

فصل ۱: بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحد های انتفاعی و غیرانتفاعی

خصوصیات کلی صورت های مالی و گزارشگری مالی

در این قسمت ویژگی های کلی صورت های مالی و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ودولتی که از بیانیه های مفهومی منتشره ازسوی هیات تدوین کننده استانداردهای ذی ربط استخراج گردیده و نحوه اهداف ودامنه شمول بیانیه های مورد بحث را اعلام می نمایم.

۱. در بند ۵، بیانیه شماره یک FASB تاکید شده است که اهداف این بیانیه مربوط به گزارشگری مالی بوده و محدود به صورت های مالی نمی گردد، بیانیه شماره یک GASB در بند ۱۰۵ بر این موضوع تاکید مقرر نموده است.

۲. در بند ۵، بیانیه شماره یک FASB تاکید شده است که صورت های مالی مرکز ثقل گزارشگری مالی بوده و ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان برون سازمانی است در بند ۱۰۶ بیانیه GASB نیز همین مطلب دقیقاً مورد تاکید قرار گرفته است.

۳. در بند ۷، بیانیه شماره یک FASB تاکید شده است که گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت های مالی است بلکه سایر ابزار انتقال اطلاعات که به صورت مستقیم یا غیر مستقیم به اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری مربوط می شود را شامل می گردد. در بند ۱۰۴ GASB نیز مقرر گردیده است که گزارشگری مالی تنها منبع اطلاعات مالی در مورد واحدهای دولتی نمی باشد و در موارد زیادی استفاده کنندگان از سایر منابع اطلاعاتی نیز برای تامین نیازهای خود استفاده می کنند.

تاثیر محیط بر اهداف گزارشگری مالی

محیط گزارشگری مالی اهداف گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار داده و در تدوین اهداف مذکور باید محیط گزارشگری ونیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های مالی را مورد توجه قرارداد.

بند ۹ از بیانیه FASB

گزارشگری مالی خودش به تنهایی هدف نیست بلکه قصد دارد اطلاعات مفیدی برای تصمیم گیری بازرگانی واقتصادی وهمچنین برای انتخاب منطقی دربکارگیری منابع مالی کمیاب در فعالیت بازرگانی واقتصادی تهیه نماید.

بند ۱۰۳ از بیانیه GASB

گزارشگری مالی خودش به تنهایی هدف نیست بلکه قصد دارد برای اهداف متعددی اطلاعات قابل استفاده فراهم نماید. گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخگویی را به عموم مردم انجام دهد.

محدودیت های گزارشگری مالی

۱. اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی براساس یک اندازه گیری تقریبی، اثرات مالی مبادلات وریداد های گذشته موسسه بازرگانی را تهیه می نماید. تهیه و استفاده از این اطلاعات بدون تحمل مخارج آن امکان پذیر نیست

۲. اطلاعاتی که گزارشگری مالی تهیه می کند اساساً وعموماً بر حسب واحد پولی بیان می گردد. اطلاعات مالی اغلب به علت اندازه گیری بر حسب پول و رعایت ویژگی کیفی دچار محدودیت می شود.

۳. خصوصیات صنعت را نیز می توان به عنوان محدودیت یا قیود ذکر نمود.

۴. اطلاعاتی که طی یک گزارش مالی ارائه می شود صرفاً به واحد خاص مربوط می شود لذا به کل صنعت و اقتصاد ارتباط پیدا نمی کند.

محدودیت های گزارش مالی دولتی نیز در بندهای ۱۶۹ تا ۱۷۳

۱. اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی به صورت تقریبی اندازگیری شده و مربوط به عملیاتی است که در گذشته اتفاق افتاده است.

۲. اطلاعات مالی مندرج در گزارش های مالی برحسب ارقام پولی تقویم گردیده لذا تهیه و استفاده از آن مستلزم مخارج است.

۳. استفاده کنندگان گزارش مالی دولتی از اقشار مختلف اجتماع بوده و نیازهای اطلاعاتی آنها نیز ممکن است به همان اندازه متفاوت باشد.

محیط فعالیت های حاکمی

در بند ۱۱۲ بیانیه مذکور مقرر گردیده که محیط عملیاتی یک سازمان اهداف گزارشگری مالی آن را تحت تاثیر قرار می دهد. ویژگی های مهم محیطی فعالیت های از نوع دولتی که گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار می دهد

الف) ویژگی های ساختاری دولت و خدماتی که ارائه می نماید

۱. شکل مباشرتی (نمایندگی) دولت و تفکیک قوا

۲. سیستم حکومتی دولت

۳. رابطه بین پرداخت کنندگان مالیات و خدماتی که دریافت می کنند

ب) ویژگی های کنترلی ناشی از ساختاری و خدماتی دولت

۱. بودجه به عنوان ابزاری جهت بیان سیاست های عمومی، مقاصد مالی و یک روش اعمال کنترل

۲. استفاده از نظام حسابداری حساب های مستقل برای اهداف کنترلی و هدایت منابع مالی به سوی اهداف تعیین شده

ج) سایر ویژگی ها نظیر

۱. عدم تشابه بین سازمانهای دولتی به رغم وجوه تشابه در طراحی

۲. اهمیت سرمایه گذاری در دارایی سرمایه ای که درآمد تولید نمی کند

۳. طبیعت سیاسی بودن سازمانهای دولتی (فرآیند سیاسی)

اکثر درآمدهای دولت را مالیات تشکیل می دهد، حتی در مواردی که بابت خدمات انجام شده وجهی دریافت می شود کسری آن از محل مالیات ها تامین می گردد بنابراین وضع مالیات ها و ارائه خدمات توسط دولت دارای ویژگی های به شرح زیر است که در تدوین اهداف گزارشگری مالی باید مورد توجه قرار گیرد

الف) مودیان مالیاتی داوطلبانه در تامین منابع مالی مشارکت نمی کنند، آنها حق پرداخت یا عدم پرداخت مالیات را ندارند، حتی اگر از خدمات دولتی هیچگونه استفاده ننمایند.

ب) مبلغ مالیات که توسط شهروندان پرداخت می شود عموماً بستگی به ارزش اموال و درآمد مشمول مالیات آنها دارد و هیچ ارتباطی بین مالیات پرداختی و خدمات دریافتی از دولت وجود ندارد.

ج) هیچ گونه رابطه مبادله ای بین منابع مالی تامین شده و خدمات ارائه شده وجود ندارد. رابطه تطابق که به صورت معمولی بین منابع مالی و خدمات ارائه شده وجود دارد یک رابطه زمانی است تا اینکه یک رابطه مبادله ای باشد.

د) دولت اغلب خدمات را به صورت انحصاری ارائه می کند، درحالی که این قبیل خدمات در سایر کشورها توسط بخش خصوصی ارائه می گردد. به هر حال به دلیل فقدان یک بازار رقابتی، اندازه گیری کارایی خدمات ارائه شده مشکل خواهد گردید.

ه) اندازه گیری کمیت و کیفیت بیشتر خدمات ارائه شده توسط دولت بسیار مشکل است مانند چه تعداد پلیس برای یک کشور کافی است؟

در بند ۱۱۹ همین بیانیه مفهومی GASB مقرر گردیده است که بودجه مهمترین سند مالی دولتی است بنابراین بودجه سالانه با ویژگی هایی که به صورت خلاصه در ذیل به آن اشاره می شود گزارشگری مالی دولتی را تحت تاثیر قرار می دهد:

الف) بودجه یک بیانیه رسمی است که سیاست عمومی دولت را در مورد هدف ها و اولویت ها و راه های تامین منابع مالی مورد نیاز جهت تحقق اهداف تعیین شده اعلام می نماید

ب) بودجه یک برنامه مالی حاوی پیش بینی هزینه های سال مالی و راه های تامین منابع مالی مورد نیاز است .

ج) بودجه نوعی اعمال کنترل از سوی قوه مقننه بر قوه مجریه است.

د) بودجه می تواند مبنایی برای ارزیابی عملکرد دولت فراهم نماید

محیط فعالیت های از نوع بازرگانی

فعالیت های از نوع بازرگانی دولتی هم بخشی از فعالیت های کلی دولت محسوب و مشابه فعالیت ها از نوع دولتی مشمول پاسخگویی عمومی است

برخی از موارد تشابه و عدم تشابه به شرح زیر:

- ۱) رابطه مستقیمی بین خدمات ارائه شده و بهای خدمات وجود دارد
- ۲) استفاده کنندگان گزارش های مالی بر اندازه گیری بهای خدمات ارایه شده، درآمد حاصل از خدمات و تفاوت بین این دو، تاکید می ورزند.
- ۳) اغلب دارایی های سرمایه های فعالیت های بازرگانی درآمد تولید می کنند. درحالی که بیشتر دارایی های سرمایه ای فعالیت ها از نوع دولتی درآمد ایجاد نمی نمایند.

۴) بودجه فعالیت های بازرگانی به تصویب مجلس نمی رسد

۵) به طوری کلی استفاده کنندگان و موارد استفاده از گزارش های صرف نظر از اینکه فعالیت ها از نوع بازرگانی یا از نوع دولتی است، یکسان می باشد.

۶) سرمایه گذاران و اعتباردهندگان نیازمند اطلاعاتی هستند که بدانند که آیا فعالیت ها از نوع بازرگانی نقدینگی کافی برای پرداخت بدهی های بلند مدت تحصیل می نمایند و این تامین نقدینگی استمرار خواهد داشت یا خیر

اهداف گزارشگری مالی

در بند ۱۷۴ بیانیه مفهومی شماره یک GASB مقرر گردیده است که اهداف گزارشگری دولتی ضمن در نظر گرفتن تاثیر محیطی دولتی بر گزارشگری مالی هر دو نوع فعالیت دولتی و بازرگانی، نیازهای اطلاعاتی کلیه استفاده کنندگان را نیز مورد توجه قرار می دهد. در بند ۱۷۵ نیز تاکید شده است که GASB به این نتیجه رسیده است که تفاوت عمده ای بین اهداف گزارشگری مالی فعالیت دولتی (فعالیت غیر انتفاعی) و اهداف گزارشگری مالی فعالیت بازرگانی دولتی وجود ندارد. دلیل این امر آن است که فعالیت های بازرگانی دولتی چه از طریق یک واحد قانونی جداگانه (شرکت های دولتی) صورت گیرد و چه از طریق واحدی از درون دولت (وزارتخانه و موسسات دولتی) جزیی از دولت محسوب می شود و مشمول پاسخگویی عمومی است. لذا تفاوت هایی که در اهداف گزارشگری مالی این دو دسته از فعالیت های دولتی وجود دارد، عمدتاً ناشی از تفاوت های محیطی عملیاتی هر یک از فعالیت ها است. به عنوان مثال به دلیل تفاوت در عوامل محیطی، مقایسه بودجه ای و اطلاعات مربوط به حساب های مستقل در فعالیت های بازرگانی دولتی کمتر اهمیت دارد و در مقابل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده کالا و خدمات از اهمیت بیشتری برخوردار است.

اهداف گزارشگری مالی دولتی (بند ۱۷۶) باید اطلاعاتی فراهم نمایند که به استفاده کنندگان کمک کند

۱. مسئولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی نمایند

۲. تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ نمایند

جزئیات اهداف گزارشگری

الف) گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که تعیین نمایید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت سال جاری کافی بوده است.

ب) گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن بر طبق بودجه سالانه و سایر قوانین مقررات مربوطه صورت گرفته است.

ج) گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که استفاده کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه ها و وظایف اجرایی واحد دولتی، یاری نماید. که این به استفاده کنندگان کمک می کند که اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی دولت را ارزیابی کند

فصل دوم: نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی

سخنرانی پروفسور ایجری در دانشگاه هاروارد: چارچوب نظری حسابداری می تواند بر مبنای تصمیم گیری یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. بر اساس مبنای پاسخگویی هدف ایجاد یک جریان اطلاعاتی بین پاسخگو و پاسخ خواه است

اغلب چارچوب نظری حسابداری بر مبنای تصمیم‌گیری یک طرفه و بسوی استفاده‌کنندگان می‌باشد در حالی که چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دوطرفه بوده و منافع دو طرف در نظر گرفته می‌شود.

ارتباط پاسخگویی می‌تواند درون سازمانی یا برون سازمانی باشد. یک شرکت، یک دولت یا سازمان تابع آن باید به سهامداران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به طور کل عموم مردم پاسخگو باشد. درون سازمان نیز کارمندان و کارگران بر طبق سلسله مراتب سازمانی در مقابل رئیس‌ان خود پاسخگو هستند.

حسابدار به عنوان رابط بین دو طرف برای فراهم آوردن اطلاعات خاص

محتوی دفترها و گزارشات مالی باید فراهم آورنده اطلاعاتی در مورد فعالیتهای مالی و و نتایج آن را به نحو صحیح منعکس کند. هدف نگهداری دفترها و تهیه گزارشهای مالی صرفا اعمال نظارت بر مخارج انجام شده از سوی پاسخگو نیست بلکه عملکرد پاسخگو را در تلاش برای نیل به هدف های مبتنی بر رابطه پاسخگویی ارزیابی می‌کند. بنابراین یکی از عناصر اصلی گزارش های مالی اندازه گیری عملکرد است.

ایجری اعتقاد دارد که در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، سودمندی، مربوط بودن، بیطرفانه بیان کردن واقعیت های اقتصادی و سایر ویژگی های کیفی اطلاعات، در درجه اول اهمیت نیست؛ آنچه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به عنوان یک مجموعه می باشد و نباید سودمندی اطلاعات به عنوان هدف اولیه دنبال شود.

پاسخگو در ثبت و گزارش اطلاعات متحمل هزینه های زیادی می شوند.

ایجری معتقد است اگرچه تعریف مطلوبیت بعنوان اولین واقعیت در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، آسان است، لیکن تعریف آنچه مطلوب است و آنچه نیست به منظور کمک به حسابدار در توسعه یک سیستم حسابداری مطلوب، کاری بس مشکل است.

اگر چه عمده سخنرانی ایجری در مورد بخش عمومی نبود و به استفاده از مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی اشاره نکرد ولی پس از سخنرانی وی چارچوب نظری حسابداری و گزارش گری مالی دولتی در کشورهای پیشرفته ای نظیر آمریکا استرالیا و کانادا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین گردید و به عنوان مفهومی کلیدی همواره مطرح گردید.

به همین منظور مقایسه چارچوب نظری مصوب سال ۱۹۸۲ شورای ملی حسابداری دولتی و چارچوب نظری مصوب توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سال ۱۹۸۷ حاکی از تأثیر نظریه ایجری دارد.

بند ۱۰۸: هدف کلی حسابداری و گزارش گری مالی دولتی:

۱. فراهم آوردن اطلاعات مالی سودمند برای تصمیم‌گیری های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و انجام وظایف پاسخگویی و مباشرت.

۲. فراهم آوردن اطلاعاتی سودمند برای ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریت

بند ۱۱۵: سودمندی اطلاعات مالی نه تنها برای تصمیم‌گیری های اقتصادی مفید خواهد بلکه برای تصمیم‌گیری‌های سیاسی و اجتماعی و...

بند ۱۲۱: مقرر شده است که هدف های گزارشگری مالی بر مبنای نیازهای استفاده‌کنندگان تهیه شود.

بند ۱۲۲: تاکید دوباره بر نیازهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

اما موجی که **ایجری** در تدوین استانداردهای بخش عمومی ایجاد کرد به این گونه در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نمود پیدا کردند:

بند ۱۰۳: گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست بلکه درصدد است برای هدف های متعددی اطلاعات فراهم آورد. گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخگویی عمومی خود را انجام دهد.

بند ۱۰۸: مفهومی گسترده تر برای این مسئولیت پاسخگویی در نظر می گیرد. و بیان می دارد که به منظور جمع آوری اطلاعات منعکس در جدول های آماری ضمیمه صورتحساب سالیانه باید کمک این اطلاعات به تأمین هدف پاسخگویی کمک کند.

بند ۱۵۶: مسئولیت پاسخگویی: " الزام به توضیح در قبال اعمال شخص به منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه انجام داده است ".

گزارشگری مالی نقش عمده ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می کند.

بند ۱۵۷: بکارگیری وسیع مفهوم مسئولیت پاسخگویی در گزارش گری مالی که منجر به توسعه فعالیت های جاری می شود خبر دارد.

بند ۱۵۸: حداقل دامنه پاسخگویی فراهم آوردن اطلاعاتی که شهروندان را در ارزیابی عملکرد دولت یاری رساند.

بند ۱۵۹ و ۱۶۰: طرح حقوق بین دوره ای و تنظیم بودجه متعادل

بند ۱۶۱: هیئت عقیده دارد که حقوق بین دوره ای یکی از اجزای مهم مسئولیت پاسخگویی بوده و از مبانی اداره امور عمومی محسوب می شود.

بند ۱۷۴: در نظر گرفتن تأثیر محیط دولتی بر گزارش گری مالی هر دو نوع فعالیت از نوع دولتی و بازرگانی

بند ۱۷۵: تفاوت عمده ای بین هدف گزارشگری مالی دولتی و گزارشگری مالی بازرگانی وجود دارد.

هدف گزارشگری مالی دولتی:

بند ۱۷۶: اطلاعاتی فراهم آورد که به استفاده کنندگان کمک کند:

الف) مسئولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی کنند.

ب) تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی بگیرند.

بند ۱۷۷: کمک به دولت برای ایفای وظیفه پاسخگویی و کمک به استفاده کنندگان برای ارزیابی این امر

بند ۱۷۸: فراهم آوردن اطلاعات زیر برای استفاده کنندگان:

- اطلاعات در مورد منابع و مصارف

- نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز

- تعیین وضعیت مالی ناشی از نتیجه فعالیت سالانه

بند ۱۷۹: ارزیابی سطح خدمات و قدرت ایفای تعهدات سررسید شده

نقش و جایگاه مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشور استرالیا بیانیه مفاهیم شماره ۲۱:

بیانیه شماره ۱ که تحت عنوان مفهوم شخصیت گزارشگری تدوین شده است به تعریف و ارائه مشخصات کامل واحد گزارشگری بخش های عمومی و خصوصی اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی پرداخته است.

بندهای مفاهیم گزارشگری شماره ۲:

بند ۵: مسئولیت پاسخگویی یعنی مسئولیت فراهم آوردن اطلاعاتی که استفاده کنندگان را قادر به قضاوت آگاهانه در مورد عملکرد، وضعیت، تأمین مالی قرار دهد.

بند ۹: گزارشهای مالی با مقاصد عمومی که توسط واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی بخش عمومی و خصوصی تهیه می شود، مشمول این بیانیه است.

بند ۱۱: گزارشگری مالی با مقاصد عمومی به خودی خود هدف نیست بلکه وسیله ای برای انتقال اطلاعات مرتبط و در خور اعتماد در باره یک واحد مستقل گزارشگر به استفاده کنندگان است.

بند ۱۲: تحت تأثیر قرار دادن جامعه بوسیله کنترل منابع مالی از طریق تعیین قیمت ها و نرخ های مالیاتی

بند ۱۴: فراهم آوردن مکانیزمی که مدیریت ها و اعضای هیئت مدیره مسئولیت پاسخگویی خود را برای کسانی که منابع برای آنها فراهم آورده اند به جا آورند.

بند ۱۵: تأکید بر تشابه ذاتی واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی = مسئولیت پاسخگویی در برابر فراهم آورندگان منابع یا نمایندگی های قانونی آنها به گونه ای که هر دو باید بتوانند هدفهای عملیاتی را تحقق ببخشند.

بند ۲۱: فراهم آوردن اطلاعاتی در مورد تحقق هدفهای از پیش تعیین شده و بر طبق همان شرایط و مقرراتی که به تصویب رسیده و با رعایت صرفه و صلاح و و به صورت کارا برای جامعه

بند ۲۳: ارائه اطلاعاتی در مورد امکان تداوم ارائه کالا و خدمات در آینده

بند ۲۴: تأکید بر نحوه استفاده از گزارشگری مالی به منظور ارزیابی عملکرد و تصریح این امر که استفاده کنندگان از گزارش های مالی بخش عمومی نظر خود را بر روی چگونگی استفاده از منابع مالی در جهت منافع افراد جامعه متمرکز کرده است.

بند ۲۶: تهیه اطلاعات مفید برای استفاده کنندگان به منظور ارزیابی و اتخاذ تصمیم گیری های لازم درباره تخصیص منابع کمیاب است.

بند ۲۷: فراهم آوردن اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران به جامعه که شامل تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری و ارزیابی در مورد تخصیص منابع کمیاب نیز می شود.

در بند ۴۱ تا ۴۵ نیز مواردی مورد تأکید قرار گرفته است که نشان دهنده اهمیت و نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشور استرالیا است.

همان طور که ملاحظه می شود، چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشور استرالیا نیز تا حدود زیادی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شده است. اما برخی صاحب نظران مانند بارتون (۲۰۰۵) معتقدند که این بیانیه مفهوم به سودمندی اطلاعات در تصمیم گیری های اقتصادی که خاص نهادها است بهای بیشتری داده است.

۱۹۹۰: تشکیل هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال بمنظور تدوین مفاهیم و استانداردهای حسابداری سازمانهای تابع دولت فدرال

۱۹۹۳: انتشار بیانیه شمره ۱ تحت عنوان هدف های گزارشگری مالی که گزارشگری مالی با مقاصد عمومی و گزارشگری مالی داخلی را پوشش می دهد. دارای ۲۲۶ بند و تأکیدی بسیار بالا بر مسئولیت پاسخگویی
بند های مهم و ویژه این بیانیه:

بند ۳: بیان هدف های این بیانیه

الف) ادای مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان داخلی و خارجی گزارشهای مالی،

ب) فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی گزارشهای مالی

ج) کمک به استفاده کنندگان داخلی گزارش های مالی در جهت اصلاح مدیریت دولت

بند ۸: در مورد ضرورت مسئولیت پاسخگویی آمده است:

رأی دهندگان — مشروعیت دولت — پاسخگو در برابر رأی دهندگان

بند ۲۶۶و۱۱: چهار هدف این بیانیه:

التزام بودجه ای: چه مجوزهای قانونی برای تأمین منابع مالی مورد نیاز فعالیت ها و مصرف وجوه صادر شده بود؟ تأمین و مصرف طبق بودجه؟ میزان انحراف؟

اجرای عملیات: بهای تمام شده برنامه های مختلف و چگونگی تأمین مالی؟ محصولات و نتایج؟ دارایی ها محل استقرار آنها و بهره بردار موثر از آنها؟ میزباندهی ایجاد شده و چگونگی بازپرداخت آن؟

مباشرت: بهبود شرایط مالی دولت یا بدتر شدن آن؟ پیش بینی منابع برای آینده

سیستم ها و کنترل ها: آیا دولت دارای سیستم کنترل موثر به منظور حمایت از دارایی ها هست؟ آیا قادر است مشکلات احتمالی را کشف کند؟ در صورت کشف نارسایی ها قادر است آنها را اصلاح کند؟

فصل ۳: مسئولیت پاسخ گویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴

سیر تصویب بیانیه ۳۴:

در ژانویه ۱۹۹۷ هیات استاندارد های حسابداری دولتی (GASB) برای اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی طرحی را ارائه کرد، طرح مورد بحث بر اساس دورویکرد متفاوت تنظیم شده بود:

رویکرد اول:

- ✓ اندازه گیری جریان منابع اقتصادی
- ✓ استفاده از مبنای تعهدی کامل
- ✓ گزارشگری بر مبنای Entity-wide level (گزارشگری یکپارچه مالی، در سطح کل شرکت)
- ✓ گزارش تحلیلی مدیریت

رویکرد دوم:

- ✓ اندازه گیری جریان منابع مالی
- ✓ استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در فعالیت های دولتی و استفاده از مبنای تعهدی کامل در فعالیت های بازرگانی
- ✓ گزارشگری بر مبنای حساب مستقل fund-level

در طول مدت دو سال از تاریخ صدور طرح پیشنهادی، بر اساس نظریه های کارشناسی دریافتی GASB به این نتیجه رسید که طرح پیشنهادی با رویکرد اول در بین متخصصین از مقبولیت بیشتری برخوردار می باشد سرانجام در ژوئیه ۱۹۹۹ مدل جدید گزارشگری مالی دولتی مصوب GASB طی یک بیانیه مفصل حاوی ۱۶۶ بند به همراه ضمیمه آن به شماره ۳۴ ابلاغ گردید.

بیانیه ۳۴ و مسؤلیت پاسخگویی:

هدف این بیانیه افزایش ظرفیت مسؤلیت پاسخگویی و ارتقای سطح قابل فهم بودن و سود مندی گزارش های مالی جهت شهروندان،

نهاد های قانونی و نظارتی، سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان ارائه می گردد. در کل اجرای این بیانیه اطلاعات سودندی را برای

طیف وسیعی از استفاده کنندگان نسبت به مدل گزارشگری قبلی ارائه می دهد و اجرای کامل آن منجر به ارتقا سطح مسؤلیت پاسخگویی می گردد.

مسؤلیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی بوده و جز لاینفک کلیه هدف های حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می شود، مسؤلیت پاسخگویی شامل:

مسؤلیت پاسخگویی مالی:

□ بیانگر گزارش هایی است که نشان دهد اعمال و فعالیت های دولت در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی و بودجه ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی انجام داده در چارچوب قوانین و مقررات بوده است یا خیر؟

مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی:

□ بیانگر گزارش هایی است که در برگیرنده، میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده از نظر کارایی، اثر بخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوطه است

دلایل نظری تاکید بر مسؤلیت پاسخگویی مالی:

۱. تاکید بر اعمال کنترل های قوی بر تحصیل و افزایش منابع مالی و مصرف آن در جهت اهداف تعیین شده
۲. گرایش استفاده کنندگان به اطلاعات درباره جریان منابع مالی، تطبیق عملکرد با بودجه مصوب و گزارشگری مالی بر مبنای حساب های مستقل
۳. اهمیت بودجه عمومی به عنوان ابزاری برای بیان سیاست های عمومی، مقاصد مالی، کنترل و همچنین مبنایی برای ارزیابی عملکرد
۴. گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا منابعی که تحصیل و مصرف شده است بر طبق بودجه مصوب قانونی بوده و در تحصیل و مصرف این منابع، قوانین و مقررات و الزامات قانونی رعایت شده است؟ ساختار حساب مستقل و تاکید بر مسؤلیت پاسخگویی مالی حساب های مستقل وجوه دولتی، یکی از ابزارهای مهم تحقق هدف فوق برای دولت ها و استفاده کنندگان از صورتهای مالی می باشد.

دلایل نظری تاکید بر مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی:

برای تامین نیاز های استفاده کنندگان به اطلاعات مالی بلندمدت، صورتهای مالی جامع دولت باید شامل اطلاعات مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی نیز باشد به این دلیل که ضمن استمرار جریان اطلاعات مسؤلیت پاسخگویی مالی دسترسی به بهای تمام شده خدمات فعالیت های از نوع دولتی و بازرگانی را نیز فراهم خواهد کرد.

- اطلاعات مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی باید بیانگر میزان کارایی، صرفه اقتصادی خدمات اریه شده، تعیین میزان اثر بخشی و نتایج بر نامه ها باشد
- با دستیابی به اطلاعات مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی بهتر می توان ارزیابی نمود که آیا خدمت از طرف دولت اقتصادی تر و اثر بخش تر اریه می شود یا از طریق بخش خصوصی
- گزارشگری مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی مالی در مورد فعالیت های از نوع دولتی، بهای عملیات را محاسبه نمی کند در نتیجه منافع برنامه و خدمات دولت از طریق عوامل مالی قابل اندازه گیری نمی باشد و ارزیابی اینکه چه چیزی منافع ایجاد میکند یک مسأله ذهنی است

ویژگی های مدل جدید با تصویب بیانیه ۳۴:

۱- گزارش تکمیلی بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت:

این گزارش جایگزین نامه مدیریت سابق گردیده و حاوی تجزیه و تحلیل از وضعیت مالی دولت و مبتنی بر اطلاعات صورت های مالی واحد گزارشگر است و اطلاعات ضروری زیر را ترسیم میکند:

- ✓ تحلیل از صورت های مالی
- ✓ مقایسه صورت های مالی سال جاری و گذشته
- ✓ تحلیل از تغییرات با اهمیت در مانده حساب های مستقل
- ✓ تحلیل از شرایط کلی وضعیت مالی
- ✓ تحلیل و مقایسه بودجه اولیه، بودجه اصلاحی و نتایج واقعی
- ✓ تشریح بدهی های بلندمدت عمومی و تحلیل از دارایی های زیر بنایی

۲- گزارشگری یکپارچه مالی در سطح دولت:

قبل از تصویب بیانیه ۳۴ مبنای گزارشگری دولت ها حساب مستقل یا FUND بود، صورتهای مالی تنظیمی در سطح حساب مستقل وضعیت و نتایج مالی هر حساب مستقل را به عنوان یک واحد مالی و حسابداری جداگانه گزارش می کرد اما به علت عدم تلفیق وضعیت و نتایج مالی حساب های مستقل، وضعیت و نتایج عملیات مالی دولت را به درستی نشان نمی داد.

برای رفع این نقص بیانیه ۳۴ صورت های مالی اساسی جدیدی را الزامی کرد که وضعیت و نتایج عملیات مالی حساب های مستقل را تلفیق و در دو ستون جداگانه در صورتحساب هایی تحت عناوین « صورت خالص دارایی ها» و صورتحساب فعالیت گزارش می کند.

❖ **ارایه صورت های مالی یکپارچه، مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را به نحو قابل ملاحظه ای ارتقا می بخشد زیرا درک وضعیت مالی و اندازه گیری حقوق بین دوره ای از طریق صورتهای مالی جامع و یکپارچه برای استفاده کنندگان آسان تر است صورتهای مالی مورد نیاز برای گزارشگری مالی منطبق بر بیانیه ۳۴ در جدول زیر ارائه شده است:**

حساب مستقل برای وجوه امانی	حساب مستقل برای وجوه سرمایه ای	حساب مستقل برای وجوه دولتی	صورت مالی جامع دولت
گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت			
صورت خالص دارایی وجوه امانی	ترازنامه یا صورت خالص دارایی ها (اختیاری)	ترازنامه	صورت خالص دارایی ها به تفکیک فعالیت های از نوع دولتی و بازرگانی
	صورت درآمد، هزینه و تغییرات در خالص دارایی ها	صورت درآمد و مخارج و صورت تغییرات در مازاد	صورت فعالیت ها به فرمت بهای تمام شده-هزینه های عمومی بر حسب برنامه و درآمد های عمومی بر حسب برنامه
صورت تغییرات در خالص دارایی های وجوه امانی	صورت گردش وجوه نقد	صورت مقایسه بودجه ایی (اختیاری)	صورت گردش وجوه نقد دولت لازم نیست

۳- معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری

قبل از بیانیه :

- ✓ معیار اندازه گیری: جریان منابع مالی
- ✓ مبنا: تعهدی تعدیل شده
- ✓ دارایی های سرمایه به حساب مخارج منظور می شد
- ✓ به مسولیت پاسخگویی در کوتاه مدت تاکید

بعد از بیانیه :

- ✓ معیار اندازه گیری: جریان منابع اقتصادی

✓ مبنا: تعهدی کامل

✓ دارایی های سرمایه ای را ثبت و مستهلک می شوند

✓ به مسولیت پاسخگویی عملیاتی در کوتاه مدت و بلند مدت تاکید دارد

تغییرات در محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی:

- شناسایی در آمد: شناسایی و ثبت در آمد ها دیگر موقوف به تحقق شرط قابلیت وصول نخواهد بود
 - شناسایی هزینه: بر اساس معیار جریان منابع مالی، دارایی های سرمایه ای خریداری شده در زمان تحصیل (نه در زمان مصرف) به حساب مخارج شناسایی می شوند به همین دلیل استهلاک این قبیل دارایی ها به عنوان هزینه شناسایی و ثبت نمی گردد، اما در رویکرد جدید مبنی بر بکارگیری جریان منابع اقتصادی هزینه در زمان تحمل شناسایی می گردد، بنابراین استهلاک دارایی های سرمایه ای نیز نوعی خروج منابع اقتصادی تلقی شده لذا شناسایی و ثبت می گردد
 - گزارشگری دارایی های سرمایه ای و بدهی های بلند مدت
 - قبل از بیانیه: تحت عنواندارایی های ثابت عمومی در ترازنامه ترکیبی و بدهی های بلندمدتعمومی در ترازنامه ترکیبی
 - بعد از بیانیه: دارایی های سرمایه ای در صورتحساب خالص دارایی ها و بدهی های سرمایه ایدر صورتحساب خالص دارایی ها
- تغییرات حاصله در شناسایی و انعکاس درآمد، هزینه، دارایی های سرمایه ای و بدهی های بلند مدت در نظام حسابداری جدید عمدتاً ناشی از تغییراتی است که در معیار اندازه گیری و مبنای حسابداری مورد استفاده به وجود آمده است

۴- ساختار حساب های مستقل

تغییر در ساختار حساب مستقل در بخش دولتی و حساب های مستقل وجوه امانی ایجاد گردید

حساب های مستقل وجوه دولتی	حساب های مستقل وجوه سرمایه ای	حساب های مستقل وجوه امانی
حساب مستقل وجوه عمومی	حساب مستقل وجوه انتفاعی	حساب مستقل وجوه بازنشستگی
حساب مستقل وجوه اختصاصی	حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی	حساب مستقل برای سرمایهگذاری وجوه امانی
حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای		حساب مستقل وجوه امانی با اهداف خاص
حساب مستقل وجوه دایمی		حساب مستقل وجوه نمایندگی

حساب مستقل وجوه دایمی بیانگر گزارش وضعیت و نتایج عملیات مالی وجوه یا دارایی هایی است که اصل و سود حاصل از سرمایهگذاری آن قابل مصرف بوده و منافع آن در جهت اهداف و منافع دولت مصرف شود

۵- صورت خالص دارایی ها

بر طبق بیانیه ۳۴ شرکت های دولتی باید علاوه بر تنظیم ترازنامه برای حساب های مستقل وجوه دولتی صورت حسابی تحت عنوان صورت خالص دارایی ها نیز تهیه کند

این صورت حساب با دو رویکرد قابل تنظیم است:

۱. رویکرد خالص دارایی ها: دارایی ها- بدهی ها

۲. رویکرد ترازنامه ای: خالص دارایی ها+ بدهی ها

کل دارایی ها و بدهی ها بر اساس رویکرد جریان منابع اقتصادی، در صورت خالص دارایی ها گزارش و بر حسب جاری و غیر جاری طبقه بندی می شوند، تفاوت دارایی ها و بدهی های مندرج در صورت حساب مورد بحث تحت عنوان خالص دارایی ها در سه قسمت منعکس میشود:

۱. سرمایه گذاری در دارایی های سرمایه ای به کسر بدهی های بلند مدت (منابعی که جهت خرید، احداث یا تحصیل دارایی های سرمایه ای مورد استفاده قرار گرفته)

۲. خالص دارایی های مربوط به مصرف در موارد معین

۳. خالص دارایی های که برای مصرف خاص محدود نشده (آن قسمت از خالص دارایی ها که برای مصارف جدید و عمومی در دسترس است)

۶- صورت حساب فعالیت

از طریق تلفیق ارقام مندرج در صورت حساب درآمد ها، مخارج و تغییرات در مازاد حساب های مستقل وجوه دولتی و سرمایه ای تنظیم می شود. این صورت حساب باید بر مبنای تعهدی کامل و معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی تنظیم شود. تنظیم صورت حساب فعالیت بر حسب برنامه و مقایسه هزینه های هر برنامه با درآمد های حاصل از اجرای برنامه ضمن آنکه مشخص میکند در اجرای هر برنامه چه مقدار از درآمد های عمومی هزینه شده و یا چه مقدار در اثر اجرای برنامه به درآمد عمومی اضافه گردیده موجب تاکید مسؤلیت پاسخگویی از سطوح اجرایی به سطح برنامه ها می شود

نتیجه گیری:

۱. صدور و اجرای بیانیه ۳۴ (GASB) که در جهت تحقق و ارتقای مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نظام حسابداری و گزارشگری مالی صورت گرفته از جمله تحولات در خور ملاحظه ایست که در حسابداری هزاره سوم میلادی رخ داده است

۲. مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی موضوع بیانیه ۳۴ با انتقال مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری فعالیت های از نوع دولتی از «تعهدی تعدیل شده» و «جریان منابع مالی» به «تعهدی کامل» و «جریان منابع اقتصادی» و تهیه و تنظیم گزارش های مالی در سطح دولت شامل «صورت خالص دارایی ها» و «صورت حساب فعالیت» و انعکاس درآمد ها و هزینه های واقعی دوره و دارایی و بدهی جاری و غیر جاری در این قبیل صورت حساب ها، قابلیت و ظرفیت مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را بهبود بخشید

۳. اگرچه اجرای کامل این بیانیه مشکل بوده و هزینه های زیادی را به دولت ها تحمیل میکند، لیکن بسیاری بر این عقیده هستند که منافع حاصل از اجرای این بیانیه و پیامدهای اصلاحی آن بر هزینه هایی که ایجاد می کند فزونی خواهد داشت.

فصل ۴: مسئولیت پاسخگویی و کنترل های داخلی

س ۱) مؤسسات بزرگ بخش عمومی به صورت معمول دو نوع فعالیت، تحت عناوین فعالیت های غیر بازرگانی و فعالیت های بازرگانی انجام می دهند: ۱- فعالیت های غیر بازرگانی ۲- فعالیت های بازرگانی

۱. فعالیت های غیر بازرگانی دولت، به فعالیت هایی اطلاق می گردد که بر مبنای ضرورت های اجتماعی و الزامات قانونی و متکی به اعمال حاکمیت صورت می پذیرد و هزینه های آن نیز از محل درآمدهای عمومی نظیر مالیات و عوارض تأمین می گردد، لذا این نوع فعالیت ها بر اساس یک رابطه مبادله ای انجام نمی شود.

۲. فعالیت های بازرگانی که شباهت زیادی به فعالیت های بازرگانی بخش خصوصی دارد، به فعالیت هایی اطلاق می شود که به دلایل مختلف از سوی سازمانهای بخش عمومی انجام و تمام یا قسمتی از بهای تمام شده آن از استفاده کنندگان کالا و خدمات دریافت می گردد. در این قبیل فعالیت ها که بر مبنای یک رابطه مبادله ای انجام می شود، بین خدمات حاصل از فعالیت ها و هزینه استفاده از خدمات، یک رابطه مستقیم وجود دارد.

س ۲) سطوح مسئولیت پاسخگویی:

✓ سطح یک: پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی هایی که رد شده است. (ارزش)

✓ سطح دو: پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه ها. (نتایج یا اثربخشی)

✓ سطح سه: پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)

✓ سطح چهار: پاسخگویی فرآیند یا پاسخگویی درباره فرآیندها، شامل روش های اجرایی یا معیارهای اندازه گیری برای اجرای وظایف تعیین شده. (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)

✓ سطح پنج: پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب. (رعایت)

س ۳) پاسخگویی مالی و عملیاتی:

۱. مسئولیت پاسخگویی مالی، این قبیل سازمان ها را به ارائه دلایل و گزارش هایی ملزم می نماید تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل، متقاعد شوند که اعمال و فعالیت های دولت در دوره جاری در خصوص تحصیل و مصارف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ نموده اند.

۲. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، این قبیل سازمان ها را به ارائه گزارش هایی ملزم می نماید تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثر بخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد نموده و اطلاعاتی در مورد اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، ارائه نماید.

س ۴) اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی:

• اهداف عملیاتی: به استفاده اثر بخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می شوند.

✓ در فعالیتهای اصلی دولت، که ماهیت آن بازرگانی نمی‌باشد، تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف آن برای تحقق اهداف مشخص، از اهمیت اساسی برخوردار می‌باشد. به همین دلیل در این قبیل فعالیت‌ها به جای شاخص سودآوری، معیار «مسئولیت پاسخگویی» برای ارزیابی میزان دستیابی به اهداف عملیاتی، مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین یکی از هدف‌های سیستم کنترل داخلی در فعالیتهای غیر بازرگانی سازمان‌های بخش عمومی، فراهم نمودن زمینه‌های لازم برای تحقق مسئولیت پاسخگویی خواهد بود. به این ترتیب ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیر بازرگانی بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی را با مفهوم کنترل در تعامل با یکدیگر قرار داده و کنترل‌های داخلی را پیش شرط و زمینه‌ساز تحقق مسئولیت پاسخگویی نموده است.

• **اهداف گزارش دهی مالی:** به تهیه صورت‌های مالی قابل اعتماد مربوط هستند.

✓ اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد. بنابراین گزارش‌های مالی باید بر مبنای اصول و پذیرفته شده حسابداری تنظیم و اطلاعات لازم را برای ادای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی به نحوی ارائه و افشاء نماید که وضعیت، شرایط و نتایج عملیات مالی، به صورت قابل قبول منعکس شود. در صورت طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی به اشخاص ذینفع ارائه می‌شود، قابل اعتماد و اتکاء خواهد بود.

• **اهداف رعایتی:** به رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدها مربوط هستند.

✓ یکی از مهمترین وظایف دولت و شهرداری‌ها، تحصیل منابع مالی و مصرف آن برای ارائه خدمات مورد نیاز جامعه می‌باشد. تحصیل و مصرف منابع مالی در یک سند رسمی و مهم حاوی اهداف و برنامه‌ها، تحت عنوان «بودجه» ابلاغ می‌شود. کلیه فعالیت‌ها و برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه اجرا می‌شود و منابعی که برای تأمین هزینه‌های فعالیت‌ها و برنامه‌های مذکور تحصیل و مصرف می‌گردد، تابع قوانین و مقررات لازم‌الرعایه بوده و مشمول مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی متبلور می‌شود، مستلزم طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی اثربخش می‌باشد.

س ۵) معیارهای اندازه‌گیری: ۱- اندازه‌گیری جریان منابع مالی ۲- اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی

۱. این نوع اندازه‌گیری در فعالیتهای غیر انتفاعی موسوم به فعالیتهای دولتی، مورد استفاده قرار می‌گیرد و با استفاده همزمان از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده همراه است و بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید می‌نماید. بدین معنی که صرفاً ورود منابع مالی و خروج منابع مالی و موجودی پایان دوره منابع مالی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. در فعالیتهای دولتی که دولت از بابت آنها مسئولیت پاسخگویی مالی دارد، تحصیل منابع و مصرف این منابع در فعالیتهای برنامه‌های مصوب، اهمیت داشته و لذا به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به همراه استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل "*Fund Accounting*" در انجام مقصود کفایت می‌کند. در این سیستم، به دلیل اهمیت اندازه‌گیری جریان منابع مالی، منحصراً ورود (تحصیل) منابع مالی و خروج منابع مالی (خرید کالا و خدمات)، ثبت و گزارش می‌شود، لذا استفاده از منابع اقتصادی نظیر دارایی‌های سرمایه‌ای از طریق مکانیزم استهلاک مورد توجه قرار نمی‌گیرد و اطلاعات بهای تمام شده کالا و خدمات از آن قابل استخراج نمی‌باشد.

۲. این نوع اندازه گیری که از آن در فعالیتهای بازرگانی دولت و بخش خصوصی و توأم با مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می شود، بر اندازه گیری جریان منابع اقتصادی تأکید می نماید. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بر گزارش فعالیت اقتصادی تأکید دارد. تحقق هدف، یکنواختی و اطلاعات قابل مقایسه در مورد بهای عملیات، مستلزم به کارگیری معیار جریان منابع اقتصادی (اعم از مالی و سرمایه‌ای) است. علاوه بر آن مبنای حسابداری تعهدی نیز باید مورد استفاده قرار گیرد تا رویدادهای اقتصادی و غیره در زمانی که اتفاق می افتد شناسائی و ثبت شوند و موقوف به ورود و خروج منابع نقد و یا سایر منابع مالی نشوند. در این نوع اندازه گیری و مبنای حسابداری، هزینه به جای آنکه در دوره تحصیل کالا یا خدمات به عملیات تخصیص یابد، در دوره‌ای که کالا یا خدمات مورد استفاده یا مصرف قرار می گیرد به عملیات تخصیص می یابد. دلیل این امر آن است که مصرف منابع یک رویداد اقتصادی است که بر نتایج عملیات و وضعیت مالی دولت تأثیر دارد. خدمات و کالاهای تحصیل شده مصرف نشده در این سیستم اندازه گیری و مبنای حسابداری، به عنوان دارایی در صورت‌های مالی گزارش می شوند.

س ۶) نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران:

سیستم حسابداری مورد عمل دستگاه‌های اجرائی به دلایل زیر، از کفایت لازم برای پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی باشد:

۱. معیار اندازه گیری: در حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران، که مجری فعالیتهای غیر انتفاعی دولت می باشند، ضمن به کارگیری مبنای نقدی منحصراً از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی استفاده می شود و از تهیه گزارش‌های مالی یکپارچه مبتنی بر معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی که موجب ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می گردد، خودداری می شود.

۲. استفاده از روش حسابداری یکطرفه: حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های اموال و دارای‌های سرمایه‌ای، با استفاده از روش حسابداری ساده و در دفاتر آماری نگهداری می شوند. این قبیل دفاتر با دفاتر حسابداری مورد استفاده در سیستم حسابداری مالی مرتبط نبوده و وضعیت آنها در صورت‌های مالی ماهانه و سالانه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منعکس نمی شود. بنابراین سطح مسئولیت پاسخگویی حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌های اجرائی نیز تنزل می یابد.

فصل ۵: گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی

اهداف حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای استفاده کنندگان تدوین می شود بنابراین گزارش‌های مالی به عنوان محصول نهایی فرایند حسابداری تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و نیازهای استفاده کنندگان قرار خواهد گرفت. دولت برای تحقق اهداف خود دو نوع فعالیت انجام می دهد:

۱. تأمین و ارتقا سطح رفاه شهروندان که به این فعالیت‌ها، فعالیت‌های از نوع دولتی یا حاکمیتی گفته می شود.
۲. فعالیت‌های بازرگانی که به عنوان فعالیت‌های مکمل و در جهت تحقق اهداف اصلی که غیرانتفاعی و غیربازرگانی است صورت می گیرد.

فرایند گزارشگری و نوع گزارش های مالی فعالیت های بازرگانی دولت با واحدهای بخش خصوصی که به این قبیل فعالیت ها مبادرت می ورزند تفاوتی ندارد، آنچه که وجه افتراق گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی و بخش خصوصی است فعالیت های از نوع دولتی است. عواملی که بر شیوه گزارشگری و نوع و حدود افشا اطلاعات در گزارش های مالی بخش دولتی اثرگذار است عبارتند از:

۱. ویژگی های محیطی حاکم بر فعالیت های اصلی (غیر بازرگانی) بخش عمومی

۲. نحوه ی تحصیل منابع مالی برای تأمین هزینه این قبیل فعالیت ها

۳. پاسخ خواهی شهروندان و سایر استفاده کنندگان گزارش های مالی

۴. نیازهای اطلاعاتی شهروندان

۵. الزام مقامات به پاسخ گویی مالی و عملیاتی نسبت به منابع مالی مصرف شده و استفاده صحیح از دارایی های مالی و سرمایه ای.

تأثیر ویژگی های محیطی فعالیت بر گزارشگری مالی

FASAB و GASB اعتقاد دارند که ویژگی های محیطی نظیر: شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوا، تأمین منابع مالی، عدم رابطه پرداخت مالیات با خدمات دریافتی، بودجه بندی و کنترل بودجه ای، لزوم مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف و برنامه هایی که قانون گذار تعیین کرده است، اقتدار و حاکمیت دولت، تولید و ارائه انحصاری برخی کالاها و خدمات توسط دولت و فقدان یک بازار رقابتی حاکم برای اندازه گیری کمیت و کیفیت این قبیل کالا و خدمات، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی و همچنین گزارش های مالی به عنوان محصول نهایی این نظام تأثیر درخور و قابل ملاحظه ای دارد.

چارچوب نظری و اصول پذیرفته شده گزارشگری مالی

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه است. بر اساس این جریان پاسخ خواه حق دارد بداند همانطور که پاسخگو نیز در افشا اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل می شود. به عبارتی دیگر گزارش های مالی حاوی اطلاعاتی است که بر اساس توافق پاسخگو و پاسخ خواه باید افشا شود.

هدف های گزارشگری مالی

تعدادی از هدف های گزارشگری مالی مندرج در برخی بیانیه های مفهومی مصوب هیئت های تدوین استاندارد به شرح زیر است:

الف) بیانیه مفهومی شماره یک GASB

GASB معتقد است که بین هدف های گزارشگری مالی فعالیت های از نوع دولتی و فعالیت های از نوع بازرگانی تفاوت عمده ای وجود ندارد و فعالیت های بازرگانی به هر طریق که از سوی دولت انجام می شود، واحدی دولتی محسوب و مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است. به همین دلیل هدف های تعیین شده در این بیانیه با درجات متفاوتی در گزارشگری مالی هر دو نوع فعالیت کاربرد دارد. هدفها:

۱. گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده کنندگان ضمن ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی نیز اتخاذ نمایند.

۲. گزارشگری مالی ضمن همراهی دولت در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی، استفاده کنندگان را قادر می سازد تا این مسئولیت را از طریق مطالبه اطلاعات کافی برای پاسخ به موارد مشروحه زیر ارزیابی نماید:

۱-۲ آیا درآمدهای سال جاری برای تأمین هزینه سال جاری کافی بوده یا بخشی از هزینه سال جاری از محل منابع انباشته و یا استقراض تأمین شده است؟

۲-۲ آیا منابع مالی بر طبق مجوزهای قانونی کسب و بر طبق بودجه مصوب سالانه و رعایت قوانین و مقررات مربوط مصرف شده است؟

۳-۲ آیا دولت برای تدارک کالا و ارائه خدمات فعلی و یا ارائه خدمات جدید آمادگی کافی دارد؟

۳. گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده کنندگان بتوانند نتایج عملیات سالانه دولت و واحدهای تابعه را از نظر منابع و مصارف، نحوه تأمین نقدینگی وضعیت مالی ارزیابی کنند.

۴. گزارش های مالی باید استفاده کنندگان را در ارزیابی سطح خدماتی که دولت و واحدهای تابعه می تواند ارائه کنند و همچنین توان ایفای تعهدات سررسید شده دولت، یاری دهد.

ب) بیانیه مفهومی شماره ۲ استرالیا

اگرچه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا برای واحدهای بخش عمومی و خصوصی بیانیه های مفهومی واحدی تدوین می نماید اما ویژگی های محیطی فعالیت های بازرگانی و دولتی و نیازهای استفاده کنندگان هر یک از بخش ها را مورد توجه و تأکید قرار می دهد.

۱. گزارشگری مالی باید به تأمین کنندگان منابع مالی در مورد مصرف منابع در جهت تحقق اهداف از پیش تعیین شده و منطبق با شرایط و مقرراتی که به تصویب رسیده بصورت کارا و اثربخش، اطمینان دهد.

۲. ایجاد توان پیش بینی کنندگی در مورد تداوم ارائه کالا و خدمات در آینده

۳. اطلاعات مفید جهت ارزیابی و اتخاذ تصمیم گیری های لازم درباره تخصیص منابع مالی کمیاب ارائه نماید.

۴. گزارش های مالی باید اطلاعاتی را که مربوط به ارزیابی عملکرد، وضعیت مالی، تأمین مالی و سرمایه گذاری این منابع است افشا کند.

ج) بیانیه مفهومی شماره یک FASAB

FASAB معتقد است که قدرت دولت ناشی از اراده ی رأی دهندگان است و دولت مسئولیت خاصی در جهت گزارش فعالیت های انجام شده و نتایج حاصل از این فعالیت ها را بر عهده دارد:

۱. رعایت و التزام بودجه ای: پاسخگویی در مقابل وجوه دریافتی از محل مالیات و سایر منابع و نحوه ی هزینه ی آن در هر سال منطبق با قانون بودجه و قوانین و مقررات مربوط

۲. اجرای عملیات: کمک در ارزیابی امور خدماتی، هزینه های مرتبط، میزان پیشرفت در دستیابی به اهداف واحد گزارشگر و روش های تأمین مالی و مدیریت دارایی ها و بدهی های واحد گزارشگر

۳. مباشرت: کمک به ارزیابی چگونگی تغییرات صورت گرفته در شرایط مالی دولت و جامعه و نیز احتمال تغییر در آینده

۴. سیستم ها و کنترل ها: کمک به ارزیابی کفایت سیستم های مدیریت مالی و کنترل های داخلی حسابداری و اداری

د) بیانیه مطالعاتی شماره یک IFAC

۱. آیا تحصیل و مصرف منابع مالی بر حسب مجوزهای قانونی و منطبق با بودجه مصوب صورت گرفته است؟

۲. آیا تحصیل و مصرف منابع مالی در چارچوب اختیارات قانونی و محدودیت های مالی صورت گرفته است؟

۳. منابع مالی تحصیل شده، نحوه تخصیص و مصرف منابع مالی

۴. چگونگی تأمین منابع مالی و وجوه نقد مورد نیاز

۵. ارزیابی توانایی دولت و واحدهای تابعه در تأمین مالی برنامه و بازپرداخت بدهی ها و مقررات و شرایط حاکم بر آنها

۶. شرایط مالی دولت و واحدهای تابعه و تغییرات حاصله در آن

۷. ارزیابی عملکرد دولت و واحدهای تابعه در قالب بهای خدمات، کارایی و اجرای عملیات

مبنای حسابداری

گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه ی خود می توانند نیازهای اطلاعاتی مؤسسات بخش عمومی را تأمین نمایند. سیستم نقدی اطلاعات مالی را به سادگی و بصورت عینی ارائه می دهد اما قادر به تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه های دولت نخواهد بود. مبنای تعهدی دارای مزایایی به شرح زیر است:

۱. گزارشگری بر مبنای تعهدی اگر با معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی همراه شود بر شناسایی دارایی ها و بدهی ها در زمان ایجاد که همان تاریخ گزارشگری است تأکید دارد.

۲. سطح واقعی بدهی های دولت اعم از بدهی های ناشی از تعهدات انباشته صندوق های بازنشستگی کارکنان و دارایی های پشتوانه این قبیل بدهی ها را نشان می دهد.

۳. عملکرد دولت و مؤسسات عمومی به دلیل تهیه اطلاعات بهای تمام شده کالا و خدمات قابل اندازه گیری و ارزیابی می شود و منابع مصرف شده به عنوان داده و کالاها و خدمات به عنوان ستانده و نتیجه قابل مقایسه خواهد بود.

۴. مبنای تعهدی موجب شفافیت مالی، درستکاری و اتکاپذیری گزارش های مالی و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت و پاسخگویی مالی و عملیاتی می گردد.

۵. منافع انتقال از مبنای نقدی به تعهدی هزینه و اجرای آن را توجیه می کند.

جایگاه تئوری وجوه در گزارشگری مالی

ویلیام واتر معروف به پدر تئوری وجوه ضمن انتقاد از دو تئوری شخصیت محور مالکیت انفرادی و بنگاه اقتصادی و ارائه دلایل کافی در مورد نارسایی های آنها تئوری وجوه را در اواخر نیمه اول قرن بیستم مطرح و ضمن حذف شخصیت از محوریت تئوری حسابداری، واحد یا منطقه ای از عملیات بنگاه یا سازمان را به عنوان کانون و مرکز توجه حسابداری معرفی و اولین تئوری حسابداری عملیات محور را ارائه نمود. تئوری وجوه به لحاظ آن که در شفاف سازی و کنترل فرایند عملیات سازمان های دولتی نقش برجسته ای ایفا می نماید در آخرین تحولات حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کماکان مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. در حال حاضر در گزارش های مالی دولت ها و حکومت های محلی تئوری وجوه نقش برجسته ای در ایجاد شفافیت مالی و کنترل و هدایت منابع مالی به سوی اهداف مصوب ایفا می نماید. سازمان های بزرگ بخش عمومی از طریق گزارشگری در سطح حساب های مستقل اطلاعات لازم را در خصوص هر یک از منابع مالی در اختیار قرار می دهند.

گزارشگری دارایی های سرمایه ای و بدهی های بلند مدت عمومی

تحت مبنای حسابداری تعهدی کامل، گزارش های مالی بر اساس منابع اقتصادی یا خدمات بالقوه (دارایی ها) و بدهی های واحد گزارشگر و تغییرات آن تهیه می شود. این مبنای حسابداری مخارج سرمایه ای را به حساب دارایی سرمایه ای منظور و استهلاک آنها را در زمان مصرف خدمات بالقوه ثبت می نماید. انعکاس و گزارش دارایی سرمایه ای در ترازنامه واحد گزارشگر بستگی به نوع معیار اندازه گیری مورد استفاده دارد. سه معیار اندازه گیری اصلی به شرح زیر وجود دارد:

۱. منابع مالی جاری ۲. کل منابع مالی ۳. منابع اقتصادی

Luder ۱۹۸۹ بدهی ها را نیز وارد این معیار کرد و سه نوع معیار اندازه گیری برای وضعیت خالص دارائی به شرح زیر تعریف کرد.

۱. معیار اندازه گیری خالص بدهی های پولی، که صرفاً دارائی ها و بدهی های پولی را شناسایی می نماید

۲. معیار اندازه گیری خالص کل بدهی ها، که علاوه بر خالص بدهی های پولی، دریافتی ها و پرداختنی ها و دارائی های فیزیکی را شامل می شود.

۳. معیار اندازه گیری حقوق مالکانه، که همه دارائی ها و بدهی ها را شامل می شود.

به منظور روشن شدن نحوه ی شناسایی و انعکاس دارایی های سرمایه ای، IFAC دارایی های مذکور را به شرح زیر طبقه بندی و انعکاس آنها را در گزارش های مالی تشریح کرده است.

الف) دارایی های سرمایه ای مشهود

- ✓ اموال، ماشین آلات و تجهیزات
- ✓ دارایی های زیربنایی نظیر شبکه بزرگراه ها، پل ها، شبکه های روشنایی و آب و فاضلاب
- ✓ سرمایه گذاری ها (زمین و ساختمان و غیره با هدف سرمایه گذاری)

- ✓ دارایی های میراثی شامل آثار ارزشمند تاریخی و فرهنگی
- ✓ دارایی های دفاعی شامل انواع سلاح ها
- ✓ منابع طبیعی

ب) دارایی های سرمایه ای نامشهود

- ✓ دارایی های نامشهود قابل شناسایی شامل امتیازها، بانک های اطلاعاتی
- ✓ دارایی های نامشهود غیرقابل شناسایی شامل قدرت اخذ مالیات، منابع انسانی

بدهی های بلندمدت بخش زیادی از بدهی های دولت ها و سازمان های بزرگ بخش عمومی را تشکیل می دهد. انعکاس بدهی های بلندمدت عمومی در گزارش های مالی دولت و شهرداری ها نیز بستگی به معیار اندازه گیری دارد. در صورتی که در گزارشگری مالی بر اندازه گیری جریان منابع اقتصادی تأکید شود، تمام بدهی های بلندمدت عمومی که واجد تعریف و ویژگی های بدهی می باشند، در گزارش های مالی و به طریق مقتضی منعکس می شوند. در برخی کشورها نظیر آمریکا که گزارشگری در سطح حساب های مستقل را برای استفاده کنندگان کماکان سودمند تلقی و در گزارشگری حساب های مستقل نیز بر هدایت و کنترل جریان منابع مالی تأکید می شود، بدهی های بلندمدتی که جهت تأمین منابع مالی حساب های مستقل حاکمیتی ایجاد می شود در صورت های مالی حساب های مستقل دریافت کننده ی وجوه منعکس نمی گردند. این قبیل بدهی های بلندمدت بر طبق بیانیه ۳۴ GASB در پایان سال مالی و در یک صورت مالی تحت عنوان خالص دارایی ها گزارش می شوند.

سیستم حساب های ملی و نظام آمارهای مالی دولت

علاوه بر گزارش های مالی با هدف عمومی، اغلب دولت ها اطلاعات مالی منطبق با سیستم حساب های ملی SNA و نظام آمارهای مالی دولت GFS نیز تهیه می نمایند. SNA و GFS بر مبنای هدف های متفاوتی طراحی و نیازهای اطلاعاتی گروه های خاصی را تأمین می نمایند.

هدف های SNA و GFS و ارتباط آنها با گزارش های مالی دولتی :

۱. SNA درآمد و ثروت خالص کل کشور را اندازه گیری می نماید که دولت فقط بخشی از آن را تشکیل می دهد. GFS سیستم خاصی است که برای تجزیه و تحلیل فعالیت های حاکمیتی دولت طراحی شده است و واحد گزارشگر در این سیستم فقط فعالیت های عمومی بخش دولتی را پوشش خواهد داد.
۲. از آنجا که SNA و GFS از مبنای تعهدی استفاده می کنند لذا گزارش های مالی دولت نیز باید بر مبنای تعهدی تهیه و تنظیم گردد.
۳. اهداف اندازه گیری متفاوت SNA و GFS مستلزم طبقه بندی و استانداردهای جداگانه می باشد. سیستم طبقه بندی GFS اطلاعات تفصیلی بیشتری جهت تولید اطلاعات مربوط به فعالیت های بخش عمومی دولت را برای SNA فراهم می نماید.
۴. SNA بر اندازه گیری تولید، انباشت و خالص ثروت در اقتصاد کشورها تأکید دارد. GFS بر تولید تأکید ندارد بلکه هدف اصلی آن شناسایی جریان های منابع مالی سودمند جهت تحلیل عملکرد مالی دولت ها است.

گزارش مالی جامع شامل موارد زیر است:

- ✓ گزارش بررسی و تحلیل مدیریت: در این گزارش ضمن تحلیل مختصری از صورت های مالی اطلاعات مالی خلاصه شده سال جاری در مورد کل دارایی ها، کل بدهی ها، کل خالص دارایی ها، درآمدها، هزینه ها و تغییر در خالص دارایی ها را با اطلاعات خلاصه شده سال قبل مقایسه و وضعیت مالی و نتایج عملیات دولت در قالب فعالیت های از نوع دولتی و بازرگانی مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد.
- ✓ صورت های مالی اساسی: شامل ترازنامه، صورت حساب درآمد و هزینه یا صورت حساب عملیات و صورت جریان های نقدی
- ✓ گزارش های مالی تکمیلی: در این گزارش ها اطلاعاتی ارائه می گردد که پاسخگویی مالی در مورد مصرف منابع را با پاسخگویی عملیاتی در مورد تحقق اهداف و نتایج حاصله از اجرای عملیات، مرتبط و شرایط لازم را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و قضاوت آگاهانه در مورد عملکرد مالی و عملیات واحدهای بخش عمومی فراهم نماید.

واحد گزارشگری مالی

واحد گزارشگر به واحدی اطلاق می شود که به منظور انتقال اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر مبادرت به انتشار صورت های مالی با مقاصد عمومی می نماید. با این ترتیب واحد گزارشگر باید از ویژگی های زیر برخوردار باشد:

- ✓ دارای مدیریتی است که وظیفه کنترل و استفاده از منابع، تولید محصول و نتایج آن، اجرای تمام یا قسمتی از بودجه را بر عهده داشته و پاسخگویی عملکرد واحد می باشد.
- ✓ گستره واحد گزارشگر به نحوی است که صورت های مالی آن حوزه ی عملیات و شرایط مالی آن را به صورت معنی داری معرفی نماید.
- ✓ دارای استفاده کنندگانی بالقوه از صورت های مالی است که قادر و مایل به استفاده از اطلاعات مندرج در صورت های مالی به منظور تخصیص منابع و سایر تصمیمات بوده و واحد را ملزم به پاسخگویی در مورد بکارگیری و مصرف منابع می نمایند.

IFAC اعتقاد دارد که چند رویکرد در خصوص تعیین محدوده واحد گزارشگری مالی به شرح موارد زیر وجود دارد:

۱. رویکرد اختیار تخصیص منابع مالی
۲. رویکرد قانونی
۳. مفهوم مسئولیت پاسخگویی
۴. مفهوم کنترل

در هر یک از این رویکردها واحد گزارشگر متناسب با مفهوم مربوط، تعریف و شناسایی می شود. بر اساس رویکرد اختیار تخصیص منابع مالی، حساب مستقل یا منابع مالی که برای اهداف خاصی تخصیص یافته است به عنوان واحد گزارشگر شناسایی می شود. در رویکرد قانونی ویژگی هایی که قانون برای شناسایی واحد گزارشگر تعیین نموده است مورد تأکید قرار می گیرد و در رویکرد مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی، محدوده ای که مقامات منتخب و منصوب نسبت به آن پاسخگو می باشند مورد توجه قرار خواهد گرفت. در رویکرد مبتنی بر مفهوم کنترل واحد گزارشگر از گستره وسیعی برخوردار است که شامل اعمال مدیریت بر تمام منابع تحت کنترل و تعهدات ایجاد شده خواهد بود.

استفاده کنندگان گزارش های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها

IFAC استفاده کنندگان از گزارش های مالی دولت و شهرداری ها را به شرح زیر طبقه بندی نموده است:

۱. **قوه مقننه** : به منظور ارزیابی عملکرد دولت دایر بر حفظ و حراست از منابع مالی و مطابقت آن با قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی دولت
۲. **شهروندان** : نیاز به اطلاعاتی درباره ی چگونگی مصرف منابع مالی و نحوه ی تأمین منابع مالی غیر مالیاتی
۳. **سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان** : ارزیابی قدرت بازپرداخت بدهی ها در سررسید
۴. **دولت ها و نهادهای بین المللی تأمین مالی** : مانند بالا
۵. **تحلیلگران مالی و اقتصادی** : بررسی اطلاعات مالی و تحلیل آنها برای استفاده کنندگان
۶. **مدیریت ارشد** : اداره ی امور مالی مؤسسات تحت سرپرستی آنها

نارسایی های نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران

۱. فقدان مرجع تدوین اصول و استانداردهای حسابداری
۲. فقدان چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی
۳. نقش کم رنگ گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخگویی
۴. عدم استفاده از مبنای تعهدی
۵. عدم گزارش صحیح دارایی ها و بدهی های غیر جاری
۶. عدم تعامل گزارشگری مالی با SNA و GFS
۷. عدم تنظیم گزارش های مالی جامع سالانه
۸. عدم دسترسی عمومی به گزارش های مالی

فصل ۶ : ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران

اصول زیر بنای حسابداری تعهدی

اصل تطابق:

پیش شرط تحقق این اصل وجود رابطه ای مستقیم میان درآمدها و هزینه ها است. البته، این امکان وجود دارد که در بخش عمومی رابطه مستقیم و روشنی میان درآمدها و خدمات عرضه شده یا هزینه ها و ارزش پولی نتایج عملیات وجود نداشته باشد. این موجب شده است که برخی از مخالفان استفاده از حسابداری تعهدی استدلال کنند که کاربرد فراگیر حسابداری تعهدی، و در پی آن استفاده از اصل تطابق، در بخش عمومی مناسب نیست، اما برای برخی از فعالیتهای خاص در بخش مذکور می توان از حسابداری تعهدی استفاده کرد.

در بخش عمومی می توان اصل تطابق را در مفهوم انطباق منابع مصرف شده طی دوره، با خدمات و کالاهای عرضه شده (و سودمندی آن) در همان دوره یا به معنای تطابق نتایج عملیات با هزینه های مربوط به کار برد. علاوه بر این، استفاده از اصل تطابق با مفهوم اخیرالذکر در واحدهای بخش عمومی، موجب تحقق و ارتقای سطح مفهوم رعایت حقوق بین نسلها نیز می شود.

به موجب اصل ثبات رویه، هر شخصیت حسابداری ملزم است که یک روش خاص حسابداری را برای شناسایی، اندازه گیری، ثبت و گزارش رویدادهای مالی انتخاب کند و برای تمام رویدادهای مالی مشابه و دوره های مالی بعد نیز به کار برد. در صورت به کار نبستن اصل ثبات رویه در حسابداری بخش عمومی، دولت به راحتی خواهد توانست ارزش ویژه را از طریق تغییر در رویه های حسابداری (برای مثال، ارزیابی دارایی ها براساس دو روش بهای تمام شده تاریخی و ارزش جایگزینی در دوره های مختلف) تحریف کند و تحت تأثیر قرار دهد.

اصل محافظه کاری

کاربرد این اصل بدین معناست که باید دارایی ها و درآمدها را به کمترین و بدهی ها و هزینه ها را به بیشترین ارزش قابل اعمال، گزارش کنند. اصل مذکور را در بخش عمومی نیز می توان به کار برد. بدین معنی که کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آنها شناسایی شوند.

اصل افشای کامل

اصل مذکور در حسابداری به این معناست که کلیه حقایق با اهمیت و مرتبط با وضعیت مالی و نتایج عملیات باید در صورتها و گزارشهای مالی واحد گزارشگر عرضه شود. در حسابداری نقدی بخش عمومی دارایی ها و بدهی ها هیچ گاه به صورت کامل گزارش نمی شود و اغلب اقلامی که ماهیت سرمایه ای دارند، به حساب درآمد یا هزینه منظور می شوند اما استفاده از مبنای تعهدی سهم مهمی در شفافیت گزارشهای مالی ایفا می کند و موجب بهبود کیفیت اطلاعات مالی مندرج در آنها خواهد شد.

فرض تداوم فعالیت

باید توجه داشت که مقامات و مسئولان عملیات و فعالیتهای دولت، از طریق برگزاری انتخابات و روی کار آمدن دولت جدید، هر چند وقت یک بار تغییر می کنند، ولی مسلم آنکه ممکن است هیئت حاکمه یا مراجع قانونگذاری بخش عمومی در طول زمان عوض شوند؛ اما مؤسسات بخش مذکور بدون هیچ گونه تغییری در چرخه عملیات باقی می مانند. بدین ترتیب، مشاهده می شود که کاربرد فرض تداوم فعالیت در دو بخش عمومی و انتفاعی، تفاوت چشمگیری با یکدیگر ندارد.

دلایل اصلی استفاده و مزایای حسابداری تعهدی

۱. بهبود شفافیت مالی
۲. مبارزه با فساد مالی و تقلب
۳. دشواری تحریف و دستکاری اطلاعات
۴. افزایش قابل توجه تجربه بین المللی در به خدمت گرفتن حسابداری تعهدی در بخش عمومی
۵. وجود مشکلات مالی و اقتصادی
۶. رقابت در بازار جهانی

۷. حقوق بین نسل ها
۸. هماهنگ سازی نظام حسابداری بخش عمومی
۹. بهبود مدیریت داراییها و بدهیها:
۱۰. مشکلات و کاستیهای ناشی از به کارگیری حسابداری نقدی
۱۱. بروز تحولات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی

برخی از موانع و مخارج استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی عبارتند از:

تغییرات ایجاد شده در نظام قبلی : به منظور استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی، در نظام حسابداری نقدی موجود باید تحولاتی ایجاد کرد و آن را اصلاح کرد و یا برای منطبق شدن با نظام جدید کاملاً تغییر داد ، علاوه بر این، به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم تعریف مجموعه ای از حسابها و ثبتهای جدید برای تحقق اهداف خاص پیش بینی شده در آن می باشد.

آموزش کارکنان و تدوین روالهای حسابداری : به منظور تأمین نیازهای جدید نیروی انسانی حاصل از تغییرات ایجاد شده در نظام و شیوه مدیریت، سرمایه گذاریهای جدیدی در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون لازم است. البته، باید در نظر داشت که وجود چنین آموزشهایی برای کل یه کارکنان سطوح مختلف بخش عمومی ضرورت دارد.

هزینه های اطلاع رسانی : برای آگاهی سیاستمداران و سایر اشخاصی که به نحوی در فرایند استقرار و اجرای نظام جدید مشارکت می کنند ، اطلاع رسانی مناسب و مؤثر در مورد مزایای نظام جدید و منافع به کارگیری آن نسبت به نظام قدیم، ضروری به نظر می رسد . برای این منظور، ممکن است انتشار دفترچه های راهنما، دستورالعملهای حسابداری و غیره ، به منظور آشنایی هر چه بیشتر با جنبه های گوناگون نظام جدید، سودمند باشد.

دشواری بودن عملیات جاری و هزینه زیاد آن : : چنین ادعا می شود که حتی کارمندان دفتری نیز می توانند با استفاده از کمترین راهنمایی حسابداران با تجربه، عملیات نظام حسابداری نقدی را اداره کنند ، در حالی که نظام حسابداری تعهدی به ویژه در زمان استقرار و اجرا، به حسابداران ماهر و مجربی نیاز دارد .

عینیت کمتر و درک دشوارتر حسابداری تعهدی : عینیت کمتر و درک دشوارتر حسابداری تعهدی : برخی از صاحب نظران معتقدند که عینیت حسابداری تعهدی کمتر از حسابداری نقدی است . آنان چنین استدلال می کنند که در نظام حسابداری نقدی، در این مطلب که در حال حاضر وجوه نقدی در حساب بانکی وجود دارد یا وجود ندارد، شکی نیست . از سوی دیگر، منتقدان این نظریه نیز ادعا می کنند که تصمیم گیرندگان، سیاستگذاران، رسانه های همگانی و عموم مردم همواره می کوشند که از اطلاعات پرمحتواتر صورت های مالی تهیه شده براساس نظام حسابداری تعهدی آگاهی یابند و آشنایی بیشتری درباره آن کسب کنند

وضعیت موجود

در حال حاضر و در فعالیتهای حاکمیتی و غیر انتفاعی بخش عمومی ایران، به ویژه در دولت و واحدهای تابعه و شهرداریهای کشور که سازمانهای بزرگ این بخش را تشکیل می دهند، از مبنای نقدی در حسابداری درآمدها و از مبنای نقدی تعدیل شده در حسابداری هزینهها

استفاده می شود. در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع بازرگانی بخش عمومی، مشابه بخش خصوصی، از مبنای تعهدی کامل استفاده و الزاماً از معیارهای حسابداری ابلاغی سازمان حسابرسی پیروی می گردد.

در تشریح وضعیت کنونی ایران، به نظر می رسد دستگاه های متولی امور مالی کشور، اعتقادی به تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیتهای از نوع حاکمیتی دولت و واحدهای تابعه و به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری این نوع فعالیتهای ندارند و هنوز مطالعه ای در باره وجود یا نبود زمینه های لازم برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در مورد فعالیتهای غیر بازرگانی دولت و شهرداری و سایر سازمانهای بزرگ بخش عمومی صورت نگرفته است

سازکارهای انتقال از نقدی به تعهدی در ایران

براساس مطالعات مبتنی بر اقدامات کشوری که انتقال از مبنای نقدی به تعهدی را تجربه کرده اند هزینه های بخش عمومی از جمله دولت و شهرداریها باید به دو دسته جداگانه شامل هزینه هایی که امکان شناسایی آنها با مبنای تعهدی به سادگی وجود دارد و هزینه هایی که شناسایی و ثبت آنها با مبنای تعهدی مستلزم انجام محاسبات پیچیده و به کارگیری تخصصهای خاص است، تفکیک شود. پس از این مطالعه، در کوتاه مدت می توان استفاده از مبنای تعهدی را در باره شناسایی و ثبت هزینه های دسته اول در دستور کار بخش عمومی قرار داد و برای به کارگیری مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت هزینه های دسته دوم، برای یافتن راه حل های مناسب و فراهم آوردن شرایط لازم دست به اقدامات ضروری زد.

درآمدهای دولت، شهرداری ها و سازمان های بزرگ بخش عمومی در یک طبقه بندی کلی به دو دسته کاملاً متمایز تقسیم می شوند. دسته اول که بخش عمده درآمدهای دولت و شهرداریها را شامل می شود، درآمدهای یک جانبه یا غیر مبادله ای نام دارد که از طریق اخذ مالیات و عوارض و نظایر آن تحصیل می شود. دسته دوم از درآمدهای سازمانهای بزرگ بخش عمومی را درآمدهای دو جانبه یا مبادله ای تشکیل می دهد که سازمانهای مذکور، در ازای دریافت آنها، مشابه سازمانهای بخش خصوصی مستقیماً کالا یا خدمات ارائه می دهند.

اندازه گیری اتکاپذیر و قابلیت وصول که دو معیار استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت درآمدها است، در مورد برخی از درآمدهای دسته اول به سادگی قابل تحقق نیست، برخی از مالیات ها یا عوارض به صورت اتکاپذیری سنجش پذیر نیستند یا وصول آنها در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان پذیر نیست. محاسبه برخی دیگر از انواع مالیات ها یا عوارض چنین مشکلاتی ندارد و معیارهای فوق در مورد آنها کاربرد دارد، لذا استفاده از مبنای تعهدی در شناسایی و ثبت این قبیل درآمدها به راحتی امکان پذیر خواهد بود. درآمدهای دو جانبه و مبادله ای که قابل اندازه گیری اند و در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن نیز قابل وصول اند، باید بررسی شوند. با چنین مطالعاتی که باید با همکاری دانشگاه ها و مؤسسات پژوهشی صورت گیرد، زمینه های لازم برای استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده در شناسایی و ثبت اغلب درآمدهای دولت شهرداریها و سازمانهای بزرگ بخش عمومی فراهم خواهد آمد.

اغلب سازمانهایی که درآمدهای از نوع دو جانبه یا مبادله ای دارند یا هزینه های آنها از نظر ماهیت به نحوی است که استفاده از مبنای تعهدی را ممکن می کند، باید از سایر سازمانهایی که درآمدها و هزینه های آنها از این قبیل ویژگیها برخوردار نیست تفکیک و به استفاده از مبنای تعهدی تشویق شوند. واحدهای تابع سازمانهای بزرگ بخش عمومی ایران از نظر اندازه و نوع درآمد و هزینه با یکدیگر متفاوت اند و اعمال روشها و روالهای مشابه در مورد آنها کاربرد مبنای تعهدی را به تعویق می اندازد. لذا بررسی وضعیت واحدهای تابع و تنظیم

برنامه زمانی مناسب برای انتقال تدریجی این قبیل واحدها از مبنای نقدی به تعهدی اجتناب ناپذیر است. به عنوان مثال، وضعیت درآمدها، هزینه ها، داراییها و بدهیهای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی کشور به گونه ای است که می توان استفاده از مبنای تعهدی کامل را در مورد آنها تجویز کرد. به بیان ساده تر، درآمدهای دستگاههای اجرایی مذکور که عمدتاً شامل شهریه برخی دوره ها و درآمدهای تحقیقاتی است دارای دو ویژگی سنجش پذیر و وصول پذیر است. هزینه های این قبیل واحدها، که نوعاً پرسنلی اند، شرایط استفاده از مبنای تعهدی کامل را دارند

نتیجه گیری

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی که نقش آن به دلیل افزایش مطالبات شهروندان، مبنی بر حق پاسخ خواهی، روز به روز پررنگ تر می شود، جایگاه ویژه ای دارد. می توان گفت که شالوده نظام مذکور بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سویدیگر، ملاحظه شد که مناسب ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل مبنای تعهدی تعدیل شده است اما، به رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است.

بدین ترتیب، می توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی موردنیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است.

فصل ۷: ویژگی های حسابداری و گزارشگری مالی در یک نگاه

محیط حاکم بر فعالیت های غیر بازرگانی دولت که توسط وزارتخانه ها و موسسات دولتی انجام می شود تفاوت قابل ملاحظه ای با محیط حاکم بر فعالیت های بازرگانی واحد های انتفاعی بخش خصوصی دارد، که مهم ترن آنها به شرح زیر می باشد.

الف: ویژگی های اصلی که به ساختار دولت و خدماتی که ارائه می دهند ارتباط دارد شامل:

۱. شکل نمایندگی (مباشرتی) دولت و تفکیک قوای مجریه و مقننه و قضاییه
۲. سیستم حکومتی (منطقه ای یا متمرکز)
۳. رابطه پرداخت کنندگان مالیات شهروندان نسبت به خدماتی که دریافت می کنند.

ب: ویژگی های کنترلی که بر اساس ساختار دولت بوجود می آید.

۱. تنظیم بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال کنترل
۲. استفاده از نظام حسابداری حساب های مستقل (fund accounting) برای هدف های کنترلی

ج: سایر ویژگی ها:

۱. عدم تشابه بین سازمان های دولتی، علیرغم ساختار متشابه آنها
۲. سرمایه گذاری عمده در دارائی ها سرمایه ای که درآمد تولید نمی کنند
۳. ماهیت فرآیند سیاسی

حسابداری دولتی و مسئولیت پاسخگویی:

مفهوم **مسئولیت پاسخگویی**: مسئولیت پاسخگویی "الزام شخص به تشریح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است." مسولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می گیرد.

۱. انجام دادن عمل مشخص

۲. پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است.

الزام به انجام عمل مشخص، مسولیت (**Responsibility**) است و الزام به ارائه گزارش، مسولیت پاسخگویی (**Accountability**) است. به عنوان مثال هیأت مدیره یک شرکت از یک سو مسولیت استفاده صحیح از منابعی را دارد که سهامداران در اختیار آنان گذاشته اند و از سوی دیگر وظیفه دارند گزارش های لازم در مورد چگونگی اعمال مدیریت بر منابع مذکور را ارائه کنند.

در حکومت های دموکراسی قدرت در نهایت در دست مردم باقی می ماند شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی خود تفویض می کنند. همراه این تفویض اختیار یک سیستم تفکیک قوا بین قوای سه گانه ایجاد می شود تا با اعمال کنترل های لازم تعادل را بین قوای سه گانه برقرار کرده و از سوء استفاده های احتمالی از قدرت توسط نمایندگان مردم جلوگیری به عمل آورد.

ضرورت مسئولیت پاسخگویی: یکی از دلایل اساسی که مسولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بویژه دولتی ضروری می کند، طبع و ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم کنندگان منابع مالی و مصرف کنندگان منابع مالی دولتی است. به دلایل زیر:

۱. برتری چارچوب نظری مبتنی بر مسولیت پاسخگویی بر استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم گیری در حسابداری عمومی دارد. زیرا چارچوب نظری مبتنی بر مسولیت پاسخگویی ناشی از تشخیص ماهیت اجتماعی رابطه بین شهروندان، دولت و همچنین رابطه بین سهامداران و هیأت مدیره است.

۲. استفاده از چارچوب نظری مبتنی بر مسولیت پاسخگویی به دلیل اینکه قدرت بیشتر صرفاً با مسولیت پاسخگویی بیشتر به تعادل خواهد رسید.

در چارچوب نظری مبتنی بر مسولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو (**Accountor**) و پاسخ خواه (**Accountee**) یا صاحبان حق است. بر اساس این چارچوب پاسخ خواه حق دارد بداند همان طوری که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود قائل شود.

مبانی قانونی مسولیت پاسخگویی: در کشور های که دولت با رأی مستقیم مردم انتخاب می شوند خط مشی عمومی مربوط به الزام دولت ها به پاسخگویی عمومی از یک سو و حقوق شهروندان در مورد دانستن حقایق و ارزیابی مسولیت پاسخگویی دولت و مقامات رسمی

و همچنین حقوق شهروندان از قانون اساسی این قبیل کشورها قابل استخراج است. به عنوان مثال در اصل ۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حق مالکیت مردم که هدیه ی الهی است به رسمیت شناخته شده و تصریح شده که هیچ کس نمی تواند این حق الهی را از مردم سلب یا در خدمت فرد یا گروهی خاص قرار دهد و ملت این حق خدا داد را از طرفی که در اصول بعدی این قانون آمده است، اعمال می کنند.

استفاده کنندگان و نحوه استفاده از گزارش های مالی:

۱. شهروندان به عنوان صاحبان حق که منابع مالی مورد نیاز برای اجرای برنامه های دولت از طریق ایشان تأمین می شود.
 ۲. نمایندگان قانونی منتخب شهروندان و مراجع مستقل نظارت کننده (نمایندگان مجلس، دیوان محاسبات کشور، سازکان بازرسی کل کشور)
 ۳. اشخاص حقیقی و حقوقی که در فرآیند سرمایه گذاری و اعطای وام به دولت مشارکت می کنند
- روش هایی که استفاده کنندگان تصمیمات اقتصادی، اجتماعی سیاسی اتخاذ شده جهت مسئولیت پاسخگویی را می سنجند:

۱. نتایج مالی و واقعی برنامه ها، طرح ها، پروژه ها و فعالیت های انجام شده دولت را با برنامه ها، طرح ها، پروژه ها و فعالیت های مصوب قانونی مقایسه می کنند
۲. نتایج حاصل از اجرای طرح ها و برنامه ها و شرایط مالی مالی دولت را مورد ارزیابی قرار می دهند.
۳. از رعایت قوانین و مقررات موضوعه در مصرف منابع مالی و اجرای برنامه ها، طرح ها، پروژه ها و فعالیت های دستگاه های اجرایی اطمینان حاصل می کنند.
۴. اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برنامه ها، طرح ها، پروژه ها و فعالیت های دستگاه اجرایی را مورد ارزیابی قرار می دهند.

ویژگی های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی:

۱. استفاده از سیستم حسابداری حساب های مستقل: حسابداری حساب های مستقل (Fund accounting) یک نظام حسابداری است که بر مبنای تئوری وجوه (fund theory) طراحی و به مورد اجرا گذاشته می شود.

در این سیستم به جای آنکه شخصیت حقوقی یا سازمان های اقتصادی و اجتماعی یک شخصیت حسابداری را تشکیل دهد تعداد منابع مالی که به موجب قانون برای تحقق هدف های خاص اجتماعی می یابد، یک شخصیت حسابداری مستقل را تشکیل می دهد. یعنی واحد گزارشگری دارای چند شخصیت حسابداری مستقل است. بر طبق تئوری وجوه معادله حسابداری برای هر یک از حساب های مستقل به شرح زیر می باشد.

دارائی = محدودیت

در این معادله دارائی ها متعلق به هدف های است که به تصویب قانون گذار رسیده است و منحصراً برای همان هدف ها مصرف خواهد شد. تفاوت بین تئوری وجوه با سایر تئوری ها حسابداری نظیر تئوری مالکیت انفرادی (proprietory theory) و تئوری تفکیک شخصیت (Entity theory) در این است که در دو تئوری فوق دارائی ها و بدهی ها متعلق و یا در تعهد شخصیت حقیقی (مالک) و یا شخصیت

حقوقی (شرکت) است. در حالی که در تئوری وجوه دارائی‌ها متعلق به شخصیت حقیقی و حقوقی نبوده و بدهی‌ها نیز در تعهد آنها نیست، بلکه به موجب قانون به هدف‌های خاصی اختصاص یافته و مصرف آنها نیز محدود به همان هدف یا هدف‌هاست.

سیستم حسابداری حساب‌های مستقل به نحوی طراحی و به‌مورد اجرا گذاشته می‌شود که حساب هر یک از منابع مالی را جداگانه نگهداری و گزارش نماید. در نظام حسابداری دولتی کشورها به تعداد لازم اما محدود حساب مستقل ایجاد و سیستم حسابداری دولتی بر مبنای آن طراحی می‌شود. برای فعالیت از نوع دولتی (حساب مستقل وجوه عمومی، حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای، حساب مستقل وجوه اختصاصی و حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی‌های بلند مدت عمومی) و برای فعالیت‌های بازرگانی (حساب مستقل وجوه شرکت‌های دولتی و حساب مستقل وجوه تدارکات و خدمات داخلی) ایجاد می‌شود. برای نگهداری حساب مستقل وجوه امانی (وجوه بازنشستگی و وجوه موقوفه) نیز حساب‌های مستقل ایجاد و نگهداری می‌شود.

شناسایی درآمد و هزینه: در حساب‌های مستقل وجوه دولتی برای نگهداری حساب فعالیت‌های از نوع دولتی (غیر بازرگانی) مورد استفاده قرار می‌گیرد از مبنای تعهدی تعدیل شده و در حساب‌های مستقل وجوه شرکت‌های دولتی و تدارکات و خدمات داخلی و همچنین وجوه بازنشستگی از مبنای تعهدی کامل استفاده می‌شود.

نحوه محاسبه و انعکاس استهلاک: در حساب‌های مستقل وجوه دولتی به دلیل شناسایی و ثبت مخارج (Expendingre) به جای هزینه، از استهلاک استفاده نمی‌شود. در این قبیل حساب‌های مستقل دارایی‌های ثابت در هنگام خرید به حساب مخارج منظور می‌شود.

نکته: عدم استفاده از استهلاک در فعالیت‌های دولتی بدان معنا نیست که از مکانیزم استهلاک استفاده نمی‌شود، بلکه بدلیل آنکه استهلاک یک روش تخصیص هزینه است، محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات به عنوان جزئی از بهای تمام شده مورد توجه قرار می‌گیرد.

در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای (شرکت‌های دولتی و سازمان‌های انتفاعی وابسته به دولت) و اغلب حساب‌های مستقل وجوه امانی، استهلاک مشابه موسسات انتفاعی بخش خصوصی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در موضوع بیانیه شماره ۳۴ GASB و در گزارشگری در سطح دولت شناسایی هزینه به جای مخارج با رویکرد جریان منابع اقتصادی الزامی شده است. لذا در این سطح از گزارشگری، محاسبه و انعکاس استهلاک الزامی است.

۲. حسابداری بودجه‌ای

از آنجا که مخارج دولتی در قالب بودجه سالانه پیش‌بینی و به تصویب مجلس می‌رسد، التزام به کنترل بودجه‌ای از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. بنابراین طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، جزء لاینفک یک نظام حسابداری دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی خواهد بود که بخشی از مسئولیت پاسخگویی دولت به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می‌شود.

گزارشگری مالی

✓ **برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی:** ترازنامه، صورت درآمد و هزینه، تغییرات در حساب مازاد تخصیص نیافته و صورت مقایسه درآمد پیش‌بینی شده با درآمد واقعی و هزینه واقعی با اعتبارات مصوب (صورت عملکرد بودجه سالانه) به تفکیک نوع حساب مستقل و ویژگی‌های خاص خود تنظیم می‌شود.

✓ **فعالیت های از نوع بازرگانی:** ترازنامه، صورت سود و زیان مشابه سازمان های انتفاعی بخش خصوصی تنظیم می شود. در کل همه گزارش ها تحت صورت حساب ترکیبی برای نمایش وضعیت و عملکرد مالی کلیه حساب های مستقل مربوط به فعالیت های از نوع دولتی و بازرگانی تهیه می شود.

نگهداری حساب دارائی های ثابت و بدهی های بلندمدت:

۱. دارائی های ثابت:

۱.۱. فعالیت های از نوع دولتی: بهای تمام شده اموال و دارائی ها ثابت در حساب مستقل تأمین کننده وجه به صورت کامل به حساب خرج منظور می شود. و از استهلاک به عنوان مکانیزمی جهت تخصیص قسمتی از بهای تمام شده به حساب هزینه خودداری می شود.

۱.۲. فعالیت های بازرگانی دولت: بهای تمام شده اموال از محل درآمدهای فروش کالا و خدمات تأمین و پرداخت می شود و در دفاتر حساب های مستقل مربوط مشابه موسسات انتفاعی ثبت و در ترازنامه آنها منعکس و استهلاک نیز محاسبه می شود.

۲. بدهی های بلندمدت :

۲.۱. فعالیت های از نوع دولتی: وام های بلند مدت عمومی دولت که برای اجرای طرح ها و پروژه های عمرانی ملی دریافت و بازپرداخت اصل و بهره آنها از محل درآمد های عمومی تأمین می شود در دفاتر حساب های مستقل وجوه دریافت کنندگان وام منعکس نمی شود، بلکه این قبیل وام ها در دفتر گروه حساب بدهی های بلندمدت منعکس می شود.

۲.۲. فعالیت های بازرگانی دولت: وام های بلند مدت مربوط به فعالیت های بازرگانی دولت که توسط شرکت های دولتی دریافت می شود، بدهی های بلند مدت عمومی تلقی نمی شود و لذا در حساب های مستقل وجوه شرکت های دولتی ثبت و ترازنامه این قبیل حساب های مستقل منعکس خواهد شد، مگر آنکه دولت بازپرداخت وام های مذکور را تضمین کرده باشد. در حالت اخیر وام های دریافتی علاوه بر آنکه در دفاتر حساب های مستقل وجوه شرکت های دولتی ثبت و به عنوان بدهی همان حساب مستقل در ترازنامه مربوطه منعکس می شود، در دفاتر گروه حساب بدهی های بلند مدت عمومی نیز ثبت و در ترازنامه این گروه حساب مستقل منعکس خواهد شد.

فصل ۸ : ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران

شهروندان مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را به طرق زیر ارزیابی می کنند:

الف: مقایسه نتایج واقعی مالی با بودجه مصوب ب: ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات

ج: حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مربوط

د: ارزیابی کارایی، اثر بخشی و صرفه های اقتصادی عملیات دولت

در مورد کفایت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران سوالهای تحقیقی زیادی قابل طرح می باشد، که بر اساس سوالهای تحقیقی فرضیه هایی به شرح ذیل مورد بررسی قرار می گیرد :

فصل ۹ : کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی سبد اوراق بهادار

۱- بررسی ویژگی های کلی قانون بازار اوراق بهادار که با حسابداری در ارتباط است و بررسی رابطه آن با ایجاد حساب مستقل

تعریف سبد اوراق بهادار:

مجموعه دارائیهای مالی که از محل وجوه سرمایه گذاران خریداری می شود

هر سبد اوراق بهادار = یک واحد مالی یا **fiscal Entity**

ویژگی های سبد اوراق بهادار:

۱. تخصیص کد معاملاتی جدا گانه به هریک از سبدها (ماده ۲ دستورالعمل سبدگردانی)

۲. ثبت روزانه معاملات سبد (ماده ۱۳)

۳. ارسال گزارش های لازم به سرمایه گذاران (ماده ۱۳)

چنین ویژگیهایی « سبد اوراق بهادار را از منظر مبانی نظری پشتوانه تئوری وجوه و بیانیه اصل حسابهای مستقل، با ویژگی های حساب مستقل **Fund** مشابه می گرداند و استفاده از **Found accounting** را توجیه می نماید.

در اینصورت، هر سبدگردان به منزله یک شخص حقوقی تلقی شده و به تعداد سبدهای تحت مدیریت خود (اعم از اینکه سرمایه گذاری سبد توسط یک شخص یا بیش از یک نفر تأمین شده باشد) حساب مستقل ایجاد می نماید.

در چنین شرایطی، اطلاعات مالی مربوط به عملکرد سبدگردان بعنوان شخص حقوقی نیز در قالب یک حساب مستقل **Fund** قابل نگهداری و گزارش خواهد بود.

۲- بررسی انطباق حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه با مفاد دستورالعمل اجرایی سبدگردانی :

دستورالعمل اجرایی سبدگردانی:

در دستورالعمل فوق احکامی گنجانده شده که از منظر تئوری وجوه قابل بحث و بررسی است. نکات کلیدی احکام مورد نظر بشرح زیر ارائه میشود:

ماده ۱: تشکیل سبد با توافق سببگردان و سرمایه گذار ، **ماده ۲:** استفاده از کد معاملاتی جداگانه برای هر سبد ، **ماده ۷:** تشکیل سبد اختصاصی اوراق بهادار مشاعی ، **ماده ۴:** ممنوعیت انجام معاملات بین سببگردان و سبدهای تحت اداره او و همچنین معاملات فی مابین سبدهای تحت اداره یک سببگردان ، **ماده ۱۰:** افتتاح حساب بانکی جداگانه برای هر سبد اختصاصی ، **ماده ۱۲:** نحوه کارمزد سببگردانی ، **ماده ۱۳:** استفاده از نرم افزار ، **ماده ۱۸:** حسابرسی فعالیت سبد گردانی توسط حسابرس معتمد.

بررسی انطباق حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه با مفاد دستورالعمل اجرائی سببگردان

مواد ۴ ، ۱۰ و ۱۸ : هر کدام از موارد فوق بنحوی به قوانین و مقررات حاکم بر حسابهای مستقل ارتباط دارند

مواد ۲ و ۱۳: اختصاص کد معاملاتی جداگانه و استفاده از نرم افزار مستلزم ایجاد یک واحد حسابداری جداگانه (Accounting Entity) برای هر سبد خواهد بود.

ماده ۷ : تشکیل هر سبد اختصاصی اوراق بهادار می تواند معرف یک واحد مالی Fiscal Entity باشد

۳- مزایای استفاده از حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه با مفاد دستورالعمل اجرائی سببگردانی

۱. امکان تهیه صورتهای مالی اساسی جداگانه برای هر یک از سرمایه گذاران و تحقق ماده ۱۳ دستورالعمل
۲. ایجاد تسهیلات لازم برای محاسبه ارزش افزوده دوره سرمایه گذاری
۳. ایجاد تسهیلات لازم برای محاسبه حق الزحمه سببگردان موضوع ماده ۱۲ دستورالعمل و نیز حصول اطمینان از عدم انجام معامله در مورد سبدهای تحت اداره یک سببگردان موضوع ماده ۴
۴. ایجاد شفافیت اطلاعاتی در مورد درآمد مشمول مالیات هر یک از سبدهای تحت مدیریت سببگردان و درآمد مشمول مالیات شخص حقوقی بعنوان سببگردان
۵. امکان نگهداری حساب و تهیه گزارش مالی مستقل و جداگانه برای سببگردان بعنوان شخص حقوقی

۴- تحلیل کاربرد تئوری وجوه در نگهداری حساب و گزارش نتایج عملیات مالی سبد سهام

الف : نیازها

در فعالیتهای مربوط به سببگردانی، شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی مالی، وظیفه و تکلیف سببگردانان و دسترسی سریع و آسان و بدون هزینه به اطلاعات، حق طبیعی سرمایه گذاران میباشد

ب- قابلیتها

تحقق موارد فوق مستلزم استفاده از نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر تئوری وجوه است و طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری حسابهای مستقل میتواند نقش درخور ملاحظه ای در نگهداری صحیح حساب و تهیه گزارش های مالی جداگانه برای هر سبد اوراق بهادار ایفا نماید

ج- نتیجه گیری

بر اساس مبانی نظری تئوری وجوه، هر سبد اوراق بهادار اعم از انفرادی یا مشاعی، حاوی مجموعه ای از دارایی های مالی متعلق به سرمایه گذار یا سرمایه گذاران مشخص، معرف یک واحد مالی بوده و نگهداری حساب و اطلاعات مالی جداگانه برای پاسخگویی به صاحبان آنها مستلزم یک واحد حسابداری است. در چنین حالتی، شرایط لازم و کافی برای ایجاد حساب مستقل یا Fund و استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل فراهم می گردد.