بیمه باید به حساب های خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می گردد، واریز شود. بند (۵۳)^۱ قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور [۷] نیز به صراحت این موضوع را مورد تأکید مجدد قرار داده است. از طرفی در قوانین و مقررات جاری کشور، به طور صریح به تهاتر و مصادیق آن اشاره ای نگردیده است. با عنایت به موارد فوق در معاملات فی مابین شرکت های دولتی و یا یک شرکت دولتی با شرکت غیر دولتی دیگر، بدلیل عدم وجود نقدینگی با توافق طرفین تهاتر مطالبات با بدهی ها صورت می گیرد. با توجه به مفاد ماده (۳۹) [۸] و همچنین بند (۵۳) قانون بودجه ۹۲ [۷] چنین استنباط می شود که اینگونه تهاتر برای شرکت های دولتی منع قانونی دارد. لذا با توجه به اینکه شناسایی درآمد در شرکت های دولتی بر اساس مبنای تعهدی صورت می گیرد و برخلاف سایر دستگاه های اجرایی شناسایی درآمد

۱. تمامی درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات شرکت های دولتی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری به استثنای بانک ها و بیمه ها و نهادهای عمومی غیردولتی به حساب های معرفی شده از سوی خزانه داری کل کشور واریز می شود تا حسب مورد طبق احکام و مقررات قانونی بین ذی نفعان مربوطه تقسیم گردد.

مستلزم جریان ورود وجه نقد به شرکت نیست؛ این برداشت هم وجود دارد که منظور ماده فوق، زمان وصول درآمدهاست و مادامی که درآمدها به حیطه‌ی وصول در نیامده، شرکت‌ها می‌توانند مطالبات خود را با بدهی‌ها تهاتر نمایند. با توجه به مراتب فوق، به نظر می‌رسد مواد قانونی فوق از این منظر دارای ابهام است. قابل ذکر است در صورت عدم وجود منع قانونی برای انجام تهاتر باید شرایط و نحوه انجام تهاتر نیز در قوانین موجود به صراحت ذکر گردد، چرا که ممکن است منشأ بی‌انطباقی مالی گردد. بویژه آثار تهاتر بر شرکت‌هایی که منابع حاصل از اجرای قانون هدفمندی یارانه‌ها را وصول و به حساب‌های خزانه واریز می‌نمایند، باید به طور دقیق ارزیابی شود.

۳. نتیجه‌گیری و پیشنهاد

در این مطالعه برخی از قوانین و مقررات مالی حاکم بر شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار گرفت. و به دنبال آن، مواردی از ابهام در آن مطرح گردید با این هدف که احصاء اینگونه تضادهای قانونی به روان‌تر شدن اجرای صحیح قانون کمک می‌کند و از انحراف و بی‌انطباقی مالی نیز جلوگیری خواهد نمود. در این رابطه، مفاد جزء (۲) بند (ج) ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم با مفاد ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی و ماده (۲۳۹) لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ از منظر مفهوم سود قابل تقسیم و مفاد ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی با مبنای تعهدی از منظر مفهوم تهاتر مطالبات مورد بررسی قرار گرفت. نتیجه این مطالعه نشان می‌دهد که با توجه به مغایرت مفهوم سود قابل تقسیم مطابق مفاد ماده (۲۳۹) قانون تجارت با مفهوم سود پیش‌بینی شده مطابق مفاد جزء (۲) بند (ج) ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم و ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی، در مأخذ محاسبه سود قابل تقسیم ابهام وجود دارد. علاوه بر این، استناد به مفهوم سود پیش‌بینی شده و متعاقب آن سود واقعی به عنوان مأخذ محاسبه سهم ۴۰ درصد، سهم دولت از آثار سود و زیانی ناشی از انجام تعدیلات سنواتی را نادیده خواهد

گرفت. نتیجه مطالعه همچنین حاکی است با توجه به تأکید مجدد قانون گذار در قوانین بودجه سنواتی، بر اعمال ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی مبنی بر واریز کلیه درآمد شرکت های دولتی به حساب های خزانه، با عنایت به اینکه شرکت های دولتی به موجب استانداردهای حسابداری ایران از مبنای تعهدی در شناسایی درآمدها استفاده می نمایند، این موضوع که تهاتر مطالبات ناشی از تحقق درآمد فی مابین شرکت های دولتی را می توان مستثنی از این ماده قانون دانست یا خیر؛ مورد ابهام است.

لذا با توجه به موارد مذکور جهت تحقق اهداف قانون گذار، پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می گردد:

۱ - مفهوم سود سهام سهم دولت مندرج در ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی را می توان هم مترتب بر سهم ۴۰ درصد و هم سهم سود تصویب شده توسط مجمع عمومی دانست. لذا پیشنهاد می شود اصطلاحات سود پیش بینی شده (مندرج در ماده ۲۲۴ قانون برنامه پنجم) و سود سهام سهم دولت (مندرج در ماده ۴۴ قانون محاسبات عمومی) با توجه به تعریف سود قابل تقسیم در ماده ۲۳۹ لایحه قانونی اصلاح قانون تجارت مورد بازتعریف قرار گیرد.

۲ - از آنجا که تأکید عمده ماده (۳۹) بر افتتاح حساب های بانکی درآمدی با مجوز خزانه و نزد بانک های دولتی است و از طرفی این استنباط وجود دارد که مادامی که درآمدها به حیثه ی وصول در نیامده این ماده قانونی بر آن مترتب نیست، بعلاوه به موضوع تهاتر درآمدها و مصادیق آن به طور صریح در قانون اشاره ای نگردیده، لذا پیشنهاد می شود که ابهامات فوق با وضع تبصره بر ماده قانونی مذکور مرتفع گردد.

منابع

۱. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۸)، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، چاپ پانزدهم.
۲. باباجانی، جعفر و معیری، مرتضی، (۱۳۹۲)، "تحولات مالی و حسابداری بخش عمومی و تبیین عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران"، **یازدهمین همایش سالانه حسابداری ایران**، مشهد، مهر.
۳. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۲)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱۰(۳۱)، صص ۹۷-۱۳۰.
۴. خواجه‌ی، شکرالله و منصور، شعله، (۱۳۹۱)، "انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱(۲)، صص ۲۲-۳۰.
۵. قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، (۱۳۹۰-۱۳۹۴)، مصوب پانزدهم دی‌ماه ۱۳۸۹ مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی کشور، پنجشنبه ۱۴ بهمن ۱۳۸۹، شماره

۶. قانون بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور، (۱۳۹۱)، مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۳۰ مجلس شورای اسلامی و ابلاغ به ریاست جمهوری طی نامه شماره ۶۵۳/۹۵۷۷ مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۳۱، سایت دیوان محاسبات کشور، <http://www.dmk.ir>

۷. قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور، (۱۳۹۲)، مصوب ۱۳۹۲/۰۳/۱۹ مجلس شورای اسلامی و ابلاغ به ریاست جمهوری طی نامه شماره ۲۴۹/۱۷۲۹۶ مورخ ۱۳۹۲/۰۳/۲۱، سایت معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، آدرس: <http://www.spac.ir/Portal/View/Page.aspx?PageId=435387>
94

۸. قانون محاسبات عمومی کشور، (۱۳۶۶)، مصوب سال ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، آدرس: <http://www.dmk.ir>

۹. لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، (۱۳۴۷)، مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ کمیسیون خاص مشترک مجلسین، مواد (۲۳۸)، (۲۳۹) و (۳۰۰).

۱۰. محمدی، سامان، ماهر، محمدهادی و زارع، سحر، (۱۳۹۲)، "پیاده سازی مبنای تعهدی

کامل در سازمان‌های دولتی (مورد مطالعه: دانشگاه صنعتی شیراز)"، **دانش و پژوهش**

حسابداری، انجمن حسابداری ایران، شماره ۹(۳۳)

۱۱. محمدیان، محمد و مهتری، زینب، (۱۳۹۱)، "نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی در

برابر افکار عمومی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران،

شماره ۱(۲)، ص ۸۴-۹۶

12.Pessina, E. A., Nassi, G. & Steccolini, A., (2008), "Accounting reforms: Determinants of local government's choices", **Financial accountability & management.**

13.Yamamoto, K., (1999), "Accounting system reform in Japanese local governments", **Financial accountability & management.**

A comparative study of financial regulation and supervision governing the public companies: critical analysis of the 39 and 44 State Public Auditing Act compare with Accrual Basis and Commercial Code

Abstract:

The main purpose of this study is to explore analytically some financial regulations and supervisions governing Iranian public companies. Some provisions, therefore, from IRI fifth development Plan, the State Public Auditing Act, and annual State Budgetary Acts have been compared with Commercial Code and Iranian Accounting Standards in terms of dividing the profit in public companies. The result indicates that there is an element of ambiguity between provisions of Article (239) of Commercial Code with Article (224), Part 2, Section III of the Fifth Development Plan Act and Article (44) of the State Public Auditing Act in terms of auditing distributable profits. According to the Iranian Accounting Standards and the emphasize of Article (39) of the State Public Auditing Act on cash basis, There is also ambiguity in using Accrual Basis in recognizing the profits of public companies.

Key Word: public companies, financial regulation and supervision, Accounting Standards