

حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی:

تاریخچه، اصول و استانداردها، هدفها و مسائل کنونی

۱. تاریخچه و مراجع تدوین استانداردها

حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی به مفهوم نوین آن در قرن بیستم توسعه یافته است. استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی در ایالات متحد آمریکا از حدود ۵۸ سال پیش تاکنون به وسیله «کمیته استانداردهای حسابداری دولتی»^۱ و «شورای ملی حسابداری دولتی»^۲ و اسلاف آن که عبارتند از «کمیته ملی حسابداری دولتی»^۳ و «کمیته ملی حسابداری شهرداریها»^۴ تدوین شده است. تشکیل کمیته ملی حسابداری شهرداریها در سال ۱۹۳۴ تحت نظارت انجمن مسئولان مالی شهرداریهای ایالات متحد آمریکا و کانادا نیز نخستین کوشش جهت استقرار اصول و استانداردهای حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی شناخته می شود. انجمن حسابداران آمریکا نیز که بعدها به «انجمن حسابداران رسمی آمریکا»^۵ تغییر نام یافت، اصول تدوین شده به وسیله

شرح زمینه پیدایش و تاریخ تحول و تکامل حسابداری سازمانهای دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی، تبیین هدفها یا کارکردهای آن و توضیح اصول و استانداردهای اجرایی مربوط و سرانجام بررسی مسائل کنونی آن مستلزم کار گروهی جمعی از صاحب نظران این رشته از دانش و کارشناسان با تجربه این حرفه است؛ بعلاوه نیازمند دسترس داشتن به قدیمیترین و از سویی هم آخرین منابع در این باره، و صرف هزینه ای گزاف اما ضروری است. اما گذشته از منابع، انجام شدن چنین پژوهشهایی در گرو حمایت و پشتیبانی مراجع ذیربط است. که تاکنون تحقق آن در ایران ممکن نشده و در زمان حاضر نیز بعید می نماید. در نبود این گونه بررسیها و مطالعات، ارائه شرح مختصری درباره هریک از زمینه های پیشگفته نیز در این شماره حسابدار کاملاً ضروری و اجتناب ناپذیر می نماید.

مقاله حاضر کوششی آغازین به منظور پاسخگویی به نیاز خوانندگان و دانشپژوهان در زمینه حسابداری دولتی است. با این امید که در آینده شرایط انجام تحقیقات وسیع و مؤثر در زمینه های علمی و کاربردی فراهم شود.

«حسابدار»

کمیته مذکور را معتبر شناخت و «کمیته ملی حسابداری شهرداریها» هم از تاریخ تشکیل خود نشریات متعددی منتشر کرده که معرف استانداردها و روشهای حسابداری و مدیریت مالی شهرداریها و سازمانهای غیرانتفاعی است. «کمیته ملی حسابداری دولتی»، که جایگزین «کمیته ملی حسابداری شهرداریها» شده بود، در سال ۱۹۵۱ کتاب «حسابداری و حسابرسی شهرداریها»^۶ را منتشر کرد. این کتاب، که دربرگیرنده نشریات اصلی کمیته مذکور بود، بعدها مبنای تألیف کتابهای دیگر و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی شهرداریها قرار گرفت. چون جلسات «کمیته ملی حسابداری دولتی» به طور مستمر و منظم تشکیل نمی شد و اعضای آن، که از نمایندگان سازمانهای دولتی و مؤسسات حسابداری و آموزشی تشکیل می شدند پی در پی از طرف سازمانهای مذکور تغییر می یافتند، با توجه به ضرورت ایجاد یک کمیته دائمی جهت تدوین و توسعه اصول حسابداری دولتی، در سال ۱۹۷۴ «شورای ملی حسابداری دولتی» تشکیل شد. شورای یاد شده دارای ۲۱ عضو بود، که برای مدت ۴ سال به صورت نیمه وقت خدمت می کردند و سالی ۲ تا ۴ بار تشکیل جلسه می دادند. شورای ملی حسابداری دولتی با «انجمن حسابداران رسمی امریکا» و «کمیته استانداردهای حسابداری مالی»، که در سال ۱۹۷۲ به عنوان تنها مرجع مجاز برای تعیین استانداردهای حسابداری سازمانهای انتفاعی تأسیس شده بود، همکاری و ارتباط بسیار نزدیک داشت. وظیفه و مسئولیت اصلی «شورای ملی حسابداری دولتی» عبارت بود از «توسعه، اشاعه و تفسیر اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی سازمانهای دولتی و نیز توسعه و اشاعه روشهای مربوط به کاربرد این اصول».

در سال ۱۹۷۹ بیانیه شماره ۱ «شورای ملی حسابداری دولتی» در زمینه «اصول حسابداری دولتی و گزارشگری مالی»، منتشر شد. این بیانیه و سایر بیانیه های پس از آن، که معتبرترین و پذیرفته ترین بیانیه های مربوط به اصول و استانداردهای حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی است، به تأیید انجمن حسابداران رسمی امریکا و «کمیته اصول حسابداری»^۷ وابسته به انجمن مذکور رسیده است.

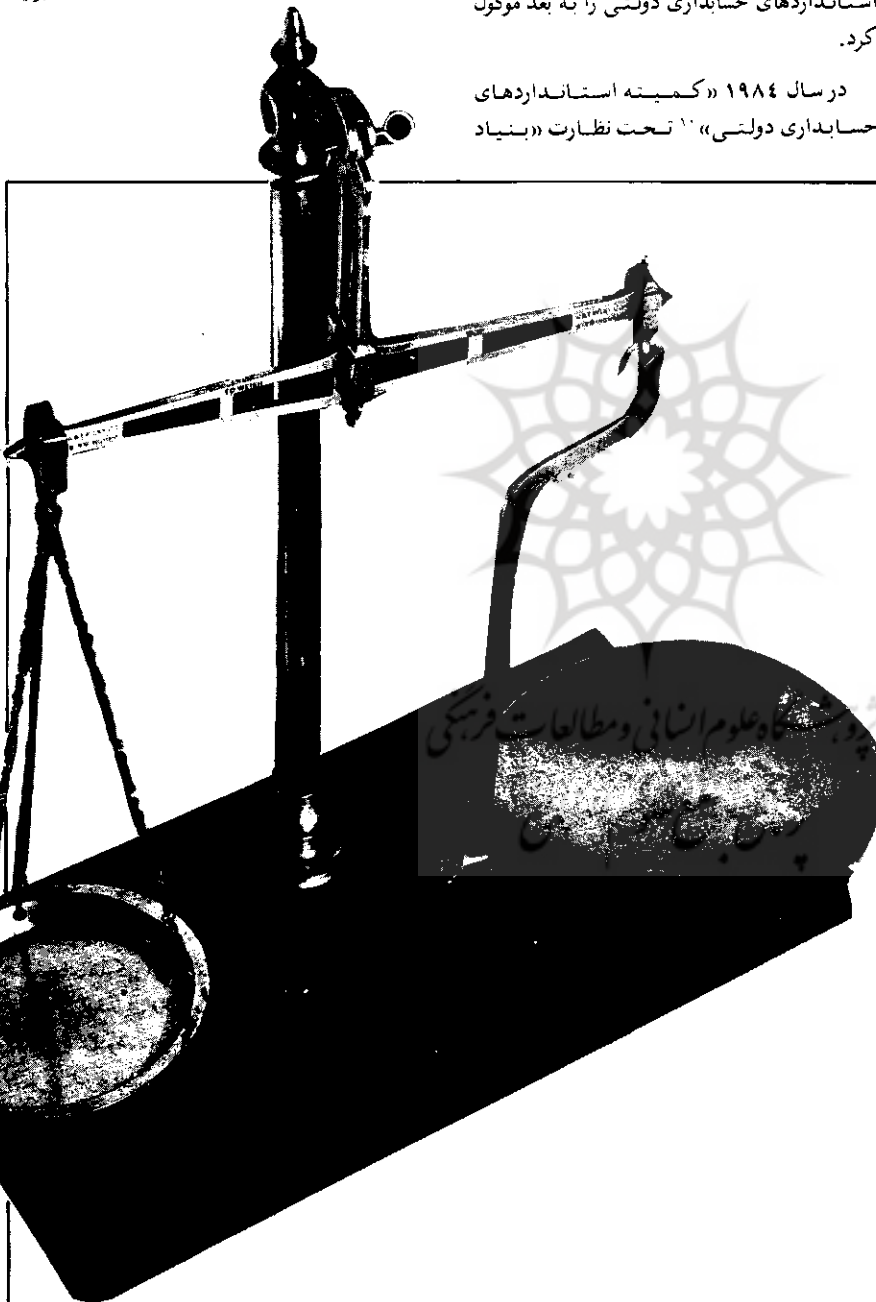
«کمیته استانداردهای حسابداری مالی»، که

در سال ۱۹۷۳ جایگزین «کمیته اصول حسابداری» شد. تحت نظارت «بنیاد حسابداری مالی»^۸ اداره می شود و تاکنون به عنوان مرجع اصلی تعیین استانداردهای حسابداری در جهان شناخته شده است. «کمیته استانداردهای حسابداری مالی» در اولین سالهای فعالیت، کوششهای خود را تنها در تدوین مفاهیم و استانداردهای حسابداری بازرگانی و انتفاعی به کاربرد و عملیات خود در زمینه استانداردهای حسابداری دولتی را به بعد موکول کرد.

در سال ۱۹۸۴ «کمیته استانداردهای حسابداری دولتی»^۹ تحت نظارت «بنیاد

حسابداری مالی»، که تأمین مالی و نظارت بر عملیات کمیته استانداردهای حسابداری مالی را نیز به عهده داشت، تشکیل شد. وظیفه اصلی کمیته استانداردهای حسابداری دولتی تعیین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی است و طبق اولین بیانیه آن، کلیه بیانیه ها و تفسیرهای شورای ملی حسابداری دولتی تا زمان

ورق بزنید



الغاء و با اصلاح از طرف کمیته مذکور، قابل اجرا باقی خواهد ماند.

۲. هدفها و اصول مربوط

هدفهای حسابداری دولتی

هدفهای حسابداری دولتی دارای ماهیت کلی و جامع، و دربرگیرنده مواردی است که دستیابی به آنها از حسابداری و گزارشگری مالی دولتی انتظار می‌رود. در صورتی که استانداردها بدون توافق در مورد هدفهای حسابداری دولتی تعیین شود منبایی برای پذیرش یک استاندارد و برتری آن بر استاندارد دیگر وجود نخواهد داشت و حسابداران دولتی ممکن است از استانداردهای خاصی برپایه هدفهای فرضی، مانند تأمین نیازهای استفاده‌کننده‌های خاص از صورتهای مالی سازمانهای دولتی، حمایت کنند.

طبق نظریه‌های کمیته استانداردهای حسابداری مالی، هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی سازمانهای غیرانتفاعی به شرح زیر است:

۱- گزارشگری مالی باید برای کمک به تأمین‌کنندگان فعلی و بالقوه منابع و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، اطلاعات لازم جهت ارزیابی خدمات سازمان غیرانتفاعی و توانایی سازمان جهت ارائه خدمات، ارائه کند.

۲- گزارشگری مالی باید، برای تأمین‌کنندگان فعلی و بالقوه منابع، اطلاعات مفید به منظور تصمیمگیری منطقی در مورد تخصیص منابع به سازمانهای مذکور ارائه کند.

۳- گزارشگری مالی باید، برای تأمین‌کنندگان فعلی و بالقوه منابع و دیگر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، اطلاعات مفید برای ارزیابی چگونگی انجام وظایف و مسئولیتهای مدیران سازمان دولتی و کیفیت، آن را فراهم آورد.

۴- گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در زمینه عملکرد سازمان غیرانتفاعی در یک دوره معین و سنجش دوره‌ای تغییرات در میزان و ماهیت منابع خالص آن ارائه کند.

۱- گزارشگری مالی باید در مورد چگونگی به دست آوردن و مصرف کردن وجوه نقد و منابع سیال در سازمان دولتی و استقراض و بازپرداخت آن عوامل دیگر مؤثر بر نقدینگی سازمان، اطلاعات لازم ارائه کند.

۲- گزارشگری مالی باید شامل توضیحات برای کمک به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی جهت درک و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی ارائه شده باشد.

۳- «شورای ملی حسابداری دولتی» ارائه اطلاعات مالی مفید برای تصمیمگیرهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و ارزیابی عملکرد مدیریت و سازمان را از جمله هدفهای کلی حسابداری و گزارشگری مالی سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی دانسته و هدفهای اصلی گزارشگری در سازمانهای مذکور را به شرح زیر طبقه‌بندی کرده است:

الف - ارائه اطلاعات مالی مفید برای تعیین و پیشبینی وضعیت مالی سازمان دولتی و تغییرات آن برای:

۱- تعیین و پیشبینی قدرت خدماتی بالقوه منابعی که در اختیار سازمان دولتی قرار دارد.

۲- تشخیص اینکه آیا ارزش و قدرت خدماتی بالقوه منابع عینی در طول دوره مالی حفظ شده است یا خیر؟

۳- پیشبینی مبالغ و موعد پرداختهای ناشی از تعهدات موجود و توانایی واحد دولتی جهت انجام این تعهدات.

۴- تعیین و پیشبینی قیمت تمام شده برنامه‌ها یا خدماتی که به وسیله سازمان دولتی ارائه می‌شود.

ب - ارائه اطلاعات مالی مفید برای تعیین و پیشبینی جریانات وجوه، مانده‌ها و نیازهای منابع مالی کوتاهمدت سازمان دولتی برای:

۱- پیشبینی مانده‌ها و دسترس به منابع مالی کوتاهمدت برای مصارف خاص.

۲- پیشبینی نیاز به تحصیل منابع مالی کوتاهمدت اضافی.

۳- پیشبینی اثر برنامه‌ها و فعالیتها بر منابع مالی کوتاهمدت.

۴- پیشبینی توانایی سازمان دولتی جهت اجرای تعهدات کوتاهمدت.

ج - ارائه اطلاعات مالی مفید برای نظارت بر عملکرد با توجه به مقررات قانونی، قراردادی و امانی

برای:

۱- تعیین اینکه آیا منابع طبق مقررات قانونی، قراردادی و بودجه‌ای به مصرف رسیده است یا خیر؟

۲- تشخیص اینکه آیا کمکهای مالی مالیات‌دهندگان و دریافت‌کنندگان خدمات، که برای پشتیبانی فعالیتهای دوره معین انجام می‌شود، برای بازیافت هزینه تمام شده فعالیتهای مذکور کفایت می‌کند؟

۳- تطبیق هزینه‌ها و اعتبارات مصرف شده با قوانین و مقررات مربوط.

د - ارائه اطلاعات مفید برای برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و پیشبینی اثر تحصیل و تخصیص منابع بردستیابی به هدفهای عملیاتی به منظور:

۱- پیشبینی اثر برنامه‌های مختلف بر منابع مالی کوتاهمدت واحد دولتی.

۲- پیشبینی اثر برنامه‌های مختلف بر وضعیت مالی واحد دولتی.

۳- پیشبینی میزان کمکهای ضروری مالیات‌دهندگان، کمک‌کنندگان و دریافت‌کنندگان خدمات برای پشتیبانی فعالیتهای مدت زمان مشخص.

۴- پیشبینی اثر برنامه‌ها و فعالیتهای پیشنهادی در دستیابی به هدفهای سازمان.

ه - ارائه اطلاعات مفید برای ارزیابی عملکرد سازمان و مدیریت برای:

۱- تعیین قیمت تمام شده برنامه‌ها، وظایف و فعالیتها به تریبی که تجزیه و تحلیل و مقایسه آنها با معیارها و استانداردهای معین و قیمت‌های تمام شده سایر سازمانهای دولتی را در دوره‌های زمانی مشخص، ممکن سازد.

۲- ارزیابی کارایی و بازدهی اقتصادی عملیات، برنامه‌ها و فعالیتهای سازمان دولتی.

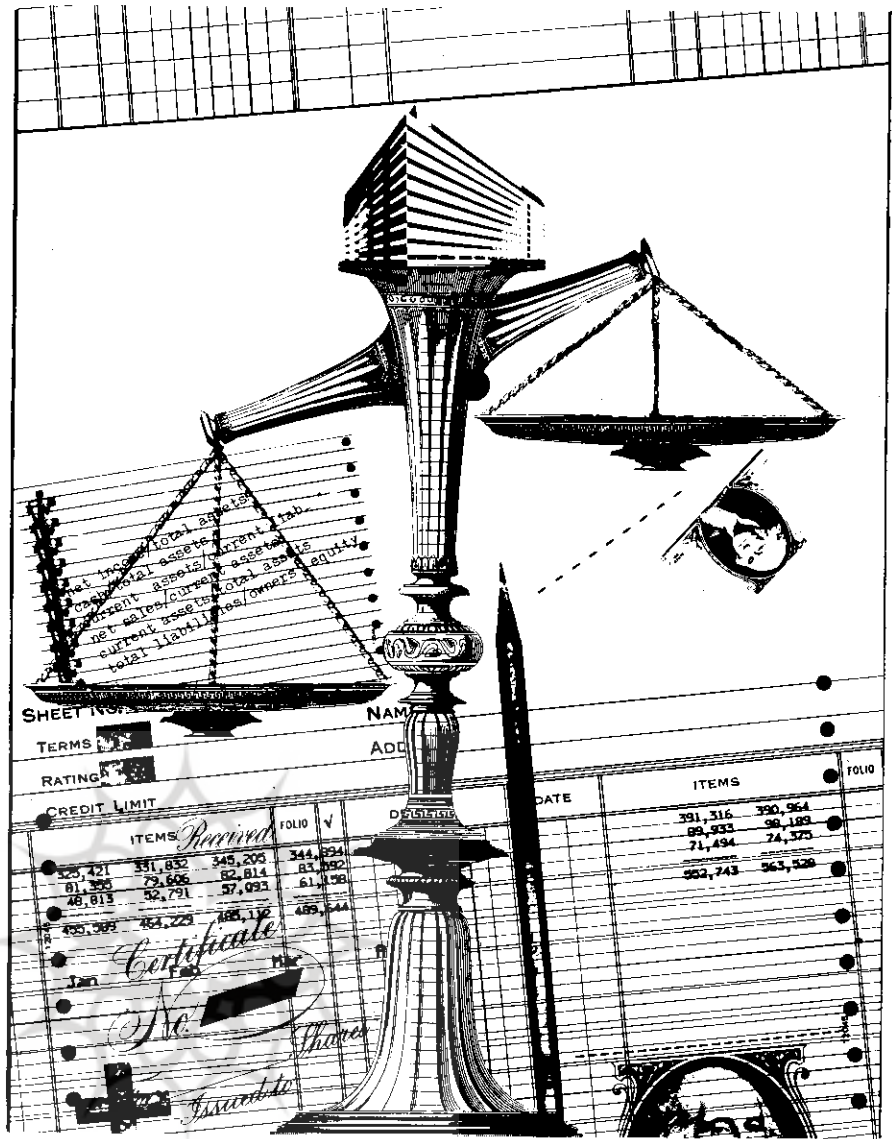
۳- ارزیابی نتیجه اجرای برنامه‌ها، فعالیتها و وظایف و تأثیر آن بر هدفهای مصوب.

و - انتقال اطلاعات مربوط، به نحوی که استفاده از آن را تسهیل کند، به صورت زیر:

۱- افزایش ضریب اعتماد اطلاعات.

۲- ارائه اطلاعات به صورت صریح، فشرده، جامع و با افشای کامل.

۳- ارائه اطلاعات در فواصل زمانی مناسب جهت مقایسه عملکرد واحدهای سازمانی و دوره‌های مالی مختلف.



بازپرداخت دیون بلندمدت، ۵- حساب مستقل وجوه دریافتی بابت خدمات خاص.

ب) حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه‌ای شامل:

۱- حساب مستقل انتفاعی، ۲- حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی.

ج) حسابهای مستقل برای وجوه امانی شامل:

۱- حساب مستقل وجوه امانی قابل مصرف، ۲-

حساب مستقل وجوه امانی غیرقابل مصرف، ۳-

حساب مستقل وجوه امانی بازنشستگی، ۴- حساب

مستقل وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها.

اصل چهارم: سازمانهای دولتی باید فقط

حسابهای مستقلی را که قوانین، مقررات و مدیریت

مالی صحیح تجویز می‌کنند نگاهداری کنند؛ زیرا

حسابهای مستقل اضافی و غیرضروری موجب

انعطاف‌ناپذیری، بی‌چیدگی و ناکارایی مدیریت مالی

می‌شود.

اصل پنجم: میان داراییهای ثابت متعلق به

حسابهای مستقل و داراییهای ثابت عمومی و نیز میان

بدهیهای بلندمدت متعلق به حسابهای مستقل و

بدهیهای بلندمدت عمومی تفاوتی زیر وجود دارد:

الف - داراییهای ثابت مربوط به حسابهای

مستقل خاص وجوه سرمایه‌ای یا وجوه امانی باید در

حسابهای مستقل مذکور ثبت شود. کلیه داراییهای

دیگر سازمان دولتی باید در گروه حساب داراییهای

ثابت عمومی ثبت شود.

ب - بدهیهای بلندمدت حسابهای مستقل وجوه

سرمایه‌ای، وجوه دریافتی بابت خدمات خاص و

وجوه امانی (غیرقابل مصرف و بازنشستگی) باید در

حسابهای مستقل مذکور ثبت شود. سایر بدهیهای

بلندمدت عمومی سازمان دولتی، که سررسید آنها

نرسیده است، باید در حساب بدهیهای بلندمدت

عمومی ثبت شود.

اصل ششم: داراییهای ثابت باید به قیمت

تمام شده و، در صورت عدم امکان تعیین قیمت تمام

شده، به قیمت برآورد شده ثبت شود. داراییهای

ثابت اهدا شده باید به ارزش برآورد شده متداول در

تاریخ دریافت به وسیله سازمان دولتی، ثبت شود.

اصل هفتم: الف) در حسابهای مستقل برای

وجوه دولتی، استهلاك داراییهای ثابت عمومی نباید

ثبت شود. استهلاك داراییهای ثابت عمومی را

ورق بزیند

قراردادی مرتبط با امور مالی را فراهم کند.

اصل دوم: سیستمهای حسابداری دولتی باید

بر اساس حسابهای مستقل تدوین و اجرا شود. طبق

تعریف، حساب مستقل عبارت است از یک واحد

مالی و حسابداری با مجموعه‌ای از حسابهای

خودتراز شامل وجوه نقد و سایر منابع مالی، همراه با

بدهیهای مربوط و ارزش ویژه و تغییرات آن، که

به منظور اجرای فعالیتهای خاص یا نبل به هدفهای

معین، طبق مقررات و محدودیتهای خاص، تشکیل

شده‌اند.

اصل سوم: در حسابداری دولتی باید از

حسابهای مستقل زیر استفاده شود:

الف) حسابهای مستقل برای وجوه دولتی شامل:

۱- حساب مستقل عمومی، ۲- حساب مستقل

درآمد اختصاصی، ۳- حساب مستقل پروژه‌های

عمرانی، ۴- حساب مستقل تأمین مالی و

اصول حسابداری دولتی و گزارشگری مالی

بیانیه شماره ۱ شورای ملی حسابداری دولتی، برای حسابداری دولتی و گزارشگری مالی ۱۲ اصل به شرح زیر ذکر شده است:

اصل یکم: سیستم حسابداری دولتی باید امکان ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل وضعیت مالی و نتیجه فعالیتهای مالی حسابهای مستقل و گروه حسابهای سازمان دولتی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری و همچنین امکان حسابرسی به منظور اطمینان از رعایت مقررات قانونی و

می‌توان در سیستمهای حسابداری صنعتی ثبت کرده یا برای تحلیلهای تعیین قیمت تمام شده محاسبه نمود. استهلاک انباشته را می‌توان در گروه حساب داراییهای ثابت عمومی ثبت کرد.

ب) استهلاک داراییهای ثابت متعلق به حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای باید در حسابهای مستقل مذکور ثبت شود. در حسابهای مستقل وجوه امانی که در آنها هزینه‌ها، سود خالص و نگهداری سرمایه اندازه‌گیری می‌شود نیز استهلاک داراییهای ثابت باید شناسایی شود.

اصل هشتم: برای تعیین وضعیت مالی و نتیجه عملیات مالی، باید از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده به ترتیب زیر استفاده شود:

الف) درآمدها و هزینه‌های حسابهای مستقل برای وجوه دولتی باید با مبنای تعهدی تعدیل شده شناسایی شود. درآمدها باید در دوره حسابداری که آمده، در دسترس و سنجش پذیر می‌شوند شناسایی شوند. هزینه‌ها باید در دوره حسابداری که بدهی سنجش پذیر ایجاد می‌شود شناسایی گردد، به استثنای بهره‌مربوط به بدهیهای بلندمدت عمومی و عوارض مخصوص که باید هنگام سررسید شناسایی شود.

ب) درآمدها و هزینه‌های حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه‌ای باید با مبنای تعهدی شناسایی شود. درآمدها باید در دوره حسابداری که در آن تحصیل و سنجش پذیر می‌شوند و هزینه‌ها باید در دوره تحمل و سنجش پذیر شدن شناسایی شوند.

ج) درآمدها و هزینه‌های حسابهای مستقل برای وجوه امانی باید با مبنای هماهنگ با هدفهای حسابداری آنها شناسایی شود. حسابهای مستقل وجوه امانی غیرقابل مصرف و بازنشستگی باید با حسابداری تعهدی ثبت شوند. حسابهای مستقل وجوه امانی قابل مصرف و وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها باید با حسابداری تعهدی تعدیل شده ثبت شوند.

د) انتقالات میان حسابهای مستقل باید در دوره‌های حسابداری که در آن حسابهای دریافتی و

پرداختی حسابهای مستقل ایجاد می‌شوند شناسایی شود.

اصل نهم: الف) هر سازمان دولتی باید دارای بودجه سالانه مصوب باشد.

ب) سیستم حسابداری باید مبنای کنترل بودجه‌ای مناسب را فراهم کند.

ج) صورتهای مالی و جدولهای مربوط به حسابهای مستقل دولتی، که برای بودجه سالانه تصویب شده است، باید شامل مقایسه بودجه‌ای باشد.

اصل دهم: الف) انتقالات میان حسابهای مستقل وجوه حاصل از ایجاد بدهیهای بلندمدت عمومی باید مجزا از درآمدها و هزینه‌های هر حساب مستقل طبقه بندی شود.

ب) درآمدهای حسابهای مستقل برای وجوه دولتی باید بر اساس هر حساب مستقل و منبع درآمد طبقه بندی شود. هزینه‌ها باید بر اساس هر حساب مستقل، برنامه واحد سازمانی، فعالیت، فصل و طبقات اصلی مواد هزینه طبقه بندی شود.

ج) درآمدها و هزینه‌های حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه‌ای باید اصولاً به ترتیبی مشابه مؤسسات بازرگانی بر اساس برنامه‌ها و فعالیتهای طبقه بندی شود.

اصل یازدهم: در بودجه، حسابها و گزارشهای مالی هر حساب مستقل، باید واژه‌ها و طبقه بندی مشترک به طور یکپارچه به کار برده شود.

اصل دوازدهم: الف) به منظور تسهیل کنترل مالی، نظارت قوه مقننه در صورت لزوم برای مقاصد گزارشگری خارج از سازمان، باید گزارشهای مالی میاندوره‌ای مناسب و گزارشهای مربوط به وضعیت مالی، نتایج عملیاتی و اطلاعات مرتبط دیگر، تهیه شود.

ب) برای کلیه حسابهای مستقل و گروه حسابهای سازمان دولتی، باید گزارش مالی سالانه جامع شامل صورتحسابهای مربوط به هر حساب مستقل، صورتحسابهای ترکیبی حسابهای مستقل، یادداشتهای صورتهای مالی، توضیحات و جدولهای آماری، تهیه و منتشر شود.

ج) صورتهای مالی تهیه شده برای مقاصد عمومی ممکن است مجزا از گزارش مالی سالانه جامع منتشر شود. صورتهای مالی مذکور باید شامل صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای ذیل صورتهای مالی، برای ارائه منصفانه وضعیت مالی و نتایج عملیاتی باشد.

۳. مسایل فعلی

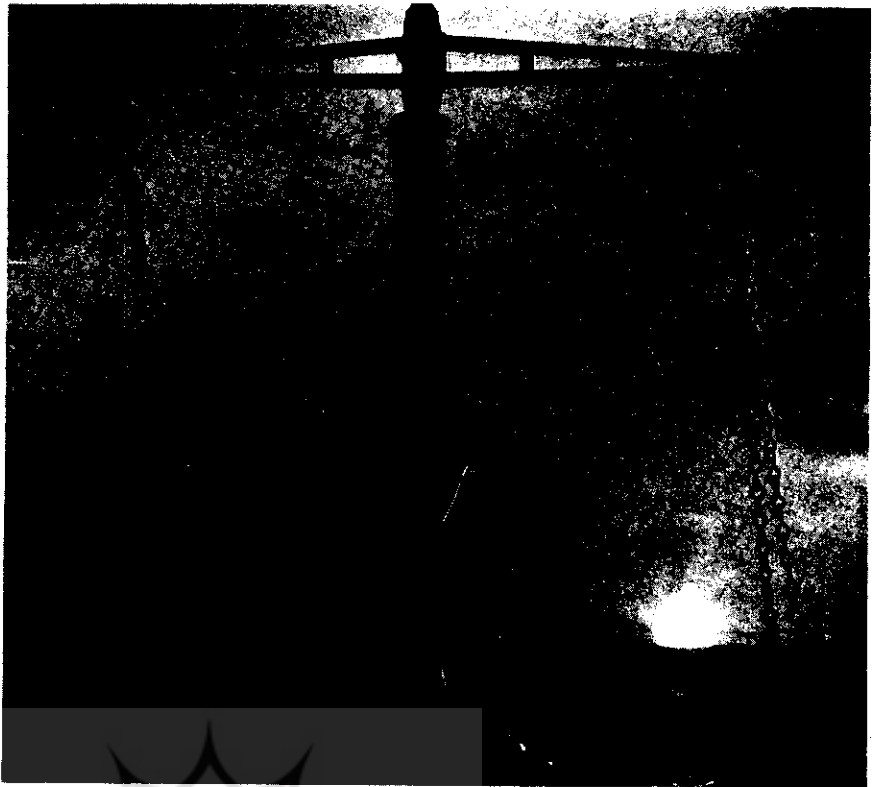
واحد گزارشگری سازمانی

در حسابداری بازرگانی، شرکت‌های مستقل ولی مرتبط از نظر مقاصد گزارشگری مالی، به عنوان یک واحد اقتصادی تلقی می‌شوند. این تصمیم که کدام واحدهای حسابداری مستقل دیگر تابع یک شرکت تلقی شده و باید در صورتهای مالی نهایی آن گزارش شوند بستگی به این دارد که آیا شرکت می‌تواند کنترل یا نفوذ درخور اهمیتی نسبت به عملیات واحدهای حسابداری مستقل مذکور به کار برد یا خیر؟

تا سال ۱۹۸۱ در حسابداری دولتی و غیرانتفاعی هیچ معیاری برای «واحد اقتصادی» وجود نداشت. بیانیه شماره ۱ شورای ملی حسابداری دولتی این موضوع را به شرح زیر بیان می‌کند:

«عملیات برخی از حسابهای مستقل با برنامه‌ها و فعالیتهای مرتبط با سازمان دولتی، ممکن است به جای درج در گزارش مالی جامع سالانه، در گزارشهای جداگانه منعکس شوند. این موضوع باید به طور مشخص افشا شود و نحوه دسترسی به گزارشهای جداگانه مذکور نیز تعیین گردد. منظور از «حسابهای مستقل با برنامه‌ها و فعالیتهای مرتبط» کلیه عملیاتی است که تحت نام واحد دولتی انجام می‌شود یا تا حد درخور توجهی تحت اختیار و قلمرو واحد دولتی قرار دارد.»

تعریف «حسابهای مستقل و برنامه‌ها و فعالیتهای مرتبط» به ترتیب فوق را می‌توان به عنوان حرکتی در



واحدهای مالی و حسابداری شامل مجموعه‌ای از حسابهای خودتراز (که به منظور انجام فعالیتهای خاص از محل درآمدهای معین نگهداری می‌شوند) یکی از اصول و ویژگیهای اصلی حسابداری دولتی را تشکیل می‌دهد. یکی از مسائل بحث‌انگیز فعلی حسابداری دولتی این است که اطلاعات اصلی صورتهای مالی سازمانهای دولتی باید مرتبط با هر یک از حسابهای مستقل باشد یا با انواع سه‌گانه حسابهای مستقل و یا با ارقام تلفیقی. در سالهای اخیر نظریه تلفی حسابهای مستقل و گروه حسابها به عنوان تنها واحدهای مالی و گزارشگری دولتی به وسیله گروههای زیرمورد بحث و اظهارنظر قرار گرفته است:

- ۱ - گروهی که عقیده دارد اطلاعات حسابهای مستقل و گروه حسابها باید همچنان به عنوان نقطه توجه و تاکید اصلی گزارشهای مالی حسابداری دولتی تلقی شود، زیرا تلخیص صورتهای مالی بر اساس انواع سه‌گانه حسابهای مستقل (وجوه دولتی، وجوه سرمایه‌ای و وجوه امانی) موجب عدم امکان گزارشگری لازم و کافی وضعیت مالی و نتیجه فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی خواهد شد.
- ۲ - گروهی که معتقد است گزارشگری بر اساس انواع سه‌گانه حسابهای مستقل و گروه حسابها برای ارائه تصویری صحیح و منصفانه از وضعیت مالی و نتیجه فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی کافی است.
- ۳ - گروه سوم که بر این عقیده است که به جای صورتهای مالی ترکیبی و ستونی، که در آنها توجه و تاکید اصلی بر اطلاعات ارائه شده در مورد وضعیت مالی و نتیجه فعالیتهای مالی حسابهای مستقل و گروه حسابهاست، از صورتهای مالی تلفیقی با حذف ارقام متقابل بین حسابها جهت انعکاس وضعیت مالی و نتیجه فعالیتهای مالی سازمان دولتی استفاده شود.

تعدیلات مربوط به سطح قیمتها

یکی از موضوعهای مورد بحث در حسابداری
بقیه در صفحه ۸۶

بیانیه‌های خود تاکید کرد که مهمترین تجلی مسئولیت نظارت، که دال بر تابعیت سازمان مرتبط از واحد گزارشگری است، وابستگی مالی است. با توجه به این بیانیه وابستگی مالی شامل موارد زیر است:

- ۱ - مسئولیت واحد گزارشگری نسبت به تأمین مالی کسریهای (مازاد انباشته هزینه‌ها بر درآمدها) سازمان تابع.
- ۲ - حق واحد گزارشگری نسبت به مازادها (مازاد انباشته درآمدها بر هزینه‌ها).
- ۳ - تضمین قانونی یا مسئولیت واحد گزارشگری نسبت به پرداخت تعهدات و بدهیهای سازمان تابع.

واحد گزارشگری حسابداری و مالی

علی‌رغم این واقعیت که ماهیت متنوع عملیات سازمانهای دولتی و ضرورت استفاده از درآمدهای معین برای فعالیتهای و مصارف خاص، ثبت کلیه فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی صرفاً در یک واحد حسابداری را غیرمنطقی و غیرعملی می‌سازد، و این که استفاده از حسابهای مستقل به عنوان

جهت جدا شدن از اصل شخصیت حقوقی و نزدیک شدن به اصل «اعمال نفوذ یا کنترل مؤثر» تلقی کرد، زیرا طبق آن در صورتی که سازمان دولتی دارای یک واحد وابسته یا مرتبط باشد، داراییها، بدهیها، ارزش ویژه، درآمدها و هزینه‌های واحد مذکور باید در صورتهای مالی سازمان دولتی و یا به طور جداگانه منتشر شود.

شورای ملی حسابداری دولتی در بیانیه شماره ۳ خود، ضمن ضروری دانستن تعریف واحد گزارشگری دولتی برای مشخص کردن شمول یا عدم شمول صورتهای مالی بر سازمانهای تابع و مرتبط، نتیجه‌گیری کرد که معیار اصلی در این است که آیا مسئولان سازمان دولتی مسئولیت نظارت بر فعالیتهای مالی سازمان وابسته و مرتبط را اعمال می‌کنند یا خیر؟ و اشاره کرد به این که مسئولیت نظارت شامل موارد زیر است:

- وابستگی متقابل مالی واحد گزارشگری با سازمان تابع و مرتبط.
 - انتخاب مدیران سازمان تابع توسط واحد گزارشگری.
 - اثر و نفوذ با اهمیت واحد گزارشگری بر عملیات سازمان تابع و مرتبط.
 - مسئولیت مالی سازمان مرتبط در مقابل واحد گزارشگری.
- شورای ملی حسابداری دولتی دریکی از