



## گزارشگری حسابداری دولتی در برابر گزارشگری حسابداری مالی

پدیدآورده (ها) : سجادی، سید حسین؛ زارع زاده مهریزی، محمد صادق  
حسابداری :: دانش و پژوهش حسابداری :: زمستان 1390 - شماره 27  
از 12 تا 15

آدرس ثابت : <http://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/883788>

دانلود شده توسط : علی کریمی

تاریخ دانلود : 11/07/1396

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و بر گرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه [قوانین و مقررات](#) استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



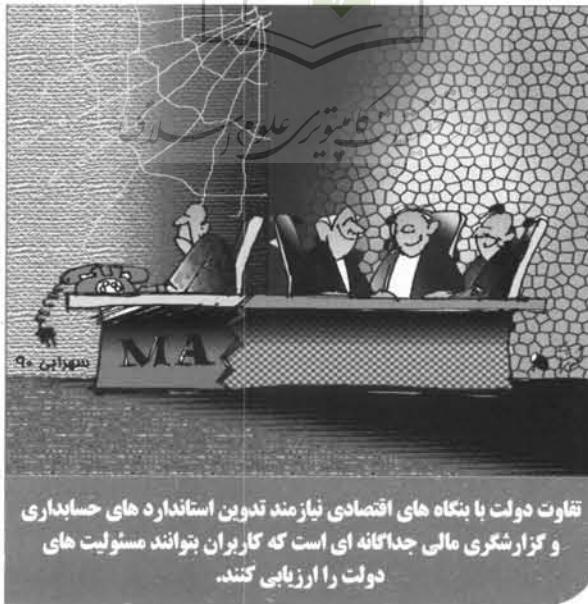
پایگاه مجلات تخصصی نور

[www.noormags.ir](http://www.noormags.ir)

## گزارشگری حسابداری دولتی در برابر گزارشگری حسابداری مالی

دکتر سید حسین سجادی\*

محمدصادق زارع زاده مهریزی\*\*



شده برای بنگاه های اقتصادی را  
به کار گیرند؟  
واژه های کلیدی:  
گزارشگری مالی، گزارشگری  
دولتی، استانداردهای حسابداری  
مالی، استانداردهای  
حسابداری دولتی، پاسخ گویی،  
حساب دهی

مقدمه

گزارشگری مالی دولتی سیستماتیک در آمریکا از اواخر قرن نوزده و اوایل قرن بیستم آغاز شد. در آن زمان، افزایش و گسترده‌گی شهرها، همراه با تباهی و فساد در شهرداری ها، منجر به تقاضا برای پاسخگویی مالی شد. بسیاری از شیوه های گزارشگری مالی دولتی جدید را می توان در کتاب حسابداری شهرداری های متر فاند<sup>۱</sup> (۱۹۱۳)، کتاب اصول

چکیده

به طور اساسی دولت از جنبه های مهمی با بنگاه های اقتصادی که با هدف سود فعالیت می کنند متفاوت است. آنها در اهداف، فرایند کسب درآمد، سهامداران، تعهدات بودجه ای و طول مدت فعالیت با هم تفاوت دارند. این تفاوت ها نیازمند استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی جداگانه ای است تا کاربران با استفاده از اطلاعات

مربوط بتوانند مسئولیت پاسخگویی دولت را ارزیابی کنند و تصمیم های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی مناسب را بگیرند. اگرچه دولت های محلی و ایالتی در کشور آمریکا صد سال است که استانداردهای جداگانه ای دارند، اما بیشتر اوقات این سوال مطرح می شود: که چرا دولت ها نمی توانند به آسانی استانداردهای وضع

گزارشگری مالی وجوه دولتی بر جریان منابع مالی جاری با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده حسابداری فعالیت می کند.

### ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی برای دولت ها

با توجه به این که نیازهای کاربران گزارش های مالی دولت ها گوناگون است، استاندارد های حسابداری و گزارشگری مالی جداگانه ضروری است. به دلیل ویژگی های محیطی منحصر به فرد دولت ها، آنها باید در قبال مصرف و استفاده درست و بهینه از منابع پاسخگو باشند و این خود باعث ایجاد تفاوت قابل ملاحظه ای با بنگاه های اقتصادی می شود. همچنین، بنگاه های اقتصادی از طریق مبادلات تجاری و خرید و فروش درآمد کسب می کنند اما، دولت ها به طور عمده منابع خود را از طریق مالیات به دست می آورند. در بیشتر موارد، بین پرداخت مالیات توسط مالیات دهنده و دریافت خدمات توسط وی رابطه مستقیمی وجود ندارد. روی هم رفته، مالیات دهندگان بیشتر به ارزیابی ارزش ایجاد شده در منابعی که برای دولت فراهم کرده اند، می پردازند.

هدف استانداردهای حسابداری دولتی و گزارشگری مالی این است که اطلاعاتی را برای عموم و کاربران فراهم کنند تا آنان از طریق این اطلاعات بتوانند چگونگی تحصیل منابع و استفاده ی آن و کافی بودن منابع فعلی برای تأمین بهای خدمات مورد نیاز و همچنین توانایی دولت را در ارائه خدمات جدید ارزیابی کنند.

حفظ و بالا بردن کیفیت خدماتی که دولت به شهروندان ارائه می کند، نیز مستلزم داشتن اطلاعات مناسبی است که طبعاً این اطلاعات متفاوت از اطلاعات بنگاه های اقتصادی است. برای مثال، دولت ها در محیط رقابتی فعالیت نمی کنند، با خطر تصفیه و انحلال روبرو نیستند و سهامدار و صاحبان سرمایه نیز ندارند. در نتیجه، اطلاعاتی در مورد ارزش متعارف دارایی های سرمایه ای و سود هر سهم برای کاربران گزارش های مالی دولتی بی معنی است. در عوض، کاربران به اطلاعاتی در مورد نحوه ی تخصیص منابع به خدمات نیاز دارند تا وظیفه مباشرتی دولت را در این زمینه ارزیابی کنند. همچنین، کاربران به اطلاعاتی نیاز دارند که میزان رعایت مجوز های قانونی توسط دولت را در انجام امور نشان دهد. بستانکاران هم در بنگاه های اقتصادی و هم در بخش های دولتی علاقه مند به دانستن میزان توانایی این دو در پرداخت بدهی ها هستند. اما، بستانکاران بخش دولتی به جای تمرکز بر

حسابداری و گزارشگری دولتی فرانسیس اوآکی<sup>۱</sup> (۱۹۲۱) و کتاب مقدمه ای بر حسابداری دولتی لیود موری<sup>۲</sup> (۱۹۲۷) مشاهده کرد. اوآکی و موری از این که حسابداری بازرگانی به طور کامل برای دولت ها مطلوب و کافی نیست، نگران هستند. موری فقدان انگیزه ی سود را به عنوان عاملی مهم و تاثیر گذار بر گزارشگری مالی دولت ها تعریف کرد. دولت ها هیچ نیازی به گزارش سود و زیان ندارند. اوآکی اظهار داشت که شهرداری ها برای افزایش کارایی و پوشش هزینه های سرمایه ای منابع عملیات خود را به طور کامل از طریق مالیات ها و درآمدهای متفرقه تأمین می کنند. او معتقد بود گزارشگری مالی باید مازاد (یا تعادل) وجوه دولتی را به منظور ارائه منابع در دسترس برای مخارج نشان دهد. اوآکی و موری گزارشگری مالی با استفاده از وجوه مستقل<sup>۳</sup> را حمایت کرده اند. این گزارش به کاربر اجازه می دهد که عملکرد مدیران شهرداری ها را ارزیابی کرده و مطمئن شوند که مدیران مزبور وظایفشان را به نحو مطلوب و در چارچوب الزام های قانونی انجام داده اند. نوشته های اوآکی و موری برای شکل گیری کمیته ی ملی حسابداری شهرداری ها<sup>۴</sup> که در سال ۱۹۳۴ برای ترویج استانداردها آغاز شد، مؤثر بود.

برای اطمینان از مناسب و دقیق بودن بیانیه های حسابداری دولتی، کمیته ملی حسابداری شهرداری به عنوان کمیته ویژه ای از انجمن مدیران مالی شهرداری های آمریکا و کانادا شکل گرفت. کمیته ملی حسابداری شهرداری معتقد است که گزارش اطلاعات بودجه مقایسه شده با اطلاعات واقعی در صورت های مالی برای اثبات تأمین مالی صحیح و رعایت الزام های قانونی مهم است. بنابراین، آنان به دولت ها پیشنهاد کردند صورت حساب هایی که درآمدهای برآوردی را با درآمدهای واقعی مقایسه کرده و مخارج و تعهدات اختصاص یافته را منتشر کنند.

به واسطه ی تلاش های کمیته ی ملی حسابداری شهرداری و حسابداری دولتی<sup>۵</sup> و کمیته جدید انجمن مدیران مالی شهرداری رهنمودی معتبر در نشریه رسمی دولتی (۱۹۸۴) تحت عنوان "گزارشگری مالی، حسابرسی و حسابداری دولتی" منتشر شد. این بیانیه تغییر گزارشگری مالی دولتی از گزارشگری وجوه فردی به گزارشگری صورت های مالی تلفیقی دولتی، وجوه سپرده و اختصاصی را پیشنهاد کرده است. همراه با تغییر نام کمیته ی ملی حسابداری دولتی به انجمن ملی حسابداری دولتی، کمیته ملی حسابداری دولتی به عنوان هیئت تدوین استاندارد ها برای تمرکز



میزان خدمات دولت بر هزینه های اداره یک شرکت تاثیر دارد. قانون گزاران و سازمان های دولتی خواستار استفاده کارآمد دولت از منابع و رعایت دقیق قوانین بودجه ای هستند. بستانکاران دولت نیازمند اطلاعاتی هستند که بتوانند توانایی کوتاه و بلندمدت دولت را در پرداخت به موقع تعهداتش ارزیابی کنند. گزارش های مالی دولتی باید بتوانند همه ی نیازهای اطلاعاتی کاربران مزبور را تأمین کند. با توجه به مطالب مزبور، طراحی مدل گزارشگری خاص دولت ضروری به نظر می رسد.

### مدل گزارشگری مالی خاص دولت

مدل گزارشگری مالی خاص دولت شامل اجزای زیر است:

- محتوای صورت های مالی اساسی: صورت های مالی اساسی دولتی اطلاعاتی را درباره ی حساب دهی عملیاتی و مالی ارائه می کند. صورت های مالی دولتی اطلاعات حساب دهی عملیاتی را به شکل صورت وضعیت مالی، تغییر در وضعیت مالی و جریان های نقدی نشان می دهد. افزون بر این، حساب دهی مالی از طریق صورت های مالی وجوه احتیاطی دولتی نیز اثبات می شود.

حساب دهی عملیاتی به دلیل ارزیابی تصمیم های بلندمدت مدیریت به جای توجه به اهداف کوتاه مدت فراتر از حساب دهی مالی قرار دارد. حساب دهی عملیاتی به جای توجه به کافی بودن منابع برای تأمین خدمات مورد نیاز یک دوره به کافی بودن منابع برای تأمین هزینه ی خدمات مورد نیاز در بلند مدت تأکید می کند. تحقق این هدف از طریق سنجش جریان های منابع اقتصادی امکان پذیر است. حساب دهی عملیاتی هنگامی که دولت ها، صورت های مالی خود را بر مبنای تعهدی منتشر می کنند، مورد بررسی و ارزیابی قرار می گیرد. بیانیه شماره ی ۳۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، گزارشگری حساب دهی عملیاتی برای همه ی فعالیت های دولتی را الزامی کرده است.

- صورتحساب عملکرد: بر خلاف صورت سود و زیان یک بنگاه اقتصادی، این صورتحساب فعالیت ها و بهای تمام شده خدمات ناشی از اجرای برنامه های دولت و در نهایت میزان درآمدهای توزیع شده توسط دولت بین بخش های مختلف جامعه را نشان می دهد. صورتحساب عملکرد مبنایی برای شروع تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد دولت مورد استفاده قرار می گیرد. اما، برای ارزیابی کامل تر کارایی و اثر بخشی برنامه های دولت به اطلاعات بیشتری نیاز است.

اطلاعاتی مانند سود هر سهم، بیشتر بر روی اطلاعات مربوط به توانایی ادامه فعالیت دولت در زمینه افزایش مالیات ها و بهای خدمات تمرکز دارند.

### دلایل تفاوت استانداردهای گزارشگری حسابداری مالی و حسابداری دولتی

نیازهای کاربران گزارش های مالی دولتی در اجزای مختلف چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری منعکس شده است. اگر چه، سرمایه گذاران و بستانکاران دو جزء مهم در تدوین هر استاندارد هستند اما، در چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی، تعیین نیازهای اطلاعاتی شهروندان برای انتخاب نمایندگان در اولویت قرار دارد. در نتیجه، اهداف گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری دولتی بر مبنای پاسخگویی بنا نهاده شده که دیگر اهداف را نیز در بر می گیرد. برخی از استانداردهای مهم حسابداری دولتی که با استانداردهای مربوط به بنگاه های اقتصادی تفاوت دارند به شرح زیر هستند:

۱- اندازه گیری و شناسایی درآمد ( برای نمونه مالیات و کمک های بلاعوض).

۲- بکارگیری دارایی های سرمایه ای برای ارائه خدمات به شهروندان به جای ایجاد جریان های نقدی.

۳- استفاده از حساب های مستقل و گزارشگری بودجه ای برای تأمین نیازهای اطلاعاتی مربوط به پاسخگویی.

۴- استفاده از قواعد پاسخگویی به جای کنترل سرمایه ای برای تعریف شخصیت گزارشگری مالی.

۵- نحوه تخصیص منصفانه بهای خدمات و مزایای بازنشستگی به دوره های زمانی.

ویژگی های منحصر به فرد دولت بر محتوا و فرم اطلاعات گزارش های مالی دولتی تاثیر می گذارد. عامل و محرک گزارشگری مالی دولتی، پاسخگویی به شهروندان، مالیات دهندگان، بازرگانان، بستانکاران دولتی، قوه مقننه و ... است. هر یک از این کاربران به اطلاعات خاصی نیاز دارند. برای مثال، یک شهروند ممکن است خواستار مقایسه هزینه ی دولت با دیگر دولت ها و ارزیابی دامنه ی خدمات ارائه شده و هزینه آن خدمات باشد. بازرگانان ممکن است خواستار مقایسه ی هزینه های دولت و خدمات آن در مناطق مختلف کشور برای ارزیابی امکان تأمین یک شرکت و یا جابه جایی آن از یک منطقه به منطقه دیگر باشند. زیرا،

رویدادهای مالی غیر مبادله ای مانند هدایا و کمک های بلاعوض روبرو می شوند و اگر هم چنین رویدادهایی وجود داشته باشد، اهمیت آن ها بسیار ناچیز است. با این وجود، برای بسیاری از دولت ها هدایا و کمک های بلاعوض یک منبع مهم درآمدی بوده است. به همین دلیل، بیانیه شماره ی ۳۳ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استاندارد حسابداری و گزارشگری مالی برای رویدادهای مالی غیرمبادله ای<sup>۱۱</sup> را منتشر کرده است. در این استاندارد ویژگی هایی مانند محدودیت های زمانی، شرایط دریافت هدایا و کمک های بلاعوض و نحوه شناسایی و ثبت آن بیان شده است. بیانیه شماره ی ۲۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نیز حسابداری و گزارشگری مالی را برای کمک های بلاعوض و دیگر کمک های مالی<sup>۱۲</sup>، و گزارش همه ی کمک های بلاعوض نقدی را در صورت های مالی دولتی الزامی کرده است. هدایا و کمک های بلاعوض مانند درآمدها و هزینه ها شناسایی می شوند. این گزارش دولت ها را ملزم به پاسخگویی در قبال منابع مزبور می کند. در مقابل، بنگاه های اقتصادی بر اساس بیانیه شماره ی ۱۱۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی از شناسایی هدایا و کمک های بلاعوض به عنوان درآمد و هزینه منع شده اند.

#### شناسایی ویژگی های منحصر به فرد محیط دولتی

همان طور که در بیانیه مفهومی شماره ی ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بیان شده، هدف اصلی دولت ها ارائه خدمات برای ارتقا و حمایت از رفاه شهروندان است. خدمات دولت شامل ایجاد و حمایت از دولت های محلی، امنیت، آموزش، بهداشت و خدمات حمل و نقل برای افزایش یا حمایت از رفاه شهروندان ضروری به نظر می رسد. اگرچه خدمات عموماً توسط بخش خصوصی ارائه می شود اما، بخش خصوصی در حوزه هایی که سودآوری کافی ندارد، سرمایه گذاری نمی کند بلکه بر روی سرمایه گذاری هایی متمرکز می شود، که بازده های مالی مناسب دارند. هدف دولت از انجام سرمایه گذاری سودآوری نیست بلکه بیشتر سعی در تولید و ارائه خدمات عمومی و کالاهایی می کند که بخش خصوصی علاقه مند به تولید و ارائه آن ها نیست یا این که دولت به دلایل حاکمیتی اجازه حضور در این بخش ها را به بخش خصوصی نمی دهد. حتی هنگامی که دولت ها مانند بنگاه های اقتصادی خدماتی را ارائه می کنند، برای کسب درآمد این کار را انجام نمی دهند.

• گزارش بودجه ای: استانداردهای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، دولت ها را به گزارشگری برنامه ی زمانی مقایسه ای بودجه ای مانند صورت های مالی اساسی یا اطلاعات تکمیلی ضروری ملزم کرده است. ماهیت عادی و طبیعی وصول مالیات، برای بخش دولتی برای پاسخگو بودن در برابر شهروندان برای استفاده صحیح از این مالیات ها تعهد ایجاد می کند. بودجه مکانیزمی برای مستند سازی خط مشی عمومی و مجوز وصول و استفاده از این منابع است. برخلاف بنگاه های اقتصادی که بودجه یک ابزار برنامه ریزی داخلی است، بودجه دولتی ابزاری مهم برای گزارش حساب دهی دولت به شهروندان است.

• شخصیت گزارشگری: یک قاعده ی عام و پذیرفته شده در گزارشگری مالی بیان می کند که بنگاه های اقتصادی باید گزارشگری مالی یکسان داشته باشند. نوع ترکیب واحدهای تجاری به واسطه ی میزان کنترل های به دست آمده نیز نوع گزارشگری (تلفیق یا غیر تلفیق) را بیان می کند. الگوی تعیین واحد گزارشگری برای دولت ها، تفاوت محیط دولتی - فقدان مالکیت سهامداران - را منعکس می کند. بنابراین، کنترل کامل مالکیت سهامداران نقطه آغازین برای الگوی واحد گزارشگری دولتی نیست. ترکیب های دولتی اصولاً بر کنترل بیشتر دولت ها در طول روابط پیچیده حساب دهی که یک مفهوم کلی از بنگاه های اقتصادی است، استوار است. به همین دلیل، در بیانیه ی شماره ۱۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، واحد گزارشگری مالی<sup>۱۳</sup> بیان شده است. و در پاراگراف ۵۶ بیانیه مفهومی شماره ۱<sup>۱۴</sup> " اساس همه گزارشگری های مالی دولت، حساب دهی<sup>۱۵</sup> توصیف شده است.

• دارایی های خدمات محور: دولت ها بعضی خدمات را از طریق تحویل و نگهداری زیرساخت هایی مانند جاده، پل و ... فراهم می کنند. روش های حسابداری مورد استفاده برای این دارایی ها، ماهیت بلند مدت این گونه دارایی ها و موجودیت دائمی دولت را منعکس می کند. اگرچه، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی روش استهلاک/ هزینه مشابهی را برای گزارشگری اغلب دارایی های سرمایه ای الزامی کرده اند. اما، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی یک روش تعدیلی اختیاری برای حسابداری سازمان هایی که تعهدات بلندمدت دولتی برای ارائه خدمات دارند، پیشنهاد کرده است.

• کمک های بلاعوض و هدایا: بنگاه های اقتصادی به ندرت با



می شود. سهامداران آزادانه می توانند این اختیار را داشته باشند تا در یک بنگاه های اقتصادی سرمایه گذاری کنند اما خدمتی از این بنگاه درخواست نکنند. سهامداران می توانند به آسانی رابطه ی خود را با هر شرکتی از طریق فروش سهام آن شرکت قطع کنند. اما در مقابل، شهروندان می توانند رابطه ی خود را با یک دولت تنها با انتقال به حوزه یک دولت دیگر، قطع کنند. اگر چه، سهامداران یک بنگاه اقتصادی از بابت مالکیت خود منفعی بدست می آورند اما، دولت از بابت مالکیت عمومی نمی تواند حقی به عنوان سهام بدهد. زیرا، افزایش درآمدهای دولت از بابت مالیات، باعث می شود دولت بتواند استانداردهای پاسخگویی را که نسبت به بنگاه های اقتصادی گسترده تر است، گسترش دهد. مفهوم پاسخگویی در چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و استانداردهای اختصاصی آن جایگاه ویژه ای پیدا کرده است. چارچوب مزبور بیان می کند که پاسخگویی بنیان همه گزارش های مالی در حکومت های مبتنی بر دموکراسی است و دولت ها باید در رابطه با افزایش منابع مالی و اهداف استفاده از این منابع پاسخگو باشد. بیانیه شماره ۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در پاراگراف ۵۶ نیز بیان می کند:

”پاسخگویی دولتی بر این عقیده استوار است که دانستن حق شهروندان است. شهروندان حق دارند اطلاعاتی دریافت کنند که از طریق این اطلاعات نمایندگان و در نهایت دولت مورد نظر خود را انتخاب کنند. گزارشگری مالی نقش اساسی در تکمیل وظیفه دولت برای پاسخگویی عمومی در یک حکومت مبتنی بر دموکراسی ایفا می کند.“<sup>۱۱</sup>

مفهوم حقوق شهروندان با وظیفه پاسخگویی دولت گره خورده است. حقوق شهروندی ایجاد می کند که دولت از کافی بودن درآمدها و منابع خود برای ارائه خدمات، مطمئن شود و ارزیابی پاسخگویی دولت نیز از همین روش امکانپذیر است. بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در پاراگراف ۲۰ گستردگی و پیچیدگی مفهوم پاسخگویی را با توصیف چندین جنبه ی پاسخگویی، ارائه می کند. پاسخگویی دولتی را می توان از چند منظر بررسی کرد. برای نمونه انجمن حسابداران آمریکا<sup>۱۲</sup> در سال ۱۹۷۰ کمیته ای را برای تدوین مفاهیم حسابداری قابل اجرا برای بخش عمومی برای تشخیص و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی منابع مالی، بازدهی و صرفه جویی در عملیات و نتایج برنامه های تشکیل داد.

منابع درآمد: دولت ها درآمدهای قابل توجهی را از طریق مالیات دریافت می کنند. مالیات دهندگان تامین کننده بی اختیار منابع دولت ها هستند. آنان به طور قانونی حق انتخاب پرداخت یا عدم پرداخت مالیات را حتی اگر از خدمات ارائه شده استفاده نکنند، نخواهند داشت. مبلغ پرداختی مالیات توسط افراد به عواملی مانند میزان دارایی ها و سود آنان بستگی دارد و به ندرت ارتباط مستقیمی با هزینه یا ارزش خدمات دریافتی توسط مالیات دهنده دارد. هم بنگاه های اقتصادی و هم دولت ها برای انجام فعالیت ها و بهبود سرمایه خود وجوهی را قرض می کنند. اعتبار دهندگان به دولت ها و یا شرکت ها، بر روی گزارش های مالی متمرکز می شوند و بر جریان های نقدی برای ارزیابی توانایی پرداخت به موقع تعهد تأکید می کنند. همان طور که ذکر شد، چگونگی ایجاد این جریان های نقدی در دولت ها و بنگاه های اقتصادی کاملاً متفاوت است. بیانیه مفهومی شماره ۱، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در پاراگراف ۳۵ در رابطه با نیازهای اعتباردهندگان بیان می کند:

”سرمایه گذاران و اعتباردهندگان به اطلاعاتی درمورد منابع مالی محتمل و قابل استفاده در آینده، بدهی های احتمالی و واقعی و روی هم رفته راجع به وضعیت بدهی دولت برای ارزیابی توانایی دولت جهت تداوم تامین منابع برای پرداخت اصل و فرع بدهی ها نیازمند هستند. آنان نتایج عملیات و اطلاعات جریان های نقدی را برای تحلیل روندهایی که ممکن است نقاط ضعف و قوت دولت را برای توانایی بازپرداخت بدهی ها نشان دهد، بررسی می کنند. تحلیل روند به سرمایه گذاران و اعتباردهندگان کمک می کند تا درآمدهای آینده و تخصیص احتمالی این درآمدها را پیش بینی کنند.“<sup>۱۳</sup>

به طور کلی، دارایی ها و عملیات دولت متعلق به سهامداران و شرکا نیست. حق مالکیت در بنگاه های اقتصادی ممکن است خرید و فروش شود، اما در شرکت های دولتی این موضوع امکان پذیر نیست. بنابراین، دولت ها دلایل موجهی برای ارائه صورت های مالی برای تسهیل تصمیم های بازار سرمایه یا سرمایه گذاران ندارند بلکه، از گزارشگری مالی به طور عمده برای ارزیابی ارزش مالکیت خود استفاده می کنند که آیا این ارزش افزایش یا کاهش پیدا کرده است.

\* رابطه با سهامداران: دولت ها در کشورهای پیشرفته اصولی را به کار می برند که معرف حکومت دموکراسی است. قدرت و مشارکت شهروندان در بیشتر تصمیم گیری های دولت از طریق وکالت دادن به نمایندگان با استفاده از انتخابات سراسری انجام

ها ضروری به نظر می رسد. استانداردهای حسابداری دولتی انعکاس محیط منحصر به فرد دولت شامل اهداف سازمانی متفاوت و قدرت های محلی خاص و به طور موثر پاسخگویی عمومی اختصاصی و ذاتی دولت ها را الزامی کرده است.

هدف استانداردهای حسابداری دولتی و گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات برای عموم و کاربران است تا از طریق این اطلاعات بتوانند، چگونگی تحصیل و استفاده دولت از منابع را ارزیابی کنند.

انگیزه و محرک گزارشگری مالی دولتی، پاسخگویی است. پاسخگویی دولتی بر مبنای این عقیده است که دانستن حق شهروندان است و آنان حق دارند اطلاعاتی را دریافت کنند که آنان را در انتخاب صحیح نمایندگان قوه ی مقننه و در نهایت انتخاب قوه ی مجریه کارآمد کمک کنند. گزارشگری مالی نقشی اساسی در انجام وظیفه دولت برای پاسخگویی عمومی در یک حکومت مبتنی بر دموکراسی ایفا می کند.

پی نوشت

\* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز و عضو انجمن حسابداری ایران  
\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری و عضو انجمن حسابداری

اثبات پاسخگویی به شکل های مختلفی صورت می گیرد. برای نمونه، گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به پاسخگویی مباشرتی را ارائه کند. پاسخگویی مباشرتی در گزارشگری وجوه و گزارشگری بودجه ای منعکس می شود.

استانداردهای گزارشگری مالی برای بنگاه های اقتصادی به اندازه دولت و به صورت یکسان مسئولیت پاسخگویی را تاکید نمی کند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بیان می کند که گزارشگری مالی بنگاه های اقتصادی مورد توجه سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان است. به همین دلیل، در پاراگراف ۳۲، بیانیه مفهومی شماره ی ۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، اهداف گزارشگری مالی به شرح زیر نشان داده شده است:

“اهداف با تمرکز بر اطلاعاتی که برای تصمیم های سرمایه گذاری و اعتباری مفید است، شروع می شود. سپس این تمرکز به سرمایه گذاران و اعتبار دهندگانی محدود می شود که هدف اصلی آن ها پیش بینی دریافت وجه نقد از سرمایه گذاری یا دادن وام به شرکت تجاری و ارتباط پیش بینی آن ها با پیش بینی شرکت است و سرانجام بر روی اطلاعاتی درباره منابع اقتصادی شرکت، ادعاهای مربوط آن منابع و تغییرات در آن ها شامل سنجش عملکرد شرکت که برای ارزیابی پیش بینی جریان های نقدی شرکت مفید است، متمرکز می شود.”<sup>۱۵</sup>

• بودجه: بودجه یک ابزار مهم کنترل عملیات دولت و به طور عام یک مجوز قانونی برای دولت است تا بر اساس آن بتواند منابع را برای انجام عملیات و ارائه خدمات استفاده کند. بر خلاف بودجه بنگاه های اقتصادی که داخلی و مستند سازی آن به صورت خصوصی است، بودجه دولت دارای جنبه های عمومی بوده و اولویت های آن به صورت خط مشی عمومی بیان می شود. بودجه به دلیل قابلیت استفاده توسط قوه مقننه برای محدود کردن قدرت قوه مجریه، یک عامل منحصر به فرد مهم تلقی می شود. شهروندان و نمایندگان انتخابی آنان حق دانستن اینکه آیا دولت وجوه و منابع را مطابق با بودجه مصوب مصرف کرده، دارند. اثبات مسئولیت پاسخگویی برای رعایت بودجه مصوب یک هدف مجزا از گزارشگری مالی دولتی است.

نتیجه گیری

دولت ها تفاوت های اساسی با بنگاه های اقتصادی دارند. به همین دلیل، برای تأمین نیاز های کاربران گزارش های دولتی، مجزا بودن حسابداری و استانداردهای گزارشگری مالی برای دولت

- 1- Metz Fund
- 2- Francis Oakey
- 3- Lloyd Morey
- 4- Funds
- 5- National Committee on Municipal Accounting (NCMA)
- 6- Municipal Finance Officers Association (MFOA)
- 7- National Committee on Governmental Accounting (NCGA)
- 8- GASB issued Statement No. 14, The Financial Reporting Entity,
- 9- GASB Concepts Statement 1 as the “cornerstone of all financial reporting in government.”
- 10- GASB Statement No. 33, Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions
- 11- GASB Statement No. 24, Accounting and Financial Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance



www.aasb.com.

6- Australian Accounting Research Foundation (AARF) (1993), "Financial reporting by government departments", AAS 29, Australian Accounting Research Foundation, Melbourne.

7- Glazer, A. and Jaenicke, H (1991), "The conceptual framework, museum collections, and useroriented financial statements", Accounting Horizons, Vol. 5 No. 4, December, pp. 28-43.

8- International Accounting Standards Committee (1989), "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", London, UK.

9- Mir. M. Z, and Rahaman. A. S (2006), "A study of a continuously evolving governmental agency in Australia", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20 No. 2, 2007, pp. 237-268.

10- Newberry. S, Pilcher. R and Tower. G (2008), "Whole of government accounting: The case of state and local governments in Australia", Financial Accountability & Management Journal.

11- "Why governmental accounting and financial reporting is and should be different", Available at [www.gasb.org](http://www.gasb.org)

12- Wilks. L (1990), "A Survey of the Contingent Valuation Method, Australian Government Publishing Service, Canberra

12- GASB Concepts Statement 1 describes the needs of creditors in paragraph 35

13- GASB Concepts Statement 1 states in paragraph 56

14- American Accounting Association's (AAA)

15-FASB Concepts Statements No. 1, Objectives of Financial Reporting

منابع

1- Allan. P (1993), "Future directions in financial management, accountability and reporting in the Australian public sector", in Guthrie, J. (Ed.), The Australian Public Sector: Pathways to Change in the 1990's, IIR Conferences, North Sydney (Australia), pp. 76-83.

2- Australia Accounting Standards Board (2007), "Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting". AASB1049. www.aasb.com.

3- Australia Accounting Standards Board (2006), "Financial Reporting of General Government Sectors by Governments". AASB1049. www.aasb.com.

4- Australia Accounting Standards Board (2004), "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance", AASB120. www.aasb.com.

5- Australia Accounting Standards Board (2004), "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements".

**نشانی انجمن حسابداری ایران تغییر کرد :**

**تهران، خیابان ملاصدرا، خیابان شیراز جنوبی،**

**خیابان برزیل غربی، پلاک ۴۳، طبقه اول**

**تلفکس: ۸۸۲۱۲۱۴۱ - ۸۸۰۵۱۳۴۱**