

مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی

موضوع بیانیه ۳۴ (GASB)

جعفر باباجانی*

چکیده

نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته در دو دهه اخیر از تحولات درخور ملاحظه‌ای برخوردار گردیده است. اغلب نظام‌های حسابداری جدید بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی طراحی شده و برای تحقق این امر دولت‌های این قبیل کشورها شعار حسابداری برای اداره امور «Accounting for Governance» را در دستور کار خود قرار دادند. کشورهای نظیر امریکا، انگلیس، استرالیا، نیوزیلند و کانادا از جمله کشورهایی هستند که در دو دهه اخیر مطالعات و تحقیقات کافی در حسابداری دولتی انجام داده و بر اساس نتایج آن، تحول لازم در نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل خود ایجاد کرده‌اند.

یکی از مهمترین تحولات آخرین سال‌های قرن بیستم صدور و انتشار بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی کشور امریکا است که ره آورد آن ارائه مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی برای دولت‌های ایالتی و محلی می‌باشد. مدل جدید حسابداری این قبیل دولت‌ها که در این مقاله مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد، علاوه بر تقویت پاسخگویی مالی، قابلیت پاسخگویی عملیاتی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را محقق نموده است.

واژه‌های کلیدی

مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری مالی، صورت حساب فعالیت‌ها، بیانیه شماره ۳۴ GASB.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

مجله پاسخ علوم انسانی
* استادیار دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه یافته در دو دهه آخر قرن بیستم به صورت قابل ملاحظه‌ای تحول یافته است. این قبیل کشورها قرن بیست و یکم را در شرایطی آغاز کردند که نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی جدیدی متناسب با ویژگی‌های این قرن طراحی و به مورد اجرا گذاشته‌اند یا خواهند گذاشت. مبانی نظری جدید حسابداری دولتی که حاصل مطالعات و تلاشهای بی‌وقفه علمی بیست ساله اخیر کشورهای پیشرفته است، مسئولیت پاسخگویی را کماکان جزء لاینفک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی محسوب داشته و با تأکید بیشتری مورد توجه قرار داده است. به همین دلیل هدف‌های گزارشگری مالی دولتی با رعایت ویژگی‌های محیط فعالیت‌های از نوع دولتی و بازرگانی و نیازهای استفاده‌کنندگان بر پایه مسئولیت پاسخگویی تدوین گردیده است.

کشورهایی نظیر امریکا، انگلیس، استرالیا، نیوزیلند و کانادا از جمله کشورهایی هستند که در دو دهه اخیر مطالعات و تحقیقات کافی در حسابداری دولتی انجام داده و بر اساس نتایج این مطالعات، تغییر و تحول لازم را در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد عمل خود ایجاد کرده‌اند. به عنوان مثال هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولت (GASB)^(۱) که در سال ۱۹۸۴ جایگزین شورای ملی حسابداری دولتی (NOGA)^(۲) گردید، با تصویب و ابلاغ بیانیه مفهومی شماره یک تحت عنوان «هدف‌های گزارشگری مالی»، اولین چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را در امریکا بنیان نهاد. پس از (GASB) هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال (FASAB)^(۳) که در سال ۱۹۹۰ مرکب از نمایندگان دیوان محاسبات، خزانه‌داری و سازمان مدیریت و بودجه تشکیل گردید، با انتشار بیانیه مفهومی شماره یک کاملترین چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را ارائه کرد. همزمان با مطالعاتی که در زمینه مبانی نظری حسابداری دولتی صورت می‌گرفت، تصویب قوانین و مقررات بنیادی نظیر «قانون مدیران ارشد مالی»^(۴) در سال ۱۹۹۰ و «قانون نتایج و عملکرد دولت»^(۵) در سال ۱۹۹۳ و «قانون اصلاح مدیریت دولت»^(۶) در سال ۱۹۹۴ زمینه‌های لازم را برای تصویب بیانیه شماره ۳۴ (GASB) فراهم کرد تا با اجرای عملی آن تحولی عظیم در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی ایجاد گردد.

به نظر نگارنده تحولات سه دهه اخیر حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته عمدتاً تحت تأثیر مفهوم مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی صورت گرفته است و اعتقاد دارد، تحلیل مبانی نظری حاکم بر صدور بیانیه ۳۴ و تشریح ویژگی‌های کلیدی مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی محصول این بیانیه، نقش برجسته این مفهوم را در ایجاد تغییرات بنیادی حسابداری دولتی نشان می‌دهد. به همین دلیل در این مقاله کوشش می‌شود، ضمن معرفی جنبه‌های مهم نظام جدید حسابداری حکومت‌های محلی موضوع بیانیه، مبانی نظری پشتوانه آن مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

سیر تصویب بیانیه ۳۴

تا قبل از صدور بیانیه ۳۴، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی کشور آمریکا بر اساس چارچوب نظری موضوع بیانیه مفهومی شماره یک و اصول دوازده‌گانه و بیش از سی بیانیه استاندارد مصوب هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) طراحی گردیده بود. در ژانویه ۱۹۹۷، هیأت مذکور طرحی برای اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی ارائه کرد. طرح مورد بحث که بر اساس دو رویکرد متفاوت در زمینه گزارشگری مالی تنظیم شده بود برای اظهارنظر تخصصی صاحب‌نظران منتشر گردید. رویکرد اول ضمن آن که بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی «Flow of Economic Resources» و استفاده از مبنای تعهدی کامل تأکید داشت، گستره سطح و یکپارچگی واحد گزارشگر را «Entity – wide Level» مورد توجه کامل قرار داده بود. بر پایه این رویکرد دولت ایالتی یا محلی به عنوان واحد گزارشگر مورد پذیرش قرار گرفته و گزارشگری و استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای از جمله دارایی‌های زیربنایی و همچنین تنظیم گزارش‌های تکمیلی و جداگانه تحت عنوان «گزارش تحلیلی مدیریت در مورد دولت‌های ایالتی و محلی» الزامی شده بود.

رویکرد دوم سطح گزارشگری را بر مبنای حساب مستقل «Fund Level» انتخاب کرد و کماکان بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی و استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در مورد فعالیت‌های از نوع دولتی و اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و استفاده از

مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع... ۳۸.....

مبنای تعهدی کامل در مورد فعالیت‌های بازرگانی، تأکید داشت. این رویکرد تغییرات مهمی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی بوجود نمی‌آورد و تا حدود زیادی حفظ ساختار نظام موجود را مورد توجه قرار می‌داد.

در طول مدت دو سال از تاریخ صدور طرح پیشنهادی، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی علاوه بر برگزاری شش کنفرانس عمومی حدود ۳۹۸ توصیه نامه از مؤسسات حسابرسی (CPA) و ۷۴ فقره اظهار نظر کتبی از اشخاص حقیقی متخصص دریافت کرد. بر اساس نظریه‌های کارشناسی دریافتی GASB به این نتیجه رسید که طرح پیشنهادی با رویکرد اول در بین متخصصین از مقبولیت بیشتری برخوردار می‌باشد؛ لذا طرح مذکور به عنوان مبنایی برای طراحی مدل جدید گزارشگری مالی دولتی در دستور کار هیأت قرار گرفت.

سر انجام در ژوئیه ۱۹۹۹ مدل جدید گزارشگری مالی دولتی مصوب GASB طی یک بیانیه مفصل حاوی ۱۶۶ بند به همراه ضمائم آن به شماره ۳۴ ابلاغ گردید. بیانیه ۳۴ که بر اساس چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک مصوبه همان هیأت تدوین گردیده است، ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی امریکا را که در آغاز هزاره سوم میلادی در جریان اجراست، به تفصیل بیان می‌کند.

بیانیه ۳۴ و مسئولیت پاسخگویی

تصویب و ابلاغ بیانیه ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی گامی اساسی در جهت تحول بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی محسوب می‌شود و اجرای کامل آن، ضمن ارائه اطلاعات مالی جدید می‌تواند موجب تجدیدنظر اساسی در اطلاعات مالی قابل ارائه از سیستم حسابداری موجود گردد. بیانیه مذکور بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی و در چارچوب اهداف گزارشگری مالی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی مصوب سال ۱۹۸۷ تدوین گردیده است.^(۱۰) هدف این بیانیه افزایش ظرفیت مسئولیت پاسخگویی و ارتقای سطح قابل فهم‌بودن و سودمندی گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی است که جهت شهروندان، نهادهای قانونی و نظارتی،

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ارائه می‌گردد. برخی از هدف‌های گزارشگری مالی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) از طریق اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی نظام موجود قابل تأمین بود؛ لیکن تحقق برخی دیگر از هدف‌های مذکور مستلزم ایجاد تغییرات بنیادی در ساختار و نحوه ارائه گزارش‌های مالی با مقاصد خارجی بود که زمینه لازم را برای تصویب و انتشار بیانیه استاندارد شماره ۳۴ که بر اساس مطالعات و بررسی‌های کافی تدوین گردیده است، فراهم کرد.

تصویب و ابلاغ بیانیه ۳۴ به عنوان بخشی از تلاش‌های مستمر در جهت اصلاح گزارشگری مالی دولتی در چارچوب بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) تلقی و با هدف ارائه یک مدل مناسب گزارشگری مالی صورت گرفته است. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ضمن تأکید بر مفاهیم بنیادی و هدف‌های گزارشگری مالی موضوع بیانیه شماره یک، اعتقاد دارد که اجرای کامل مفاد بیانیه استاندارد شماره ۳۴ منجر به ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی دولت‌های ایالتی و محلی از طریق فراهم کردن اطلاعات سودمند به طیف وسیع‌تری از استفاده‌کنندگان نسبت به مدل گزارشگری قبلی می‌شود.

از آن جا که مفاهیم بنیادی و هدف‌های گزارشگری مالی دولتی مبنای تدوین بیانیه ۳۴ قرار گرفته و هدف اصلی آن تحقق مفاهیم و هدف‌های مذکور می‌باشد، لذا بررسی دلایل نظری ارائه شده توسط (GASB) در مورد مسؤلیت پاسخگویی عمومی و اهمیت و تأثیر آن در صدور این بیانیه برای درک صحیح ویژگی‌های کلیدی بیانیه ۳۴ ضروری به نظر می‌رسد. به همین منظور ابتدا نقش مفهوم مسؤلیت پاسخگویی عمومی شامل مسؤلیت پاسخگویی مالی^(۱۱) و مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی^(۱۲) در طراحی و اجرای مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی تشریح و سپس جنبه‌های کلیدی بیانیه ۳۴ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

دلایل نظری تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی

همان طور که در بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) تأکید شده است، مسؤلیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی دولتی بوده و جزء لاینفک کلیه هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی محسوب می‌شود. حسابداری و گزارشگری مالی

دولتی با مسئولیت پاسخگویی ارتباط داشته و یکی از ابزارهای اصلی ایفای این مسئولیت محسوب می‌شود. مسئولیت پاسخگویی مستلزم فراهم کردن اطلاعات مالی و غیرمالی است که شهروندان این قبیل اطلاعات را در جهت ملزم کردن دولت به پاسخگویی در قبال اعمال و فعالیت‌هایی که انجام می‌دهد، مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین هدف اساسی گزارشگری مالی دولتی، تهیه اطلاعات مالی سودمند برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولت از یک سو و ارزیابی این مسئولیت و تصمیم‌گیری اجتماعی، سیاسی و اقتصادی از طرف شهروندان از سوی دیگر می‌باشد.

تحقق مسئولیت پاسخگویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، امر ساده‌ای نیست. برخی از فعالیت‌های دولت جنبه مالی دارد، لذا تأمین اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخگویی این قبیل فعالیت‌ها از طریق گزارش‌های مالی امکان‌پذیر است، لیکن تأمین اطلاعات کافی برای ادای پاسخگویی برخی دیگر از فعالیت‌های دولت، از طریق گزارش‌های مالی سنتی امکان‌پذیر نخواهد بود. به همین دلیل، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی در بیانیه شماره یک خود حداقل محدودۀ مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی دولتی را تعیین و تعریفی از حداکثر آن ارائه کرده است. هیأت معتقد است که دولت‌ها حداقل باید اطلاعاتی فراهم و در گزارش‌های مالی سالانه درج کنند که شهروندان با استفاده از آن، از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های قانونی تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، اطمینان حاصل کنند. صورت‌های مالی به صورت سنتی بر ارائه این قبیل اطلاعات تأکید داشته و ادامه ارائه آن نیز در جهت ادای بخشی از مسئولیت پاسخگویی ضروری است.

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی در جریان فرایند تصویب بیانیه ۳۴ مجدداً به این نتیجه رسید که ارائه اطلاعات مربوط به مسئولیت پاسخگویی مالی کماکان از طریق صورت‌های مالی فعالیت‌های از نوع دولتی صورت پذیرد. دلایل (GASB) در این مورد به شرح زیر است:

الف- گزارشگری مالی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی فعالیت‌های از نوع دولتی، در پاسخ به تقاضای مستمر در مورد کنترل و مسئولیت پاسخگویی تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی توسعه یافته است. هیأت اعتقاد دارد که این هدف اساسی کماکان برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، اهمیت دارد. اغلب شهروندان، سرمایه‌گذاران

و اعتباردهندگان بر اعمال کنترل‌های قوی بر تحصیل و افزایش منابع مالی و مصرف آن در جهت اهداف تعیین شده، تأکید می‌ورزند.

ب- هیأت در بیانیه مفهومی شماره یک بر اهمیت بودجه عمومی به عنوان ابزاری برای بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی، کنترل و همچنین مبنایی برای ارزیابی عملکرد، تأکید کرده است (بندهای ۱۹ و ۲۰). هیأت همچنین بر مفید بودن ساختار حساب‌های مستقل و استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل به عنوان ابزار کنترل و وسیله‌ای برای هدایت و کنترل مصرف منابع در جهت انطباق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های قانونی تعیین شده، تأکید کرده است (بندهای ۲۱ و ۲۲). بر اساس همین تأکیدات هیأت یکی از هدف‌های گزارشگری مالی دولتی را به شرح زیر تصویب و در بند ۱۷۷ بیانیه شماره یک منظور نمود: «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 مربوط و الزامات قانونی رعایت شده است؟ بر مبنای نظرخواهی که در جریان پروژه مدل جدید گزارشگری مالی انجام گردید، هیأت به این نتیجه دست یافت که ساختار حساب‌های مستقل و تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی، یکی از ابزارهای مهم تحقق هدف فوق برای دولت‌ها و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی آنها می‌باشد.

ج- بر اساس مطالعات انجام شده از طرف جونز و دیگران در مورد نیازهای استفاده‌کنندگان در سال ۱۹۸۵ و ویلسون در سال ۱۹۹۰ در خصوص گزارش‌های مالی، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی به این نتیجه رسید که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی کماکان علاقه شدیدی به اطلاعاتی در مورد جریان‌های منابع مالی جاری، تطبیق عملکرد با بودجه مصوب و گزارشگری مالی بر مبنای حساب‌های مستقل دارند. بر مبنای همین مطالعات هیأت متقاعد گردید که اغلب استفاده‌کنندگان به اطلاعات تفصیلی در مورد مسؤلیت پاسخگویی مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی علاقه‌مند می‌باشند و دولت‌های ایالتی و محلی نیز از تهیه این قبیل اطلاعات حمایت می‌کنند.

د- با توجه به دلایل مشروحه فوق، هیأت مقرر کرد که تمرکز سنتی صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی بر مسؤلیت پاسخگویی مالی، کماکان ادامه یابد.

فعالیت‌های از نوع دولتی باید بر مبنای حساب‌های مستقل (حساب‌های مستقل اساسی و غیره) و با تأکید بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی و استفاده از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده گزارش شوند. در هر حال برای تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی بلندمدت، صورت‌های مالی جامع دولت باید شامل اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز باشد. تهیه این قبیل اطلاعات ضمن آن که استمرار جریان اطلاعات مسئولیت پاسخگویی مالی را تضمین می‌کند، دسترسی به اطلاعات بهای تمام شده خدمات موضوع فعالیت‌های از نوع دولتی را مشابه خدمات حاصل از فعالیت‌های از نوع بازرگانی، فراهم خواهد کرد.

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با ارائه دلایل مشروحه زیر اعتقاد دارد که صورت‌های مالی فعالیت‌های از نوع بازرگانی و برخی فعالیت‌های امانی به صورت سنتی بر مسئولیت پاسخگویی عملیاتی تأکید داشته است:

الف- دولت‌ها برای ارائه خدمات تشکیل شده‌اند. شهروندان به نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی اجازه داده‌اند که برای اهداف فوق داری‌های مالی و سرمایه‌ای تحصیل و مصرف کنند. این قبیل نهادها و همچنین شهروندان شامل پرداخت‌کنندگان مالیات و سایر تأمین‌کنندگان منابع مالی، بهره‌مندان از خدمات و رسانه‌های عمومی باید در مورد چگونگی مصرف این منابع و کالا و خدماتی که تولید می‌شود، آگاه شوند. همچنین گروه‌های مذکور باید در مورد منابع در دسترس جهت مصارف آینده و این که این منابع برای نگهداری و یا افزایش سطح خدمات جاری و تأمین میزان تعهدات کفایت می‌کند، مطلع شوند.

ب- مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به صورت ذاتی در بر گیرنده مفهوم مباشرت منابع عمومی است. مباشرت صرفاً به معنی حفظ و حراست از منابع اعم از مالی و سرمایه‌ای و یا انطباق مصرف آنها با قوانین و مقررات (مسئولیت پاسخگویی مالی) نمی‌باشد، بلکه شامل مصرف بهینه و اثر بخش منابع به منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای تعهداتی که دولت متقبل گردیده نیز می‌باشد (مسئولیت پاسخگویی عملیاتی).

ج- صورت‌های مالی فعالیت‌های از نوع بازرگانی و برخی فعالیت‌های امانی، به صورت سنتی بر فراهم کردن اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی - مشابه آنچه در فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی وجود دارد - تأکید داشته است. صرف‌نظر

از انگیزه سود، هدف عملیاتی فعالیت‌های از نوع بازرگانی دولت، مشابه مؤسسات انتفاعی، فراهم کردن خدماتی است که بهای تمام شده آنها از استفاده‌کنندگان این خدمات دریافت می‌شود (درآمد مبادله‌ای). فعالیت‌های بازرگانی، بهای خدمات خود را از طریق روش‌های مورد استفاده در بخش خصوصی تعیین می‌کند. بهای این قبیل خدمات عمدتاً بر مبنای بهای اقتصادی خدمات مورد نظر شامل کلیه منابع مالی و سرمایه‌ای مصرف شده در دوره تولید خدمات و بر اساس نیاز به بازیافت آن بها، در جهت حفظ مبنای مالی فعالیت و تداوم عملیات در آینده، تعیین می‌گردد.

د- به دلیل وجوه تشابه موجود، صورت‌های مالی فعالیت‌های از نوع بازرگانی به صورت سنتی بر مسئولیت پاسخگویی عملیاتی تأکید داشته و از نظر محتوی، معیار اندازه‌گیری و نحوه ارائه، مشابه مؤسسات بازرگانی بخش خصوصی می‌باشند. در هر دو نوع مؤسسه، معیار مهم اندازه‌گیری کارایی عملیات، از طریق مقایسه درآمد حاصل از ارائه خدمات و هزینه ایجاد شده در تولید خدمات و گزارش تفاوت آنها (سود یا زیان خالص)، فراهم می‌شود. اطلاعات سودمند برای ارزیابی توانایی در تداوم تولید خدمات و ایفای تعهدات از طریق ترانزنامه تأمین می‌شود که حاوی کلیه دارایی‌ها، کلیه بدهی‌ها و خالص دارایی‌ها می‌باشد.

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی اعتقاد دارد که اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی باید در مورد فعالیت‌های از نوع دولتی نیز تهیه شود و برای این امر دلائلی به شرح زیر ارائه می‌کند:

الف- تمرکز صورت‌های مالی فعالیت‌های از نوع دولتی بر مسئولیت پاسخگویی مالی تا حدودی تعهدات ناشی از مباشرت منابع مالی را تأمین می‌نماید. تهیه اطلاعاتی نظیر اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی دوره جاری با اعتبارات مصوب همان دوره، نحوه تحصیل منابع مالی مورد نیاز به انطباق ورود و خروج منابع مالی جاری با مقررات بودجه‌ای و سایر الزامات قانونی و این که آیا منابع مالی ورودی در دوره جاری برای تأمین منابع مالی خروجی در همان دوره کافی بوده است، از جمله اطلاعاتی است که برای مدیریت مالی فعالیت‌های از نوع دولتی در کوتاه مدت از اهمیت در خور ملاحظه‌ای برخوردار است. در عین حال شهروندان، نمایندگان قانونی آنها، نهادهای نظارتی مستقل، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به اطلاعاتی در مورد تأثیر

احتمالی میان مدت و بلندمدت تصمیم‌گیری‌های گذشته بر وضعیت و شرایط مالی دولت نیز نیاز دارند. گروه‌های استفاده‌کننده بدون این اطلاعات قادر به ارزیابی تأثیر احتمالی فعالیت‌های دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت در تداوم ارائه خدمات و تأمین تعهدات مالی، نخواهند بود.

ب- اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی شامل موارد زیر است:

- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است.
- آیا دولت درآمد کافی برای تأمین بهای تمام شده خدمات در دوره جاری تحصیل کرده است؟
- آیا دولت قسمتی از بهای تمام شده خدمات ارائه شده در دوره جاری را به دوره مالی بعد انتقال داده و یا این که از منابع مالی انباشته برای تأمین آن استفاده کرده است (حقوق بین دوره‌ای)؟

- به رغم مشکل اندازه‌گیری، سایر اطلاعات در مورد عملیات، از قبیل تعیین میزان کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده و فزونی منافع این قبیل خدمات بر بهای تمام شده آنها (اثر بخشی و نتایج برنامه‌ها) چه میزان است؟

ج- فراهم کردن این قبیل اطلاعات در هدف‌های گزارشگری مالی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) منظور گردیده است. اهداف مندرج در بیانیه مذکور در بر گیرنده کلیه فعالیت‌های دولتی اعم از بازرگانی، غیربازرگانی و امانی است. این حقیقت که فعالیت‌های از نوع دولتی به صورت عمده از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرمبادله‌ای تأمین می‌شود، مانع از پذیرش این واقعیت اقتصادی نمی‌باشد که سلامت مالی و تداوم تحقق اهداف سازمان‌ها، مستلزم بازیافت بهای تمام شده عملیاتی است که ارائه می‌دهند.

د- با اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، تمام کسانی که در فرایند تصمیم‌گیری مشارکت دارند، در موقعیت بهتری قرار می‌گیرند تا ارزیابی خود را از میزان خدمات قابل ارائه از طریق منابع مالی موجود، نحوه تخصیص منابع و همچنین تأثیر تصمیمات این دوره بر میزان منابع مالی مورد تقاضا در آینده، ارائه دهند. تصمیم‌گیرندگان نیز بهتر می‌توانند به این ارزیابی دست یابند که آیا یک خدمت از طرف دولت اقتصادی‌تر

و اثربخش‌تر ارائه می‌شود یا از طریق بخش خصوصی طرف قرارداد و یا اصولاً توسط بخش خصوصی و غیره.

ه- یکی از کلیدی‌ترین عناصر اطلاعات که از طریق مدل‌های گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی مالی در مورد فعالیت‌های از نوع دولتی فراهم نمی‌گردد، بهای عملیات است. منافع برنامه و خدمات دولت، از طریق عوامل مالی قابل اندازه‌گیری نمی‌باشد. علاوه بر این، ارزیابی این که چه چیزی منافع ایجاد می‌کند یک مسأله ذهنی است. این قبیل موارد بسته به نیازها و ارزش‌های موردنظر افراد و گروه‌های مشارکت‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری، متفاوت است و این نیازها و ارزش‌ها در طول زمان تغییر می‌کند. در هر حال، هزینه‌های عملیاتی به صورت عینی قابل اندازه‌گیری و گزارشگری در صورت‌های مالی است. با اطلاعاتی در مورد بهای تمام شده، تصمیم‌گیرندگان مبنایی برای ارزیابی هزینه - منفعت برنامه‌ها و خدمات به دست می‌آورند و این موضوع به تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند تا خودشان منافع خدمات قابل ارائه و برنامه‌های اجرایی را ارزیابی کنند. اطلاعات مربوط به بهای عملیات، مبنای یکنواختی جهت ارزیابی نتایج عملیات دولت فراهم می‌کند تا به این سؤال پاسخ داده شود که آیا درآمدها برای تأمین هزینه‌ها کافی بوده است و یا در مقایسه با سایر دولت‌های مشابه چه وضعیتی دارد؟ نتایج عملیات، به نوبه خود، عامل مهمی در ارزیابی وضعیت و شرایط مالی دولت محسوب می‌شود.

ویژگی‌های مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی دولتی

بر اساس دلایلی که از سوی (GASB) مطرح و قسمت‌هایی از آن ارائه گردید، صدور بیانیه ۳۴ در جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و بالاخص پاسخگویی عملیاتی دولت‌ها و حکومت‌های محلی امریکا صورت گرفته است. این بیانیه که توانسته است به تنهایی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و حکومت‌های محلی (نظیر شهرداریها) را از یک تحول بنیادی برخوردار کند، از ویژگی‌هایی به شرح زیر برخوردار است که در مورد هر یک از آنها شرح مختصری ارائه می‌گردد.

۱- گزارش تکمیلی بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت

این گزارش که جایگزین نامه مدیریت سابق گردیده و موسوم به Management Discussion And Analysis می‌باشد از زمره اطلاعات تکمیلی ضروری تلقی می‌شود و حاوی تجزیه و تحلیل معقولی از وضعیت مالی دولت مبتنی بر محتوای اطلاعات صورت‌های مالی واحد گزارشگر است. این گزارش که باید به صورت ساده و قابل فهم تهیه و قبل از صورت‌های مالی اساسی قرار گیرد، برای مدیریت شرایطی فراهم می‌نماید که سیمای وضعیت مالی واحد گزارشگر را از طریق ارائه اطلاعات ضروری زیر ترسیم کند:

الف- تحلیلی از صورت‌های مالی

ب- مقایسه صورت‌های مالی سال جاری و گذشته در سطح دولت به عنوان واحد گزارشگر اصلی

ج- تحلیلی از شرایط کلی وضعیت مالی که به استفاده‌کنندگان در تعیین این که وضعیت مالی بهتر یا بدتر شده است، کمک می‌کند.

د- تحلیلی از تغییرات با اهمیت در مانده منابع مالی (حساب‌های مستقل)

ه- تحلیلی از مقایسه بودجه اولیه، بودجه اصلاحی و نتایج واقعی (عملکرد بودجه) و تشریح بدهی‌های بلندمدت عمومی

ز- تحلیلی از دارایی‌های زیربنایی

ح- ارائه صورتی از حقایق، تصمیمات و شرایط شناخته شده‌ای که وضعیت مالی را تحت تأثیر قرار داده است.

۲- گزارشگری مالی یکپارچه در سطح دولت

یکی از ویژگی‌های مهم نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی تحت بیانیه استاندارد ۳۴ (GASB)، گزارشگری مالی یکپارچه در سطح دولت ایالتی یا محلی است. اهمیت این نوع گزارشگری از آن جهت است که در نظام قبلی مبنای گزارشگری دولت‌های محلی حساب مستقل یا Fund بود که همواره مورد انتقاد صاحب‌نظران امور مالی دولتی قرار می‌گرفت. صاحب‌نظران منتقد اعتقاد داشتند که گزارشگری مالی بر مبنای حساب‌های مستقل، وضعیت و نتایج عملیات مالی دولت را

بر حسب منابع مالی و یا فعالیت‌های مستقلی نشان می‌دهد که قادر به ارائه تصویری کلی از وضعیت و نتایج عملیات مالی دولت به عنوان یک واحد گزارشگر اصلی نمی‌باشد. به بیان دیگر، صورت‌های مالی تنظیمی بر مبنای حساب‌های مستقل ضمن آن که وضعیت و نتایج عملیات مالی هر حساب مستقل را به عنوان یک واحد مالی و حسابداری جداگانه گزارش می‌کند، در هدایت جریان منابع مالی به سوی اهداف مصوب مؤثر بوده و در ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی در مورد هر یک از منابع مالی نیز نقش در خور ملاحظه‌ای دارد، لیکن صورت‌های مالی ترکیبی آنها به علت عدم تلفیق وضعیت و نتایج عملیات مالی حساب‌های مستقل، وضعیت و نتایج عملیات مالی در سطح دولت را نشان نمی‌دهند.

برای رفع این نقص، بیانیه استاندارد ۳۴ صورت‌های مالی اساسی جدیدی را الزامی کرد که برای اولین بار وضعیت و نتایج عملیات مالی حساب‌های مستقل مورد استفاده در فعالیت‌های از نوع دولتی را از یک سو و وضعیت و نتایج عملیات مالی حساب‌های مستقل فعالیت‌های از نوع بازرگانی را از سوی دیگر، تلفیق و در دو ستون جداگانه در صورت حساب‌هایی تحت عناوین «صورت خالص دارایی‌ها» و «صورت حساب فعالیت‌ها»، گزارش می‌کند. اگرچه تنظیم صورت‌های مالی موردنظر مستلزم انجام تعدیلاتی نظیر حذف فعالیت‌های مالی فی‌مابین حساب‌های مستقل و حذف و اضافه کردن برخی اطلاعات است، لیکن ارقام مندرج در آنها عمدتاً حاصل تلفیق ارقام صورت‌های مالی حساب‌های مستقل مورد استفاده در فعالیت‌های از نوع دولتی و از نوع بازرگانی بوده که در دو ستون جداگانه تحت عناوین فعالیت‌های مورد بحث، منعکس می‌گردد.

طرفداران گزارشگری در سطح دولت اعتقاد دارند که ارائه صورت‌های مالی یکپارچه، مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را به نحو در خور ملاحظه‌ای ارتقا می‌بخشد. دلیل این امر آن است که درک وضعیت مالی و اندازه‌گیری حقوق بین دوره‌ای^(۱۳) از طریق صورت‌های مالی جامع و یکپارچه دولت برای استفاده‌کنندگان این قبیل گزارش‌ها، آسانتر است. صورت‌های مالی مورد نیاز برای گزارشگری مالی منطبق با بیانیه استاندارد شماره ۳۴ (GASB) در جدول شماره (۱) ارائه شده است. همان طور که ملاحظه می‌شود، صورت‌های مالی جامع دولت که برای گزارشگری

مالی در سطح دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد، از دو صورت حساب اساسی تشکیل می‌شود. صورت خالص دارایی‌ها که وضعیت کلیه دارایی‌ها اعم از جاری و سرمایه‌ای و کلیه بدهی‌ها اعم از جاری و بلندمدت و خالص دارایی‌ها را به تفکیک نوع فعالیت (دولتی و بازرگانی) گزارش می‌کند و صورت فعالیت‌ها که درآمد و مخارج و تغییرات در خالص دارایی‌ها را به تفکیک نوع فعالیت و برحسب برنامه منعکس می‌کند. صورت‌های مالی حساب‌های مستقل مورد استفاده در فعالیت‌های از نوع دولتی و فعالیت‌های از نوع بازرگانی نیز بدون تغییر و با محتوای اطلاعاتی قبل از صدور بیانیه ۳۴ کماکان قابل تنظیم می‌باشد.



(GASB)

صورت‌های مالی حساب مستقل

صورت‌های مالی جامع دولت	حساب‌های مستقل برای وجوه دولتی	حساب‌های مستقل برای وجوه سرمایه‌ای	حساب‌های مستقل برای وجوه امانی
گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت			
• صورت خالص دارایی‌ها به تفکیک فعالیت‌ها از نوع دولتی و از - طبقه بندی سه قسمتی خالص دارایی‌ها -	• ترانزنامه	صورت خالص دارایی‌ها با ترانزنامه (اختیاری)	• صورت خالص دارایی‌های وجوه امانی
• صورت فعالیت‌ها فرمت بهای تمام شده خالص - هزینه‌های عمومی برحسب برنامه - درآمدهای عمومی برحسب برنامه -	• صورت درآمد و مخارج و صورت تغییرات در مازاد	• صورت درآمد، مخارج و تغییرات در خالص دارایی‌ها	—
• صورت گردش وجوه نقد جامع دولت لازم نیست	• صورت مقایسه بودجه‌ای (اختیاری)	• صورت گردش وجوه نقد	• صورت تغییرات در خالص دارایی‌های وجوه امانی

یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی مقایسات بودجه‌ای
اطلاعات مربوط به وضعیت ساختاری
سایر اطلاعات تکمیلی ضروری

Source: Robert s. Kravchuk and William R. voorhees, "The New Governmental Pubic Financial Reporting Model under GASB

Statement No. 34: An Emphasis on Accountability”, Pubic Budgeting and Finance, Fall 2001.

۳- معیار اندازه‌گیری و مبنای حسابداری

همان طور که قبلاً بیان گردید، تا قبل از اجرای بیانیه ۳۴ در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی که فعالیت‌های از نوع دولتی را پوشش می‌دهد، از معیار اندازه‌گیری «جریان منابع مالی» و مبنای حسابداری «تعهدی تعدیل شده» و در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای نیز از معیار اندازه‌گیری «جریان منابع اقتصادی» و مبنای «تعهدی کامل» استفاده می‌گردید. در مدل گزارشگری جدید موضوع بیانیه استاندارد ۳۴ مقرر گردیده است ضمن حفظ شرایط قبلی در گزارشگری در سطح حساب‌های مستقل، در تنظیم صورت‌های مالی جامع و یکپارچه در سطح دولت، فقط از معیار اندازه‌گیری «جریان منابع اقتصادی» و مبنای «تعهدی کامل» استفاده شود. انجمن مدیران مالی دولتی معیار اندازه‌گیری را به شرح زیر تعریف نموده است:

الف- کدام دارایی‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه منعکس شود؟

ب- آیا صورت حساب عملیات، منعکس‌کننده اطلاعات جریان منابع مالی جاری (درآمد و مخارج باشد) یا این که جریان منابع اقتصادی (درآمد و هزینه) را منعکس نماید؟

نظر عمومی بر این است که معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی، مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده را مورد استفاده قرار داده و در نتیجه دارایی‌های سرمایه‌ای را به حساب مخارج منظور و بر مسئولیت پاسخگویی مالی، آن هم در کوتاه‌مدت تأکید دارد. در مقابل، معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، مبنای تعهدی کامل را مورد استفاده قرار داده، دارایی‌های سرمایه‌ای را ثبت و مستهلک می‌نماید، بر مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در کوتاه و بلندمدت تأکید دارد. به بیان دیگر، معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی یک دیدگاه سیاسی است و در محیط تصمیم‌گیری مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع‌بندی است، در حالی که معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی محیط مدیریتی را بهره‌مند می‌کند. تأکید بر دوره‌های بلندمدت و استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در تنظیم صورت‌های مالی جامع در سطح دولت، موجب افزایش مسئولیت

پاسخگویی عملیاتی و در نظر گرفتن حقوق بین دوره‌ای، از طریق حصول اطمینان از ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دوره مالی مربوط، خواهد گردید.

بدون تردید، انتقال از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به مبنای تعهدی کامل و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در مورد فعالیت‌های از نوع دولتی، موجب تغییرات اساسی دیگری در انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی و به طور کلی محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی اساسی در سطح دولت گردید که اهم آن به شرح زیر می‌باشد:

الف- شناسایی درآمد: انتقال از مبنای تعهدی تعدیل شده به مبنای تعهدی کامل در تهیه صورت‌های مالی جامع در سطح دولت، بدین معنی است که شناسایی و ثبت درآمدها دیگر موکول به تحقق شرط «قابلیت وصول» نخواهد بود. به این ترتیب، شناسایی درآمدها در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی کماکان به لحاظ استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده، موکول به تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی «قابلیت اندازه‌گیری» و «قابلیت وصول» خواهد بود؛ لیکن از دیدگاه گزارشگری مالی در سطح دولت که بر مبنای تعهدی کامل صورت می‌گیرد، شرط «قابلیت وصول» در مورد شناسایی درآمدهای مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی حذف گردیده است. برای تحقق این امر و اجرای مبنای تعهدی کامل در تنظیم صورت‌های مالی در سطح دولت، باید تعدیلاتی در پایان سال مالی در میزان درآمدهای شناسایی شده حساب‌های مستقل وجوه دولتی که با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در صورت حساب‌های درآمد و هزینه حساب‌های مستقل منعکس گردیده است، صورت پذیرد.

ب- شناسایی هزینه: اگر چه در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی، هزینه بر مبنای تعهدی و در زمان ایجاد شناسایی می‌گردید، لیکن به دلیل استفاده از معیار اندازه‌گیری «جریان منابع مالی» دارایی‌های سرمایه‌ای در هنگام خرید به عنوان خروج منبع مالی تلقی و به حساب مخارج «Expenditure» منظور می‌گردید. بر اساس این رویکرد، دارایی‌های سرمایه‌ای خریداری شده از محل حساب‌های مستقل وجوه دولتی، در زمان تحصیل (نه در زمان مصرف) به حساب مخارج حساب مستقل مربوط شناسایی می‌شود و به همین دلیل استهلاك این قبیل دارایی‌ها نیز به عنوان هزینه «Expense» دوره مالی محاسبه و شناسایی نمی‌گردد. در رویکرد جدید بیانیه ۳۴ دایر بر به کارگیری

معیار اندازه‌گیری «جریان منابع اقتصادی» در تنظیم صورت‌های مالی یکپارچه در سطح دولت، هزینه در زمان تحمل (بر مبنای مصرف Consumption نه بر مبنای تحصیل (aquisition) شناسایی و در صورت حساب فعالیت‌های دولت منظور می‌گردد.

هر چند که روش سابق در مورد تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای در حسابداری حساب‌های مستقل کماکان ادامه خواهد یافت، لیکن با انجام تعدیلاتی در پایان سال مالی دایر بر حذف هزینه‌های سرمایه‌ای و اضافه کردن استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های فعالیت‌های از نوع دولتی منعکس در صورت حساب فعالیت‌های دولت که از تلفیق هزینه‌های حساب‌های مستقل وجوه دولتی حاصل گردیده است، تصحیح خواهد گردید. به این ترتیب صورت حساب فعالیت‌های دولت که شامل دو ستون جداگانه تحت عناوین «فعالیت‌های از نوع دولتی» و «فعالیت‌های از نوع بازرگانی» می‌باشد، هزینه عملیات دولت را بر اساس رویکرد جریان منابع اقتصادی نشان خواهد داد.

ج- انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی: همان طور که پیش از این بیان گردید، معیار اندازه‌گیری در تنظیم صورت‌های مالی جامع در سطح دولت، جریان منابع اقتصادی است. در این رویکرد دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت باید در متن «صورت خالص دارایی‌ها» منظور شود. تا قبل از اجرای بیانیه ۳۴، این قبیل اقلام بر مبنای رویکرد جریان منابع مالی، در دو گروه حساب جداگانه تحت عناوین «گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی» و «گروه حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی» در ترازنامه‌های ترکیبی منعکس می‌گردید که با اجرای بیانیه مذکور این دو گروه حساب حذف گردیده است.

کاربرد معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی کامل در گزارشگری مالی سطح دولت، موجب گردیده است که کلیه دارایی‌های سرمایه‌ای از جمله دارایی‌های زیربنایی به عنوان دارائی سرمایه‌ای در صورت خالص دارایی‌ها منعکس و مستهلک شوند (به استثنای دارایی‌های زیربنایی که استهلاک آنها اختیاری است). تحت ضوابط بیانیه ۳۴، دارایی‌های سرمایه‌ای به بهای تمام شده واقعی و یا عنداللزوم بهای برآوردی، در صورت خالص دارایی‌ها منظور می‌شوند و این مقررات شامل کلیه دارایی‌های سرمایه‌ای که از ۳۰ ژوئن ۱۹۸۰ تحصیل شده‌اند و یا مورد تعمیرات اساسی یا نوسازی قرار گرفته‌اند نیز خواهد بود. بدهی‌های بلندمدت عمومی

که برای احداث و یا تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای و سایر موارد ایجاد می‌شود، تحت همین عنوان در صورت خالص دارایی‌ها منعکس خواهد گردید. تا قبل از اجرای بیانیه، این قبیل بدهی‌ها در صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی به جای بدهی تحت عنوان «سایر منابع مالی» منظور و همزمان اصل بدهی نیز در گروه حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی ثبت و گزارش می‌گردید.

صورت‌های مالی یکپارچه سطح دولت که از طریق تلفیق اقلام مندرج در صورت‌های مالی حساب‌های مستقل تنظیم می‌شود، مستلزم انجام تعدیلاتی در ارقام مستخرجه از صورت‌های مالی حساب‌های مستقل می‌باشد که بحث در مورد آنها از حوصله این مقاله خارج است و به لحاظ جلوگیری از اطاله کلام از ذکر آنها پرهیز گردید. از آن جا که انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای فعالیت‌های از نوع دولتی در ستون مربوط به فعالیت‌های از نوع دولتی صورت خالص دارایی‌ها از یک سو و درج هزینه استهلاک سالانه این قبیل دارایی‌ها در ستون فعالیت‌های از نوع دولتی صورت حساب فعالیت‌های دولت از سوی دیگر، موجب ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و اندازه‌گیری حقوق بین دوره‌ای می‌شود، لذا قابلیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی جدید از منظر پاسخگویی عمومی به صورت درخور ملاحظه‌ای افزایش یافته است.

به این ترتیب می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که تغییرات حاصله در شناسایی و انعکاس درآمد، هزینه، دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، در نظام حسابداری و گزارشگری مالی جدید دولت‌های ایالتی و محلی، عمدتاً ناشی از تغییراتی است که در معیار اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مورد استفاده در گزارشگری مالی یکپارچه و در سطح دولت، به وجود آمده است. جدول شماره (۲) تغییر حاصله در مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری مورد استفاده در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های مورد بحث را قبل و بعد از اجرای بیانیه ۳۴ نشان می‌دهد.

جدول مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری قبل و بعد از بیانیه ۳۴ (GASB)

گزارشگری مالی سطح دولت		گزارشگری مالی فعالیت‌های بازرگانی	گزارشگری مالی فعالیت‌های دولتی	
بازرگانی	دولتی			
-	-	تعهدی کامل	تعهدی تعدیل‌شده	قبل از بیانیه ۳۴: مبنای حسابداری معیار اندازه‌گیری
-	-	جریان منابع اقتصادی	جریان منابع مالی	بعد از بیانیه ۳۴: مبنای حسابداری معیار اندازه‌گیری
تعهدی کامل	تعهدی کامل	تعهدی کامل	تعهدی تعدیل‌شده	
تعهدی کامل	منابع اقتصادی	جریان منابع اقتصادی	جریان منابع مالی	
منابع اقتصادی				

۴- ساختار حساب‌های مستقل

تغییرات مختصری در ساختار حساب‌های مستقل در بیانیه ۳۴ پیش‌بینی شده است. در بخش حساب‌های مستقل وجوه دولتی، یک حساب مستقل تحت عنوان «حساب مستقل وجوه دائمی» اضافه شده است. این حساب مستقل قبل از بیانیه ۳۴ در گروه حساب‌های مستقل وجوه امانی و تحت عنوان «حساب مستقل وجوه امانی غیرقابل مصرف» فعالیت می‌کرد. مسئولیت این حساب مستقل، نگهداری حساب و گزارش وضعیت و نتایج عملیات مالی وجوه یا دارایی‌هایی است که اصل آن قابل مصرف نبوده، لیکن درآمدهای آن در جهت تحقق اهداف تعیین شده مصرف می‌شود. در گروه

حساب‌های مستقل وجوه امانی نیز برخی از عناوین حساب‌های مستقل تغییر یافته است. ساختار جدید حساب‌های مستقل در جدول شماره (۳) ارائه گردیده است.

ساختار جدید حساب‌های مستقل طبق بیانیه ۳۴ (GASB)

حساب‌های مستقل وجوه دولتی	حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای	حساب‌های مستقل وجوه امانی
حساب مستقل وجوه عمومی	حساب مستقل وجوه انتفاعی	حساب مستقل وجوه بازنشستگی
حساب‌های مستقل وجوه اختصاصی (۱)	حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی	حساب مستقل برای سرمایه‌گذاری وجوه امانی
حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای		حساب مستقل وجوه امانی با اهداف خاص
حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهی‌ها		حساب مستقل وجوه نمایندگی
حساب‌های مستقل وجوه دایمی (۲)		

این حساب مستقل شامل حساب‌های مستقل وجوه موقوفه قابل مصرف سابق نیز می‌باشد.

این حساب مستقل شامل حساب‌های مستقل وجوه موقوفه غیرقابل مصرف نیز می‌باشد.

۵- صورت خالص دارایی‌ها

همان طور که قبلاً بیان گردید، دولت‌های ایالتی و محلی بر طبق بیانیه ۳۴ مکلفند علاوه بر تنظیم ترازنامه برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی، سرمایه‌ای و امانی، صورتی تحت عنوان صورت خالص دارایی‌ها برای سطح دولت (مجموعه دولت به عنوان

یک واحد گزارشگر) تهیه کنند. این صورت حساب با دو رویکرد به شرح زیر قابل تنظیم است:

خالص دارایی‌ها = بدهی‌ها - دارایی‌ها : رویکرد خالص دارایی‌ها

خالص دارایی‌ها + بدهی‌ها = دارایی‌ها : رویکرد ترازنامه ای

کل دارایی‌ها و بدهی‌ها بر اساس رویکرد جریان منابع اقتصادی، در صورت خالص دارایی‌ها منعکس و بر حسب جاری و غیرجاری طبقه‌بندی می‌شوند؛ بدین معنی که دارایی‌های با عمر مفید بیش از یکسال مالی و بدهی‌های با سررسید بیش از یک سال مالی به عنوان اقلام غیرجاری و بقیه به عنوان اقلام جاری تلقی می‌شوند. از آن جا که اطلاعات مالی قابل درج در صورت خالص دارایی‌ها باید شامل فعالیت‌های از نوع دولتی و از نوع بازرگانی باشد، لذا اطلاعات مالی مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌های جاری مندرج در ترازنامه‌های حساب‌های مستقل وجوه دولتی با یکدیگر تلفیق و فعالیت‌های فی ما بین آنها حذف و حاصل به عنوان دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری در صورت خالص دارایی‌ها منعکس می‌شود. اطلاعات مربوط به دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت نیز به طریق مقتضی که از حوصله این مقاله خارج است به عنوان اطلاعات تکمیلی جمع‌آوری و تحت عناوین مربوط در ستون فعالیت‌های از نوع دولتی صورت حساب موردنظر درج می‌گردد تا صورت حساب خالص دارایی‌ها حاوی اطلاعات مالی در مورد کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها (اعم از جاری و غیرجاری) باشد.

اطلاعات مالی مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها و خالص دارایی‌های فعالیت‌های از نوع بازرگانی نیز از ترازنامه حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای (شامل حساب مستقل وجوه انتفاعی و حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی) استخراج و پس از تلفیق در ستون فعالیت‌های از نوع بازرگانی صورت خالص دارایی‌ها درج می‌شود. شایان ذکر است که ارقام مندرج در ترازنامه‌های حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای، به لحاظ استفاده از رویکرد جریان منابع اقتصادی در تنظیم آنها، اطلاعات مورد نیاز ستون فعالیت‌های بازرگانی صورت خالص دارایی‌ها را پس از حذف فعالیت‌های فی ما بین، تأمین خواهد کرد. تفاوت دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورت حساب مورد بحث، تحت عنوان خالص دارایی‌ها و در سه قسمت به شرح زیر منعکس می‌شود:

الف- سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای به کسر بدهی‌های بلندمدت مربوط

ب- خالص دارایی‌ها محدود به مصرف در موارد معین

ج- خالص دارایی‌ها که برای مصرف خاص محدود نشده است.

مبلغ مندرج در بند (الف) معرف منابعی است که جهت خرید، احداث و یا تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای مورد استفاده قرار گرفته است؛ لذا این مقدار از خالص دارایی‌ها برای مصارف جدید در دسترس نخواهد بود. مبلغ مندرج در بند (ب) به رغم آن که از جمله منابع در دسترس می‌باشد، لیکن به لحاظ محدودیت در مصرف آن، برای مصارف عمومی قابل استفاده نخواهد بود. مبلغ مندرج در بند (ج) معرف آن قسمت از خالص دارایی‌هاست که برای مصارف جدید و عمومی در دسترس می‌باشد.

۶- صورت حساب فعالیت‌ها

صورت حساب فعالیت‌های دولت که یکی از صورت‌های مالی اساسی در گزارشگری سطح دولت می‌باشد، از طریق تلفیق ارقام مندرج در صورت حساب‌های درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد حساب‌های مستقل وجوه دولتی و سرمایه‌ای تنظیم می‌شود. این صورت حساب برخلاف صورت‌های درآمد و هزینه حساب‌های مستقل وجوه دولتی که بر مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی تهیه می‌گردند، باید بر مبنای تعهدی کامل و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تنظیم شود. به بیان دیگر، برای تنظیم صورت حساب فعالیت‌ها در سطح دولت، باید ضمن استفاده از ارقام مندرج در صورت حساب‌های درآمد و هزینه حساب‌های مستقل وجوه دولتی و تلفیق میزان درآمد و هزینه‌های منعکس در آنها، نسبت به تعدیل آنها از جهت تغییر مبنای تعهدی تعدیل شده به تعهدی کامل از یک سو و معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی از سوی دیگر، اقدام کرد. برای تحقق این امر، باید مخارج سرمایه‌ای که در حساب مستقل وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای به لحاظ استفاده از معیار جریان منابع مالی و به عنوان منابع مصرف شده به حساب مخارج منظور شده است را حذف و به جای آن، استهلاك سالانه کلیه دارایی‌های سرمایه‌ای استهلاك‌پذیر را به عنوان هزینه دوره منظور کرد. انجام این تعدیل در ارقام مستخرجه از صورت حساب‌های درآمد و هزینه حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای که در فعالیت بازرگانی مشارکت دارند، ضرورتی ندارد. به هر ترتیب ارقام مستخرجه

از حساب‌های مستقل وجوه دولتی پس از انجام تعدیلات لازم و حذف فعالیت‌های فی ما بین، تلفیق و در ستون فعالیت‌های از نوع دولتی صورت حساب فعالیت‌ها در سطح دولت درج و به همین روال در مورد حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای عمل کرده، نتیجه را در ستون فعالیت‌های از نوع بازرگانی منعکس می‌کنیم.

صورت حساب فعالیت‌ها، بر اساس رویکرد خالص هزینه برنامه‌ها و به نحوی تنظیم می‌شود که درآمد و هزینه هر برنامه با یکدیگر مقایسه و نتیجه آن که خالص هزینه یا درآمد است، در ستون خاصی درج می‌شود. تنظیم صورت حساب فعالیت‌ها بر حسب برنامه و مقایسه هزینه‌های هر برنامه با درآمدهای حاصل از اجرای برنامه ضمن آن که مشخص می‌کند در اجرای هر برنامه چه مقدار از درآمدهای عمومی نظیر مالیات و عوارض هزینه شده است و یا چه مقدار در اثر اجرای برنامه به درآمدهای عمومی اضافه گردیده است، موجب تأکید مسئولیت پاسخگویی از سطوح اجرایی به سطح برنامه‌ها می‌شود. نتیجه نهایی این رویکرد ممکن است موجب انتقال مسئولیت از سطوح سیاسی اجرایی به سطوح اداری مدیریتی و فراهم کردن زمینه لازم برای انتقال مسئولیت پاسخگویی به سطوح پایین‌تر ساختار سازمانی، گردد.

نتیجه‌گیری

اغلب صاحب‌نظران اعتقاد دارند که حسابداری دولتی یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت‌ها بوده و شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان به عنوان صاحبان حق نیز از همین ابزار برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب خویش استفاده می‌کنند. به همین دلیل، متناسب با ارتقای سطح پاسخگویی و مطالبات شهروندان دایره بر تعدیل قدرت رسمی دولت‌ها از طریق افزایش سطح پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، حسابداری دولتی نیز به عنوان ابزار انجام این مهم، در دو دهه اخیر و بالاخص در کشورهای توسعه یافته، از تحول چشمگیری برخوردار گردیده است. در یک کلام، دنیای پیچیده امروز دیگر نیازی به حسابداری دولتی ندارد بلکه به حسابداری برای اداره امور دولت‌ها Accounting for Governance نیازمند است. صدور و اجرای بیانیه ۳۴ (GASB) که در جهت تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و به ویژه پاسخگویی عملیاتی نظام حسابداری و گزارشگری مالی

دولت‌های ایالتی و محلی امریکا صورت گرفته، از جمله تحولات در خور ملاحظه‌ای است که در حسابداری دولتی آغاز هزاره سوم میلادی رخ داده است. به عبارت دیگر، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در راستای یکی از اهداف مهم حسابداری و گزارشگری مالی موضوع بیانیه مفهومی شماره یک خود، بیانیه شماره ۳۴ را منتشر کرد تا ضمن تقویت مسؤولیت پاسخگویی مالی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های مذکور، به مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی این نظام نیز جامه عمل بپوشاند. مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی موضوع بیانیه ۳۴ با انتقال مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری فعالیت‌های از نوع دولتی از «تعهدی تعدیل شده» و «جریان منابع مالی» به «تعهدی کامل» و «جریان منابع اقتصادی» و تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی در سطح دولت شامل «صورت خالص دارایی‌ها» و «صورت حساب فعالیت‌ها» و انعکاس درآمدها و هزینه‌های واقعی دوره و دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری فعالیت‌های غیربازرگانی در این قبیل صورت حسابها، قابلیت و ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی را تحقق بخشید. اگر چه اجرای کامل مفاد بیانیه ۳۴ و مدل جدید حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این بیانیه مشکل بوده و هزینه در خور ملاحظه‌ای به دولت‌های محلی تحمیل می‌کند، لیکن بسیاری بر این عقیده هستند که منافع حاصل از اجرای این بیانیه و پیامدهای اصلاحی آن بر هزینه‌هایی که ایجاد می‌کند، فزونی خواهد داشت.

پی‌نوشتها

- 1- Governmental Accounting standards Board.
 - 2- National council on Governmental Accounting.
 - 3- Federal Accounting standards Advisory Board.
 - 4- Chief financial officers Act, 1990.
 - 5- Performance management and Result Act , 1993.
 - 6- Government management Improvement Act, 1994.
 - 7- Flow of financial Resources.
 - 8- Flow of Economic Resources.
 - 9- Combined statement – All funds , Account Group.
- ۱۰- بند ۱۵۶ بیانیه مفهومی شماره یک مصوب GASB مفهوم مسئولیت پاسخگویی را به شرح زیر بیان کرده است: «مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند که به شهروندان خود توضیح دهد و برای افزایش منابع مالی عمومی و اهدافی که این منابع برای آن مصرف می‌شود، دلایل منطقی ارائه کند. مسئولیت پاسخگویی بر پایه این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند، حق دارند حقایق را به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگانشان دریافت کنند. گزارشگری مالی نقش در خور ملاحظه‌ای در مورد ادای مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت در یک جامعه مبتنی بر دموکراسی ایفا می‌کند.»
- ۱۱- مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌هایی که دولت در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی و بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی انجام داده است، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند.
- ۱۲- مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند. تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کرده، اطلاعاتی در مورد این که آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است، ارائه کند.
- 13- Interperiod Equity.

منابع و مأخذ

- ۱- باباجانی، جعفر: «ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی»، مجله بیمه آسیا، شماره ۱۳، زمستان ۷۸.
- ۲- باباجانی، جعفر: «نقش مسؤولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی»، حسابرس، شماره ۷، تابستان ۷۸.
- 3- GASB, “*Basic Financial statements and Managements Discussion and Analysis for state and Local Governments*”, June, 1999.
- 4- GASB, “*Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting standards*”, concept, No. 1, June, 1993.
- 5- Gauthier, “*An Elected official’s Guide to the New Governmental Financial Reporting Model*”, Government finance officers Association, 2000.
- 6- Patric mcNamee, Daniel D, Edward, C. “*Understanding GASB 34’s Infrastructure Reporting Requirements*”, price water house coopers, oct 1999.
- 7- Robert S. Kravchuk and william R. voorheers, “The New Governmental Firnancial Reporting Model under GASB statement No. 34: An Emphasis and Accountability”, public Budgeting and finane, Fall, 2001.