

# بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی

دکتر جعفر باباجانی<sup>۱</sup>

## چکیده مقاله

حسابداری واحدهای دولتی و غیر انتفاعی با حسابداری واحدهای انتفاعی تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای دارد. سازمان‌های دولتی و غیر انتفاعی دو دسته فعالیت شامل فعالیت‌های انتفاعی (از نوع بازرگانی) و فعالیت‌های غیر انتفاعی (از نوع غیر بازرگانی) انجام می‌دهند. تفاوت‌های بنیادی موجود در حسابداری واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی ناشی از ویژگی‌های محیطی این قبیل فعالیت‌ها می‌باشد. اهداف حسابداری و گزارشگری مالی سازمان‌های انتفاعی و غیر انتفاعی بر حسب مورد تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی این دو نوع فعالیت قرار گرفته و به همین دلیل مبانی نظری حسابداری مورد استفاده آنها از یکدیگر متمایز است.

بنابر این تفاوت‌های با اهمیت موجود در حسابداری سازمان‌های مورد بحث عمدتاً در حسابداری فعالیت‌های غیرانتفاعی و فعالیت‌های انتفاعی است، لذا توجه کافی به ویژگی‌های محیطی این قبیل فعالیت‌ها و مبانی نظری حسابداری مبتنی بر ویژگی‌های مذکور، تفاوت‌های اساسی مورد نظر را آشکار می‌سازد. در حال حاضر در کشورهای پیشرفته از جمله کشور آمریکا دو نوع چارچوب نظری در حسابداری مؤسسات بازرگانی بر پایه چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری و اصول پذیرفته شده حسابداری مؤسسات

---

۱- استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی.

غیرانتفاعی بر اساس چارچوب نظری مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی<sup>۱</sup> تدوین یافته است. مقایسه چارچوب نظری حسابداری واحدهای انتفاعی با چارچوب نظری حسابداری مؤسسات غیرانتفاعی تأثیر قابل ملاحظه‌ای در روشن شدن مفاهیم و تفاوت‌های بنیادی حسابداری این دو نوع سازمان دارد.

در این مقاله نگارنده کوشش نموده است ضمن مقایسه بیانیه‌های مفهومی شماره یک و دو FASB تحت عناوین «اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی» و «ویژگی‌های اطلاعات حسابداری»<sup>۲</sup> با بیانیه مفهومی شماره یک هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) تحت عنوان «اهداف گزارشگری مالی» و جوه اشتراک و افتراق اساسی حسابداری واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی را تشریح نماید. برای رعایت اختصار صرفاً موارد کلیدی بیانیه‌های مفهومی FASB و GASB مورد مقایسه قرار می‌گیرد تا به کمک آنها تفاوت‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی که بر پایه این قبیل مفاهیم بنیادی ایجاد شده است، برای دانش آموختگان حسابداری روشن گردد.

در این مقاله با بررسی تطبیقی بیانیه‌های مفهومی مذکور، ابتدا خصوصیات کلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی واحدهای مورد بحث با یکدیگر مقایسه و سپس تأثیر ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های انتفاعی و غیر انتفاعی بر اهداف حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای نامبرده مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. قسمتی از مقاله به جوه تشابه در محدودیت‌های گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی اختصاص یافته و در ادامه محیط گزارشگری مالی حاکم بر فعالیت‌های دولتی و بازرگانی دولت و محیط گزارشگری مالی حاکم بر فعالیت‌های واحدهای انتفاعی مورد بررسی تطبیقی قرار خواهد گرفت. در قسمت دیگری از این بررسی تطبیقی، اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی که بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و با ملحوظ نمودن ویژگی‌های محیطی تدوین گردیده، مورد مقایسه و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

در پایان نگارنده با ارائه خلاصه‌ای از نتیجه این مطالعه تطبیقی، رنوس کلی و جوه تشابه و تفاوت‌های بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای غیر انتفاعی (شامل سازمان‌های دولتی و غیر انتفاعی) و انتفاعی را تشریح می‌نماید.

1- Accountability-Based Conceptual Framework.

2- Governmental Accounting Standards Board (GASB).

## واژه‌های کلیدی

مبانی نظری حسابداری - اطلاعات حسابداری - گزارشگری مالی - صورت‌های مالی.

### مقدمه

در ایران به دلایل گوناگون مفاهیم بنیادی حسابداری مؤسسات غیرانتفاعی از جمله سازمان‌های دولتی در پرده‌ای از ابهام باقی مانده است. این مشکل عمدتاً به این علت بوجود آمده است که در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی به جنبه‌های نظری حسابداری غیر انتفاعی کمتر اهمیت داده شده است و سه یا چهار واحد درس حسابداری دولتی نیز صرفاً به ثبت فعالیت‌های مالی دولتی اختصاص یافته و از تشریح مبانی نظری آن خبری نیست. نتیجه آنکه اکثر دانشجویان رشته حسابداری در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد و حسابداران شاغل در بخش دولتی و نهادهای غیرانتفاعی از مفاهیم بنیادی و چارچوب نظری حسابداری واحدهای غیرانتفاعی که حسابداری دولتی نیز بخشی از آن محسوب می‌شود، آگاهی کافی نداشته و تصور می‌کنند این رشته از حسابداری فاقد چارچوب نظری و استانداردهای مصوب مجامع حرفه‌ای و تخصصی حتی در کشورهای پیشرفته می‌باشد. برخی دیگر به دلیل عدم توجه کافی به تفاوت‌های بنیادی در محیط گزارشگری مالی مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی که منجر به تفاوت‌های قابل ملاحظه در اهداف گزارشگری مالی این دو دسته از مؤسسات می‌شود، وجوه تفاوت مفاهیم حسابداری غیر انتفاعی و انتفاعی را به حدی بزرگ جلوه می‌دهند که گویی حسابداری مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی هیچگونه وجه مشترکی با هم ندارند.

برای ورود به این قبیل مباحث نظری و روشن شدن مفاهیم حسابداری غیر انتفاعی و دولتی، مقایسه چارچوب نظری حسابداری واحدهای انتفاعی با چارچوب نظری حسابداری مؤسسات غیر انتفاعی ضروری به نظر می‌رسد. بر پایه این ضرورت، نگارنده سعی نموده است بیانیه شماره یک مفاهیم مصوب هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۱</sup> تحت عنوان

1- Governmental Accounting Standards Board, Statement of Governmental

«اهداف گزارشگری مالی» را با بیانیه شماره یک و دو مفاهیم، مصوب هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی" و "ویژگی‌های اطلاعات حسابداری" مقایسه نموده و وجوه اشتراک و افتراق آنها را تشریح نماید.

بیانیه‌های فوق مفهیمی را تشریح می‌نماید که هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی و مؤسسات غیرانتفاعی به عنوان چارچوبی جهت ارزیابی استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید مورد استفاده قرار می‌دهند. مفاهیم مذکور به صورت گسترده‌ای ماهیت اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برون سازمانی را بیان نموده و محیط گزارشگری مالی واحدهای فوق‌الذکر را تشریح می‌نمایند.

برای رعایت اختصار صرفاً موارد کلیدی بیانیه‌های مفهومی FASB و GASB مورد مقایسه قرار می‌گیرد تا به کمک آنها تفاوت‌های اساسی گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی که ناشی از همین تفاوت‌های مفهومی است برای خوانندگان روشن گردد. در این مقاله بیانیه‌های فوق‌الذکر از جنبه‌هایی به شرح زیر مورد مطالعه تطبیقی قرار گرفته است:

۱- ابتدا ویژگی‌های کلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی با واحدهای غیرانتفاعی مقایسه گردیده‌اند.

۲- سپس تأثیر محیط بر اهداف گزارشگری مالی در هر دو بخش مورد بررسی قرار گرفته است.

۳- در قسمت دیگری تشابه محدودیت‌های گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی در هر دو بخش تشریح شده است.

۴- محیط گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی از یک سو و محیط گزارشگری حاکم بر



Accounting Concept No. 1.

1- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concept No. 1.

فعالیت‌های دولتی و بازرگانی دولت از سوی دیگر، در بخش دیگری از این مقاله مورد بررسی تطبیقی قرار خواهد گرفت.

۵- در قسمت دیگری از مقاله اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی که بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و با لحاظ نمودن محیط گزارشگری تدوین گردیده، ارائه شده است.

۶- در پایان، نتیجه این مطالعه تطبیقی به صورت خلاصه بیان می‌شود.

### خصوصیات کلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی

در این قسمت ویژگی‌های کلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و دولتی که از بیانیه‌های مفهومی منتشره از سوی هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری ذریبست استخراج گردیده و به نحوی اهداف و دامنه شمول بیانیه‌های مورد بحث را اعلام می‌نماید، به شرح خلاصه زیر ارائه می‌شود.

۱- در بند ۵ مفهوم شماره یک FASB تأکید شده است که اهداف این بیانیه مربوط به گزارشگری مالی بوده و محدود به صورت‌های مالی نمی‌گردد. به این ترتیب ضمن آنکه تفاوت مشخصی بین صورت‌های مالی و گزارشگری مالی در مفهوم شماره یک اعلام نشده و تفاوت آنها به استانداردهای ذریبست ارجاع داده شده است، لیکن دامنه شمول بیانیه به سطح وسیع‌تری (گزارشگری مالی) ارتقا یافته است. بیانیه شماره یک مفاهیم GASB نیز در بند ۱۰۵ اعلام نموده است که اهداف و دامنه شمول بیانیه صادره را به گزارشگری مالی ارتباط داده است.

۲- در بند ۶ مفهوم شماره یک FASB مقرر گردیده است که صورت‌های مالی مرکز ثقل گزارشگری مالی بوده و ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان برون سازمانی است. در بند ۱۰۶ بیانیه GASB نیز همین مطلب دقیقاً مورد تأکید قرار گرفته است.

۳- در بند ۷ مفهوم شماره یک FASB اعلام گردیده است که گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت‌های مالی است بلکه سایر ابزارهای انتقال اطلاعات که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری مربوط می‌شود را شامل می‌گردد.

مدیریت ممکن است اطلاعات را از طریق سایر شیوه‌های گزارشگری غیر از صورت‌های مالی رسمی، به استفاده‌کنندگان انتقال دهد.

در بند ۱۰۴ بیانیه GASB نیز مقرر گردیده است که گزارش‌های مالی ابزار انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان است. گزارش‌های مالی شامل کلیه گزارش‌هایی است که حاوی اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی باشد. گزارش‌های مالی و صورت‌های مالی محصول نهایی فرایند گزارشگری است. لذا اطلاعات معینی بهتر است که توسط صورت‌های مالی تهیه شود و سایر اطلاعات بهتر است و یا منحصرأ از طریق گزارش‌های مالی خارج از صورت‌های مالی تهیه گردد. در هر حال گزارشگری مالی تنها منبع اطلاعات مالی در مورد واحدهای دولتی نمی‌باشد و در موارد زیادی استفاده‌کنندگان از سایر منابع اطلاعاتی نیز برای تأمین نیازهای خود استفاده می‌نمایند.

۴- در بندهای ۲۸ تا ۳۰ بیانیه FASB اعلام شده است که گزارش‌های مالی با هدف عمومی و برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی تهیه می‌شود. گزارشگری مالی هم جنبه درون سازمانی دارد و همه جنبه برون سازمانی، لیکن این بیانیه جنبه برون سازمانی گزارشگری مالی را مرکز توجه قرار داده است. بنابر این اهداف این بیانیه عمدتاً بر پایه نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی که اطلاعات مورد نیاز خود را عمدتاً از طریق گزارش‌های مالی تأمین می‌نمایند، تدوین گردیده است.

در بندهای ۱۰۵ و ۱۰۶ بیانیه مفاهیم GASB اعلام گردیده است که گزارش‌های مالی دولتی نیز با هدف عمومی و برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی تهیه می‌شود. گزارشگری مالی دولتی شامل صورت‌های مالی عمومی<sup>۱</sup>، خلاصه اطلاعاتی مالی<sup>۲</sup> و گزارش‌های مالی جامع سالانه<sup>۳</sup> می‌باشد. گزارش‌های مالی جامع سالانه حاوی اطلاعات مالی و غیر مالی (آماري) تفصیلی مورد نیاز استفاده‌کنندگان برون سازمانی است.

1- General Purpose Financial Statements.

2- Summary Financial Reports.

3- Comprehensive Annual Financial Reports.

## تأثیر محیط بر اهداف گزارشگری مالی

همانطور که قبلاً بیان گردید محیط گزارشگری مالی اهداف گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار داده و در تدوین اهداف مذکور باید محیط گزارشگری و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش‌های مالی را مورد توجه قرار داد. بیانیه‌های مفاهیم هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی این موضوع را مورد تأکید قرار داده‌اند. بند نهم مفهوم شماره یک FASB مقرر می‌دارد:

«گزارشگری مالی خودش به تنهایی هدف نیست بلکه قصد دارد اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری بازرگانی و اقتصادی و همچنین برای انتخاب منطقی در بکارگیری منابع مالی کمیاب در فعالیت‌های بازرگانی و اقتصادی، تهیه نماید. بنابر این اهداف گزارشگری مالی به صورت وسیعی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برخاسته که این نیز به نوبه خود بستگی به ماهیت فعالیت‌های اقتصادی و تصمیماتی که استفاده‌کنندگان می‌گیرند، دارد. بنابر این اهداف این بیانیه تحت تأثیر محیط اقتصادی، قانونی، سیاسی و اجتماعی و همچنین ویژگی‌ها و محدودیت‌های اطلاعاتی که گزارشگری مالی تهیه می‌نماید، قرار گرفته است.»

بند ۱۰۳ بیانیه شماره یک GASB نیز تأثیر محیط گزارشگری مالی را به شرح زیر بیان نموده است:

«گزارشگری مالی خودش به تنهایی هدف نبوده بلکه قصد دارد برای اهداف متعددی اطلاعات قابل استفاده فراهم نماید. گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی به عموم مردم<sup>۱</sup> را انجام دهد. گزارشگری مالی همچنین نیازهای استفاده‌کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند و اشخاصی که به گزارش‌های مالی به عنوان یک منبع مهم اطلاعاتی اتکاء می‌کنند، تأمین می‌نماید. برای همین منظور اهداف گزارشگری مالی باید نیازهای استفاده‌کنندگان و تصمیماتی که می‌گیرند را مورد توجه قرار دهد.»

همانطور که ملاحظه می‌شود، پیامی که در بند ۹ مفهوم شماره یک FASB انعکاس یافته

1- Public Accountability.

است، در بند ۱۰۳ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB نیز مورد تأکید قرار گرفته است. بنابراین هر دو بیانیه مقرر نموده‌اند که در تدوین اهداف گزارشگری مالی، ماهیت فعالیت‌هایی که مؤسسات انجام می‌دهند و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و تصمیماتی که اتخاذ می‌نمایند، باید مورد توجه قرار گیرد.

### محدودیت‌های گزارشگری مالی

اهداف گزارشگری مالی نه تنها تحت تأثیر محیطی است که گزارشگری مالی در آن صورت می‌پذیرد بلکه ویژگی‌ها و محدودیت‌های اطلاعاتی و قیود حسابداری که گزارش‌های مالی و مخصوصاً صورت‌های مالی می‌تواند تهیه کند نیز، اهداف گزارشگری مالی را متأثر می‌نماید. محدودیت‌های گزارشگری مالی در بندهای ۱۷ تا ۲۳ مفهوم شماره یک FASB تشریح گردیده است.

محدودیت‌های مذکور به صورت خلاصه به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی بر اساس یک اندازه‌گیری تقریبی اثرات مالی مبادلات و رویدادهای گذشته مؤسسه بازرگانی را ارائه می‌نماید. تهیه و استفاده از این اطلاعات بدون تحمل مخارج آن امکان‌پذیر نخواهد بود.
  - ۲- اطلاعاتی که گزارشگری مالی تهیه می‌نماید اساساً و عموماً بر حسب واحدهای پولی بیان می‌گردد. اطلاعات مالی اغلب به علت اندازه‌گیری بر حسب واحد پول و رعایت ویژگی‌های کیفی نظیر قابل رسیدگی بودن و بیطرفانه بودن که به منظور افزایش قابلیت اتکاء اطلاعات صورت گیرد، دچار محدودیت می‌شود.
  - ۳- خصوصیات صنعت را نیز می‌توان محدودیت یا قیود ذکر نمود.
  - ۴- اطلاعاتی که طی یک گزارش مالی ارائه می‌شود صرفاً به یک واحد خاص مربوط می‌شود لذا به کل صنعت و اقتصاد ارتباط پیدا نمی‌کند.
- محدودیت‌های گزارشگری مالی دولتی نیز در بندهای ۱۶۹ تا ۱۷۳ بیانیه مفاهیم شماره یک FASB مشابه محدودیت‌های اشاره شده در مفهوم شماره یک GASB به شرح زیر مورد تأکید قرار گرفته است:



الف - اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی به صورت تقریبی اندازه‌گیری شده و مربوط به عملیاتی است که در گذشته اتفاق افتاده است.

ب - اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های مالی بر حسب ارقام پولی تقویم گردیده و تهیه و استفاده از آن مستلزم مخارج است.

ج - استفاده کنندگان گزارش‌های مالی دولتی از اقشار مختلف اجتماع بوده و نیازهای اطلاعاتی آنها نیز ممکن است به همان اندازه متفاوت باشد. در نتیجه تنظیم گزارش‌هایی که بتواند اطلاعات مورد نیاز تمام استفاده کنندگان را فراهم نماید، میسر نمی‌باشد. بنابراین نوع و میزان اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی عمومی باید مبتنی بر نیازهای عمومی استفاده کنندگان باشد.

### ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی

در بند ۱۶۲ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB مقرر گردیده است:

«گزارشگری مالی ابزار انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان است. برای انتقال مؤثر اطلاعات مذکور، اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی باید از ویژگی‌های اساسی قابل فهم بودن، قابل اتکاء بودن، مربوط بودن و قابل مقایسه بودن، برخوردار باشد.»

در زیرنویس شماره ۴ بیانیه فوق‌الذکر تأکید شده است که جزئیات مربوط به ویژگی‌های کیفی اطلاعات که در بیانیه مفهومی شماره ۲ FASB مورد بحث قرار گرفته است، مورد قبول GASB نیز خواهد بود، لذا از ارائه توضیحات اضافی در این مبحث خودداری شده است.

### محیط گزارشگری مالی

از آنجا که عوامل محیطی حاکم بر فعالیت‌های واحدهای انتفاعی و واحدهای دولتی و غیرانتفاعی نقش تعیین‌کننده در اهداف گزارشگری مالی هر یک از واحدهای مذکور دارد، لذا در این قسمت از مقاله عوامل محیطی فعالیت‌های واحدهای انتفاعی و عوامل محیطی فعالیت‌های دولتی که منجر به تفاوت‌های بنیادی در اهداف گزارشگری آنها می‌گردد به تفکیک مورد بحث قرار می‌گیرد.

## عوامل تشکیل دهنده محیط گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی

بندهای ۱۰ تا ۱۶ بیانیه مفهوم شماره یک FASB ویژگی‌های محیط گزارشگری مالی

واحدهای انتفاعی را تشریح نموده است که خلاصه آن به شرح زیر می‌باشد:

۱- بیشتر کالا و خدمات در مقابل پول مبادله می‌شوند تا اینکه توسط تولیدکنندگان مصرف گردند. اکثر کالا و خدمات بهای پولی دارند و خرید آنها مستلزم مصرف وجه نقد است. بنابراین افراد جامعه تصمیمات مربوط به مصرف، پس‌انداز و سرمایه‌گذاری خود را با تخصیص منابع جاری و مورد انتظار به اجراء در می‌آورند.

۲- تولید و بازاریابی کالا و خدمات اغلب شامل مراحل طولانی و مستمر و پیچیده‌ای است که نیاز به مبالغ هنگفتی سرمایه دارد که آن نیز به نوبه خود مستلزم پس‌انداز اساسی در اقتصاد کشور می‌باشد.

۳- اکثر فعالیت‌های تولیدی از طریق شرکت‌های انتفاعی با سرمایه‌گذاری خصوصی صورت می‌گیرد. از آنجا که سرمایه‌گذاران خصوصی بیشتر علاقمند به بازده سرمایه‌گذاری حاصل از سود سهام و افزایش قیمت سهام خود هستند تا مشارکت فعال در اداره امور شرکت، سرپرستان و مدیران حرفه‌ای معمولاً کنترل منابع شرکت را در دست گرفته و در مورد چگونگی تخصیص منابع تصمیم می‌گیرند. مدیریت به صورت مستقیم یا غیر مستقیم (از طریق انتخاب هیأت مدیره) مسوول برنامه‌ریزی و کنترل عملیات شرکت در جهت منافع سرمایه‌گذاران خصوصی است.

۴- واحدهای انتفاعی سرمایه لازم برای فعالیت‌های تولیدی و بازرگانی خود را نه تنها از طریق مؤسسات بزرگ و کوچک مالی بلکه از طریق انتشار و فروش سهام و اوراق قرضه به عموم مردم که به صورت وسیعی در بورس اوراق بهادار قابل داد و ستد است، افزایش می‌دهند. آنهایی که جوهی برای سرمایه‌گذاری دارند، هزینه‌های مورد انتظار، بازده مورد انتظار و ریسک مورد انتظار فرصت‌های مختلف سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی قرار می‌دهند و ترجیحاً در مواردی سرمایه‌گذاری می‌نمایند که بین ریسک و بازده مورد انتظار توازن منطقی وجود داشته باشد. بنابراین بازارهای توسعه یافته خوب اوراق بهادار قصد دارند منابع کمیاب را به واحدهایی تخصیص دهند که آنها را به صورت کارا مورد استفاده قرار می‌دهند و

از تخصیص منابع مذکور به واحدهایی که از کارآیی کافی برخوردار نیستند، خودداری می‌نمایند.

۵- منابع تولیدی (بالاخص در آمریکا) متعلق به بخش خصوصی است تا دولتی لیکن دولت به اشکال مختلف و به منظور تخصیص بهینه منابع در جهت تحقق اهداف کلان اقتصادی و رفاه اجتماعی مداخله می‌نماید. دخالت‌های دولت ممکن است به صورت مستقیم و از طریق استقراض و اخذ مالیات و مصرف آن برای خرید کالا و خدمات مورد نیاز اجرای عملیات و برنامه‌های دولت باشد و یا از طریق تدوین مقررات بازرگانی و پرداخت سود انجام پذیرد.

۶- اگر اشخاص حقیقی یا حقوقی، بازارها و دولت که برای تخصیص منابع کمیاب به سرمایه‌گذاری‌ها تصمیمات اقتصادی می‌گیرند، اطلاعاتی در اختیار داشته باشند که آنها را در ارزیابی بازده و ریسک مورد انتظار سرمایه‌گذاری‌های مختلف یاری نماید، اثربخشی آنها در انجام این امر افزایش می‌یابد.

### محیط‌گزارشگری مالی دولتی

فعالیت‌های دولتی به صورت سنتی در دو دسته فعالیت‌های نوع دولتی (غیرانتفاعی) (Governmental-Type Activities) و فعالیت‌های نوع بازرگانی (Business-Type Activities) طبقه‌بندی گردیده است. فعالیت‌های نوع دولتی را وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی انجام می‌دهند و از سوی دیگر فعالیت‌های نوع بازرگانی نیز از طریق ایجاد واحدهای خاصی تحت عنوان شرکت‌های دولتی انجام می‌شود. هر یک از دو نوع فعالیت فوق‌الذکر به تفصیل در بندهای ۱۱۲ و ۱۵۵ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB تشریح گردیده که خلاصه آن به شرح زیر ارائه می‌گردد.

### محیط فعالیت‌های نوع دولتی

در بند ۱۱۲ بیانیه مذکور مقرر گردیده است که محیط عملیاتی یک سازمان اهداف گزارشگری مالی آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. درک بنیادی ماهیت و ویژگی‌های محیطی

دولت در تعیین اهداف گزارشگری مالی آن ضروری است. در بند ۱۱۳ همان بیانیه تأکید گردیده است، ویژگی‌های مهم محیط دولتی که گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و باید در تدوین اهداف گزارشگری مالی مورد توجه دقیق قرار گیرد به شرح زیر است:

الف - ویژگی‌های اساسی ساختار دولتی و خدماتی که ارائه می‌نماید شامل:

۱- شکل مباشرتی (نمایندگی) دولت و تفکیک قوا

۲- سیستم حکومتی دولت

۳- رابطه بین پرداخت کنندگان مالیات و خدماتی که دریافت می‌کنند

ب - ویژگی‌های کنترلی ناشی از ساختار دولتی

۱- بودجه به عنوان ابزاری جهت بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی و یک روش

اعمال کنترل

۲- استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل<sup>۱</sup> برای اهداف کنترلی

ج - سایر ویژگی‌ها نظیر

۱- عدم تشابه بین سازمان‌های دولتی

۲- اهمیت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای که درآمد تولید نمی‌کند

۳- طبیعت سیاسی بودن سازمان‌های دولتی

در مورد هر یک از بندهای فوق در بیانیه مفهومی شماره یک GASB توضیحاتی داده شده است که در این مقاله به برخی از آنها که از اهمیت کافی برخوردار است اشاره می‌شود. در بندهای ۱۱۴ و ۱۱۵ مقرر گردیده است که: در یک حکومت دموکراسی، قدرت در نهایت در دست مردم باقی می‌ماند. شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی تفویض می‌نمایند. همراه این تفویض اختیار یک سیستم تفکیک قوا بین قوه مجریه، قوه مقننه و قوه قضائیه وجود دارد که با ایجاد تعادل، از سوء استفاده احتمالی از قدرت توسط نمایندگان مردم، جلوگیری می‌نماید. بودجه سالانه توسط قوه مجریه تنظیم و برای تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌شود. قوه مقننه با تصویب بودجه تقدیمی به دولت اجازه می‌دهد ضمن

رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای نسبت به پرداخت مخارج طرح‌ها و برنامه‌های مصوب اقدام کند. بدین ترتیب دولت در مورد اجرای بودجه مصوب در مقابل قوه مقننه و هر دو قوه در مقابل شهروندان مسوولیت پاسخگویی دارند.

در بند ۱۱۷ در مورد رابطه پرداخت کنندگان مالیات و خدماتی که دریافت می‌نماید، مقرر گردیده است که دولت ضرورتاً مالیات وضع نموده و خدمات ارائه می‌نماید. در موارد معینی نیز دولت بهای خدماتی را که ارائه می‌نماید از استفاده کنندگان دریافت می‌کند و در این حالت یک رابطه مستقیمی بین بهای پرداختی و خدمات دریافتی وجود دارد. اکثر درآمدهای دولت را مالیات تشکیل می‌دهد، حتی در مواردی که بابت خدمات انجام شده وجهی دریافت می‌شود، کسری آن از محل مالیات‌ها تأمین می‌گردد. بنابراین وضع مالیات‌ها و ارائه خدمات توسط دولت دارای ویژگی‌های معینی به شرح زیر است که در تدوین اهداف گزارشگری مالی باید مورد توجه قرار گیرد:

الف - مؤدیان مالیاتی داوطلبانه در تأمین منابع مالی مشارکت نمی‌کنند، آنها حق انتخاب پرداخت یا عدم پرداخت مالیات را ندارند، حتی اگر از خدمات دولتی هیچگونه استفاده‌ای نمایند.

ب - مبلغ مالیاتی که توسط شهروندان پرداخت می‌شود عموماً بستگی به ارزش اموال و درآمد مشمول مالیات آنان دارد و هیچ ارتباطی بین مالیات پرداختی و خدمات دریافتی از دولت وجود ندارد.

ج - هیچگونه رابطه مبادله‌ای بین منابع مالی تأمین شده و خدمات ارائه شده وجود ندارد. دولت عموماً وجوهی را که از منابع مختلف کسب می‌نماید برای خدمات مختلف مصرف می‌کند. رابطه "تطابق" که به صورت معمول بین منابع مالی و خدمات ارائه شده وجود دارد یک رابطه زمانی است تا اینکه یک رابطه "مبادله‌ای" باشد.

د - دولت اغلب خدماتی را به صورت انحصاری ارائه می‌نماید، در حالی که این قبیل خدمات در سایر کشورها توسط بخش خصوصی ارائه می‌گردد. به هر حال به دلیل فقدان یک بازار رقابتی، اندازه‌گیری کارایی خدمات ارائه شده مشکل خواهد گردید.

ه - اندازه‌گیری کمیت و کیفیت بیشتر خدمات ارائه شده توسط دولت بسیار مشکل

است. چه تعداد پلیس برای یک کشور کافی است؟ چه نسبتی از دانشجو به استاد، منطقی است؟ داوطلبانه بودن مشارکت کنندگان در تأمین منابع مالی مورد نیاز نیز مزید بر علت است. به عنوان مثال مصرف کننده‌ای که یک کالای بازرگانی را می‌خرد می‌تواند میزان مورد نیاز خود را تعیین و از نظر کیفیت بین خوب، بهتر و بهترین یکی را انتخاب و بهای متناسب با آن را بپردازد. در حالی که در بخش دولتی گروهی از مردم به نسبت‌های متفاوتی در پرداخت بهای خدمات دولتی مشارکت می‌نمایند و این موضوع موقعیت را بسیار مشکل خواهد نمود. در بند ۱۱۹ بیانیه مفاهیم GASB مقرر گردیده است که بودجه مهمترین سند مالی دولتی است. بودجه به عنوان یک برنامه هماهنگ کننده درآمدها و هزینه‌ها و یا به عنوان مبلغی پول که برای تخصیص به هدف خاصی در دسترس بوده یا مورد نیاز است، تعریف شده است. بنابر این بودجه سالانه با ویژگی‌هایی که به صورت خلاصه در ذیل به آن اشاره می‌شود، گزارشگری مالی دولتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد:

الف - بودجه یک بیانیه رسمی است که سیاست عمومی دولت را در مورد هدف‌ها و الویت‌ها و راه‌های تأمین منابع مالی مورد نیاز جهت تحقق اهداف تعیین شده، اعلام می‌نماید. ب - بودجه یک برنامه مالی حاوی پیش‌بینی هزینه‌های سال مالی و راه‌های تأمین منابع مالی مورد نیاز است.

ج - بودجه نوعی اعمال کنترل از سوی قوه مقننه بر قوه مجریه است. به بیان دیگر قوه مقننه از طریق تصویب بودجه سالانه هم مجوز مصرف وجوه را صادر می‌نماید و هم محدودیت‌های لازم را در مورد مصرف وجوه اعمال می‌نماید. به این ترتیب دولت در مورد اختیارات و مسوولیت‌های تفویض شده باید پاسخگو باشد.

د - بودجه می‌تواند مبنایی برای ارزیابی عملکرد دولت فراهم نماید. مقایسه نتایج واقعی با بودجه مصوب می‌تواند اطلاعاتی فراهم نماید که استفاده کنندگان را در ارزیابی منابعی که باید کسب می‌گردید و مخارجی که باید پرداخت می‌گردید، کمک نماید.

در بند ۱۲۱ و ۱۲۲ بیانیه مذکور استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل به منظور اعمال کنترل‌های لازم در مورد مصرف هر وجهی در محل صحیح خود به شرح زیر مورد تأکید قرار گرفته است.

یک مکانیزم مشخص کنترلی به منظور حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف تعیین شده باید مورد استفاده قرار گیرد. یکی از ابزارهای کنترلی بودجه سالانه بوده و دیگری ساختار حساب‌های مستقل دولتی است. استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل به عنوان یک ابزار کنترل باید در تدوین اهداف گزارشگری مالی دولتی مورد توجه قرار گیرد. الزامات مالی و قانونی و محدودیت‌هایی که منجر به استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل می‌شود، باید به عنوان بخشی از وظیفه پاسخگویی دولت محسوب گردد، به نحوی که وضعیت مالی و ارائه نتایج حاصل از عملیات دولت در کل نادیده گرفته نشود.

### محیط فعالیت‌های نوع بازرگانی

در بند ۱۴۳ بیانیه GASB محیط فعالیت‌های نوع بازرگانی به شرح زیر بیان گردیده است: دولت‌ها به صورت مکرر در فعالیت‌های بازرگانی مشارکت می‌کنند. این قبیل فعالیت‌ها مشابه فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوص است نه از جهت اینکه خدمات مشابهی ارائه می‌دهند بلکه به خاطر رابطه مبادله‌ای که بین مصرف‌کننده و ارائه‌کننده خدمات وجود دارد. بدین ترتیب که مصرف‌کننده بهای خدمات دریافتی را پرداخت می‌نماید. برخی از این فعالیت‌ها بیشتر شبیه به فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی است زیرا این قبیل فعالیت‌ها خودکفا بوده و از طریق شرکت‌ها و سازمان‌های جداگانه‌ای که به موجب قانون ایجاد می‌شوند، صورت می‌پذیرد. برخی دیگر از این فعالیت‌ها بیشتر شبیه به فعالیت‌های نوع دولتی است زیرا بخش قابل ملاحظه‌ای از بهای تمام شده آن از محل درآمد عمومی دولت نظیر مالیات‌ها به صورت یارانه تأمین و از طریق واحدهای دولتی (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) انجام می‌شود. با وجود این تفاوت‌ها، فعالیت‌های بازرگانی دولتی هم بخشی از دولت محسوب و مشابه فعالیت‌های دولتی مشمول پاسخگویی عمومی است. برخی موارد تشابه و عدم تشابه این قبیل فعالیت‌ها در بندهای ۱۴۴ تا ۱۵۸ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB تشریح شده است که خلاصه آن به شرح زیر است:

۱- رابطه مستقیمی بین خدمات ارائه شده و بهای خدمات وجود دارد.

- ۲- این رابطه مبادله‌ای موجب می‌شود تا استفاده کنندگان گزارش‌های مالی بر اندازه‌گیری بهای خدمات ارائه شده، درآمدهای حاصله از خدمات و تفاوت بین این دو، تأکید ورزند.
- ۳- اطلاعات بهای تمام شده خدمات برای تصمیمات سیاست عمومی مفید است. به عنوان مثال، مبلغی که بابت ارائه فعالیت‌های بازرگانی از استفاده کنندگان دریافت می‌شوند ممکن است بر مبنای بازیافت بهای کامل محاسبه شود. به این ترتیب استفاده کنندگان صورت‌های مالی نیازمند اطلاعات مربوط به بهای کامل خدمات ناشی از فعالیت‌های بازرگانی می‌باشند.
- ۴- اغلب دارایی‌های سرمایه‌ای فعالیت‌های بازرگانی درآمد تولید می‌کنند. در حالی که بیشتر دارایی‌های سرمایه‌ای فعالیت‌های دولتی درآمد ایجاد نمی‌نمایند.
- ۵- بودجه فعالیت‌های بازرگانی به تصویب مجلس نمی‌رسد بلکه به تصویب مراجع ذیربط نظیر مجمع عمومی می‌رسد. سیستم حسابداری حساب‌های مستقل در مورد فعالیت‌های بازرگانی بکار گرفته نمی‌شود.
- ۶- به طور کلی استفاده کنندگان و موارد استفاده از گزارش‌های مالی دولتی صرف نظر از اینکه فعالیت از نوع بازرگانی و یا از نوع دولتی است، یکسان می‌باشد. نیازهای اطلاعاتی برخی از استفاده کنندگان از طریق گزارش‌های مالی جداگانه فعالیت‌های بازرگانی تأمین می‌شود و نیازهای اطلاعاتی برخی دیگر از استفاده کنندگان توسط گزارش‌های مالی کلی‌تر تأمین خواهد شد.
- ۷- سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نیازمند اطلاعاتی هستند که بدانند آیا فعالیت‌های بازرگانی نقدینگی کافی برای پرداخت بدهی‌های بلند مدت تحصیل می‌نمایند و این تأمین نقدینگی استمرار خواهد داشت یا خیر.

## اهداف گزارشگری مالی

در بیانیه مفهومی شماره یک FASB اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی تشریح گردیده است. اهداف مذکور ابتدا به صورت کلی مطرح و جزئیات هر یک از هدف‌ها در بندهای ۳۲ تا ۵۴ تشریح شده است. در این مقاله به لحاظ رعایت اختصار اهداف کلی گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی به شرح خلاصه زیر ارائه می‌گردد:



۱- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید که برای تصمیم‌گیری اقتصادی سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان بالقوه و بالفعل و سایر استفاده‌کنندگان مفید باشد. اطلاعات مذکور باید برای کسانی که یک درک منطقی از فعالیت‌های اقتصادی دارند و مایلند آن را مورد مطالعه قرار دهند، قابل فهم باشد.

۲- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان بالفعل و بالقوه و همچنین سایر استفاده‌کنندگان فراهم نماید که آنها را در ارزیابی میزان، زمانبندی و نامعلومی دریافت‌های نقدی سود سهام مورد انتظار و بهره و درآمدهای حاصل از فروش و سررسید اوراق بهادار و وام‌ها کمک نماید.

۳- گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی شرکت، محل تأمین منابع مذکور و همچنین تأثیر معاملات، رویدادها و شرایطی را که منجر به تغییر این منابع می‌گردد، نشان دهد.

۴- گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به نتایج عملیات شرکت برای یک دوره مالی را فراهم نماید. تأکید اصلی گزارشگری مالی بر اطلاعات مربوط به نتایج عملیات شرکت است که از طریق اندازه‌گیری سود و اجزاء آن فراهم می‌گردد.

۵- گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد منابع و مصارف نقدی و دریافت و بازپرداخت وام شرکت و همچنین در مورد معاملات سرمایه شامل سود نقدی و سایر منابع توزیع شده شرکت به صاحبان آنها و در مورد عوامل دیگری که ممکن است بر توان نقدینگی پرداخت دیون شرکت‌ها مؤثر باشد، فراهم نماید.

۶- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی کارایی و حفظ امانت و ایفای نقش مباشرتی مدیران واحدهای اقتصادی کمک نماید.

۷- گزارشگری مالی باید حاوی توضیحات و تفسیرهایی باشد که استفاده‌کنندگان را در درک اطلاعات تهیه شده کمک کند. مدیریت واحدهای اقتصادی نسبت به سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات بیشتری در مورد امور شرکت دارند، لذا می‌توانند با تأکید بر موارد خاص و ارائه شرح کامل‌تری از رویدادهایی که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر وضعیت مالی شرکت دارند، ارزش اطلاعات ارائه شده را افزایش داده و یا تحت تأثیر قرار دهند.

در بند ۱۷۴ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB مقرر گردیده است که اهداف گزارشگری مالی دولتی ضمن در نظر گرفتن تأثیر محیط دولتی بر گزارشگری مالی هر دو نوع فعالیت دولتی و بازرگانی، نیازهای اطلاعاتی کلیه استفاده‌کنندگان را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. در بند ۱۷۵ نیز تأکید شده است که GASB به این نتیجه رسیده است که تفاوت عمده‌ای بین اهداف گزارشگری مالی فعالیت‌های دولتی (فعالیت‌های غیرانتفاعی) و اهداف گزارشگری مالی فعالیت‌های بازرگانی دولت وجود ندارد. دلیل این امر آن است که فعالیت‌های بازرگانی دولتی چه از طریق یک واحد قانونی جداگانه (شرکت‌های دولتی) صورت گیرد و چه از طریق واحدی از درون دولت (وزارتخانه و مؤسسات دولتی) جزئی از دولت محسوب می‌شود و مشمول مسوولیت پاسخگویی عمومی است. لذا تفاوت‌هایی اگر در اهداف گزارشگری مالی این دو دسته از فعالیت‌های دولتی وجود دارد، عمدتاً ناشی از تفاوت‌های محیط عملیاتی هر یک از این فعالیت‌ها است.

بر اساس همین نتیجه‌گیری GASB اعتقاد دارد که اهداف ارائه شده زیر با درجات متفاوتی در هر دو نوع فعالیت (اعم از دولتی و بازرگانی) کاربرد دارد. به عنوان مثال به دلیل تفاوت در عوامل محیطی، مقایسه بودجه‌ای و اطلاعات مربوط به حساب‌های مستقل در فعالیت‌های بازرگانی دولتی کمتر اهمیت دارد و در مقابل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده کالا و خدمات از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد. در هر حال اطلاعات فوق با قدری تفاوت برای هر دو نوع فعالیت مفید است. به این ترتیب ضمن آنکه GASB اعتقاد دارد برای اجرای اهداف گزارشگری باید استانداردهای لازم در مورد تفاوت‌های موجود تدوین و ابلاغ گردد، اهداف گزارشگری مالی دولتی را در بندهای ۱۷۶ تا ۱۷۹ به شرح زیر بیان نموده است: در بند ۱۷۶ مقرر گردیده است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا:

الف - مسوولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی نمایند.

ب - تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ نمایند.

وظیفه مسوولیت پاسخگویی عمومی در گزارشگری مالی دولتی مهم‌تر از گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی است. به همین دلیل GASB بهای قابل ملاحظه‌ای به مفهوم نظام

حسابداری حساب‌های مستقل داده است. علی‌رغم آنکه یکی از اهداف گزارشگری مالی به مسوولیت پاسخگویی دولت اختصاص یافته است لیکن مسوولیت مذکور جزء لاینفک کلیه اهداف گزارشگری مالی دولتی محسوب می‌گردد.

در بند ۱۷۷ مقرر گردیده است که گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسوولیت پاسخگویی عمومی خود را ادا نموده و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر نماید مسوولیت مذکور را ارزیابی نمایند. جزئیات این هدف گزارشگری به شرح بندهای زیر بیان شده است:

الف - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است. به بیان دیگر گزارشگری مالی باید به موارد زیر پاسخ دهد:

- آیا پرداخت قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدماتی که شهروندان در سال جاری دریافت نموده‌اند به عهده منابع مالی سال بعد شهروندان انتقال یافته است؟  
- آیا برای تهیه و تدارک کالا و خدمات سال جاری منابع مالی انباشته گذشته مورد استفاده قرار گرفته است؟

- آیا درآمدهای سال جاری نه تنها بهای تمام شده کالا و خدمات ارائه شده سال جاری را تأمین نموده بلکه منابع انباشته را نیز افزایش داده است؟

ب - گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن بر طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

ج - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی قدرت تدارک کالا و خدمات و هزینه‌ها و وظایف اجرایی واحد دولتی، یاری نماید. این قبیل اطلاعات همراه سایر اطلاعات کسب شده از منابع دیگر به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که اثربخشی، کارایی و صرفه‌های اقتصادی دولت را ارزیابی نموده و ممکن است منجر به شکل‌گیری مبنایی برای رأی دادن و مشارکت در تأمین منابع مالی دولت گردد.

بند ۱۷۸ نیز به یکی از اهداف گزارشگری مالی اختصاص یافته و مقرر نموده است که گزارشگری مالی باید استفاده‌کنندگان را به شرح موارد زیر در ارزیابی نتایج حاصله از

عملیات سالانه واحد دولتی کمک نماید:

الف - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد منابع و مصارف فراهم نماید. گزارشگری مالی باید حساب مخارج را بر حسب وظایف و هدف‌ها و حساب درآمدها و سایر منابع را بر حسب انواع و منابع ارائه نماید و حدود تطابق درآمد و هزینه را نیز تعیین نماید.

ب - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها و چگونگی تأمین نقدینگی واحد دولتی، فراهم نماید.

ج - گزارشگری مالی باید اطلاعاتی که برای تعیین وضعیت مالی ناشی از نتیجه فعالیت سالانه واحد دولتی ضروری است، فراهم نماید.

در بند ۱۷۹ GASB تأکید گردیده است که گزارش مالی باید به استفاده کنندگان کمک کند تا سطح خدماتی که واحد دولتی می‌تواند ارائه نماید و همچنین قدرت ایفای تعهدات سررسید آن را مورد ارزیابی قرار دهد. به این ترتیب گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد وضعیت مالی و شرایط واحد دولتی شامل اطلاعات مربوط به منابع و تعهدات واقعی و احتمالی، جاری و غیر جاری را فراهم نماید. منابع مالی اغلب کشورها عمدتاً از طریق اخذ مالیات و دریافت وام تأمین می‌شود و در نتیجه گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به منابع مالیاتی، محدودیت‌های مالیاتی و استقراض را ارائه نماید.

## استفاده کنندگان گزارش‌های مالی

بند ۲۴ بیانیه مفهومی شماره یک FASB استفاده کنندگان گزارش‌های مالی را به شرح زیر اعلام نموده است:

استفاده کنندگان بالقوه اطلاعاتی که توسط گزارشگری مالی تهیه می‌شود عبارتند از سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تولید کنندگان، کارکنان، مدیریت، سرپرستان، مصرف کنندگان، مشاوران و تحلیل‌گران مالی، کارگزاران، حقوق‌دانان، اقتصاددانان، نمایندگان قانونی مردم، جراید مالی، نمایندگان خبری، اتحادیه‌های کارگری، اصناف، پژوهشگران بازرگانی، معلمان، دانش‌آموزان، دانشجویان و جامعه.

با بررسی بندهای ۲۵ تا ۲۷ بیانیه مذکور می‌توان چنین نتیجه گرفت که گزارش‌های مالی

توسط دو گروه اساسی از افراد جامعه به شرح زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:  
دسته اول: افراد و گروه‌هایی که به دلایل مختلف در واحد اقتصادی منافع مستقیم دارند، که عمدتاً شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیریت، دولت، کارکنان، مشتریان و سایر اشخاص ذینفع در واحد است.

دسته دوم: افراد و گروه‌هایی که بدون اینکه در فعالیت مورد نظر منافع مستقیم داشته باشند به لحاظ پرداختن به مسائل اقتصادی و علاقمندی به کسب اطلاعات و آگاهی‌های مربوط به فعالیت‌های اقتصادی، به طور اعم از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند.

از نظر اختیار دریافت اطلاعات نیز استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته‌ای به موجب قوانین و مقررات می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را به طرق مقتضی تأمین کنند (دولت، سهامداران شرکت‌های سهامی و تضامنی) و دسته دیگر علی‌رغم نیاز و یا تمایل به استفاده از گزارش‌های مالی اختیار دریافت آن را ندارند.

استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی مربوط به فعالیت‌های دولتی (غیر انتفاعی) نیز در بندهای ۱۳۰ و ۱۳۱ بیانیه شماره یک مفاهیم GASB در سه گروه اصلی به شرح خلاصه زیر طبقه بندی شده است.

گروه اول را شهروندان یک کشور نظیر مالیات دهندگان، رأی دهندگان و دریافت‌کنندگان خدمات، تشکیل می‌دهد که دولت مسوول پاسخگویی به آنها است. گروه دوم را نمایندگان منتخب مردم (اعم از مجلس و شوراهای شهر و غیره)، هیأت‌های امناء و آن دسته از مقامات رسمی دولتی که مسوولیت نظارت بر سایر سطوح دولتی دارند، تشکیل می‌دهد و گروه سوم که شامل سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان (اشخاص حقیقی و حقوقی) می‌باشد.

### نتیجه‌گیری

با نگاهی اجمالی به مفاهیم کلیدی مورد مطالعه در بیانیه‌های مفاهیم مصوب هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی و واحدهای دولتی، وجوه اشتراک و افتراق چارچوب نظری حاکم بر نظام‌های حسابداری دولتی و انتفاعی به شرح خلاصه زیر قابل استخراج است:

## وجوه اشتراک در مفاهیم

- ۱- هر دو بیانیه مقرر نموده‌اند که دامنه شمول و هدف بیانیه‌ها محدود به صورت‌های مالی نبوده بلکه تا سطح گزارشگری مالی توسعه می‌یابد.
- ۲- هر دو بیانیه بر این مطلب تأکید نموده‌اند که صورت‌های مالی مرکز ثقل گزارشگری مالی بوده و ابزار اصلی انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان می‌باشد.
- ۳- در هر دو بیانیه تأکید شده است که گزارشگری مالی علاوه بر صورت‌های مالی، از طریق سایر گزارش‌های مالی اطلاعات لازم برای استفاده‌کنندگان را فراهم می‌نماید.
- ۴- هر دو بیانیه این مطلب را مورد تأکید قرار داده‌اند که محیط گزارشگری، اهداف گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین هر دو بیانیه در تدوین اهداف گزارشگری مالی، محیط سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و ماهیت فعالیت‌های واحدها و همچنین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را مورد توجه قرار داده‌اند.
- ۶- محدودیت‌های گزارشگری مالی مورد استفاده در هر دو بیانیه مشابه می‌باشد.
- ۷- ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی که در مفهوم شماره دو FASB به تفصیل درباره آنها بحث شده است، به صورت کامل مورد تأیید بیانیه شماره یک مفاهیم GASB می‌باشد.

## تفاوت‌های بنیادی در مفاهیم

تفاوت اساسی را باید در محیط حاکم بر گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و واحدهای دولتی جستجو نمود. همانطور که قبلاً بیان گردید دولت و سازمان‌های غیر انتفاعی مستقل نظیر شهرداری‌ها دو دسته فعالیت متفاوت انجام می‌دهند. فعالیت‌های دولتی (غیر انتفاعی) و فعالیت‌های بازرگانی که دولت یا شهرداری‌ها انجام می‌دهند، هر یک دارای ویژگی‌های متفاوتی بودند که قبلاً مورد بحث قرار گرفت. از مقایسه این دو دسته فعالیت با فعالیت‌هایی که واحدهای انتفاعی انجام می‌دهند، این نتیجه حاصل می‌شود که فعالیت‌های بازرگانی که دولت و یا شهرداری‌ها انجام می‌دهند تا حدود زیادی به فعالیت‌های واحدهای انتفاعی شباهت دارد. بنابراین محیط گزارشگری حاکم بر این نوع فعالیت در این دو سازمان تقریباً

مشابه بوده و بین گزارش‌های مالی و استانداردهای حسابداری مربوط به فعالیت‌های بازرگانی که دولت از طریق ایجاد شرکت‌های دولتی انجام می‌دهد با آنچه که در واحدهای انتفاعی معمول است، تشابه زیادی وجود دارد. به همین دلیل در بیانیه شماره یک کمیته ملی حسابداری دولتی<sup>۱</sup> که در سال ۱۹۸۴ مورد تأیید کلی GASB قرار گرفته، مقرر گردیده است که اصول پذیرفته شده حسابداری حاکم بر فعالیت‌های بازرگانی دولت مشابه اصول پذیرفته شده حسابداری واحدهای انتفاعی بخش خصوصی است. لذا مادام که GASB استاندارد در مورد خاصی صادر ننموده است، استانداردهای مصوب FASB در مورد فعالیت‌های بازرگانی دولتی نافذ خواهد بود لیکن در صورت صدور هر گونه بیانیه در هر مورد توسط GASB بیانیه GASB نافذ خواهد بود.

در مقابل محیط حاکم بر فعالیت‌های دولتی که از طریق وزارتخانه و مؤسسات دولتی انجام می‌شود، تفاوت قابل ملاحظه‌ای با محیط حاکم بر فعالیت‌های واحدهای انتفاعی دارد. همانطور که بیان گردید شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوای سه‌گانه (مجریه، مقننه و قضائیه) و سیستم حکومتی (متمرکز یا منطقه‌ای) و همچنین رابطه بین پرداخت کنندگان مالیات و خدماتی که دریافت می‌کنند، از ویژگی‌های ساختاری محیط دولتی می‌باشد. از سوی دیگر ویژگی‌های کنترلی محیط دولتی که بر مبنای ویژگی‌های ساختاری دولت شکل گرفته است، با استفاده از ابزارهایی نظیر بودجه سالانه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل، اهداف کنترلی را تحقق بخشیده و محیط فعالیت‌های دولتی را از محیط فعالیت‌های واحدهای انتفاعی کاملاً متمایز می‌نماید.

تفاوت‌های بنیادی در محیط گزارشگری مالی فعالیت‌های دولتی موجب گردیده است که اهداف گزارشگری مالی بر مبنای مسوولیت پاسخگویی تدوین گردد و مسوولیت مذکور به عنوان زیربنای محکم کلیه گزارش‌های مالی قابل استخراج از فرایند گزارشگری، مورد توجه قرار گیرد. مسوولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل شهروندان خود

۱ - National Committee on Governmental Accounting (NCGA) در سال ۱۹۸۴ محل

و سه‌حای آن GASB تأسیس گردید.

پاسخگو بوده و برای افزایش منابع مالی و هدف‌هایی که این منابع مالی جهت تحقق آن مصرف می‌شوند، دلایل منطقی ارائه نمایند. مسوولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان ایشان، دریافت نمایند. گزارشگری مالی نقش اساسی در انجام وظیفه پاسخگویی دولت ایفا نموده و یکی از ابزارهای اصلی ادای این وظیفه می‌باشد. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی اعتقاد دارد که دست کم، تشریح مسوولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی شامل فراهم نمودن اطلاعاتی است که به ارزیابی عملکرد دولت، در چارچوب محدودیت‌های قانونی مصوب نمایندگان شهروندان، کمک نماید. بنابر این ساختار دولت، ماهیت تأمین کنندگان منابع مالی و فرایند سیاسی، ویژگی‌های محیطی هستند که مسوولیت پاسخگویی را الزامی می‌نمایند.

با این ترتیب با توجه به مفهوم "پاسخگویی" به عنوان زیربنای گزارشگری مالی دولتی، هر سه گروه استفاده کنندگان اصلی (شهروندان، نمایندگان مردم، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگانی که به نحوی در فرایند استقراض مشارکت می‌نمایند) از گزارش‌های مالی دولت علاوه بر استفاده در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، در جهت ارزیابی مسوولیت پاسخگویی دولت به طریق زیر استفاده می‌نمایند:

الف - مقایسه نتایج واقعی مالی با بودجه مصوب.

ب - ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات.

ج - کمک به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مربوط.

د - کمک به ارزیابی کارآیی و اثربخشی عملیات دولت.

به عنوان مثال: در ارزیابی "پاسخگویی" شهروندان و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارت کننده می‌خواهند از مصرف منابع مالی در محل صحیح خود و منطبق با اعتبارات مصوب اطمینان حاصل نمایند. مصرف بیش از اعتبارات مصوب ممکن است نشان دهنده ضعف مدیریت مالی، اجرای ضعیف بودجه یا غیر قابل کنترل و غیر قابل پیش‌بینی بودن شرایط باشد. مصرف کمتر از اعتبار به شرط تحقق اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب نیز نشان دهنده آن است که با اعتبارات در دسترس می‌توان خدمات را از نظر کمی و کیفی



افزایش داد.

در پایان ذکر این مطلب ضروری است که تفاوت های عمده ای که در سیستم حسابداری دولتی در مقایسه با حسابداری واحدهای انتفاعی مشاهده می شود، بیشتر مربوط به فعالیت های غیر بازرگانی دولت بوده و ریشه در عوامل محیطی این قبیل فعالیت ها دارد. بنابر این ویژگی های محیطی گزارشگری مالی فعالیت های غیر انتفاعی دولتی موجب شده است که برخی از مفاهیم بنیادی و به تبع آن اهداف گزارشگری مالی این دسته از فعالیت های دولت با مفاهیم و اهداف گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی، تفاوت هایی داشته باشد، لیکن این بدان معنا نیست که وجوه تشابه این دو نظام اطلاعاتی نادیده گرفته شود. لذا آشنایی کافی دانشجویان و دانش پژوهان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در بخش دولتی و انتفاعی با وجوه اشتراک در مفاهیم، هدف ها، اصول و استانداردهای حسابداری دولتی و بازرگانی از یک سو و وجوه افتراق در مفاهیم و هدف های گزارشگری مالی فعالیت های غیر انتفاعی دولتی که ناشی از عوامل محیطی است، از سوی دیگر ضروری بوده و آنان را در شناخت صحیح نظام حسابداری دولتی یاری می دهد.

## منابع و مأخذ

۱- دکتر علی نفعی، "مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی"، بررسی های حسابداری، سال اول، شماره یک، اسفند ۱۳۷۱.

- 1- Financial Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Concept No. 1, (1987), Norwalk, CT, USA.
- 2- Governmental Accounting Standards Board, Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, Objective of Financial Reporting Concept, No. 1, (1993), Norwalk, CT, USA.