

برگردان:

نظام الدین رحیمیان

دکترای حسابداری و مدرس دانشگاه

نجمه خدابخشی

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا

# تدوین چارچوب‌های نظری برای حسابداری بخش عمومی

## مقدمه

در این مقاله به بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه تدوین چارچوب نظری برای بخش عمومی می‌پردازیم. از آن‌جا که عبارت چارچوب نظری<sup>۱</sup> برای شرح هر مجموعه‌ی عقیدتی به کار می‌رود، لذا این مقاله به بررسی پژوهش‌هایی می‌پردازد که به وسیله (یا به نمایندگی از) هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری انجام شده است. در این راستا، ابتدا فرآیند تدوین چارچوب‌های نظری از دهه‌ی ۱۹۶۰ تا اوایل دهه‌ی ۱۹۸۰ در ایالات متحده و انگلستان مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس به معرفی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲</sup> و چارچوب نظری دولت‌های ملی در کشور کانادا پرداخته و شرح مختصری درباره‌ی نیازهای استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود. بخش پایانی مقاله نیز به اقدام‌های صورت گرفته در کشور نیوزیلند و اقدامات کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران و ارائه‌ی خلاصه‌ای از کل مقاله می‌پردازد.





آشکار این استانداردها (ورهنمودها)، ارائه ابزارهای پذیرش یا رد روش‌های حسابداری به کار رفته در حال حاضر یا روش‌های پیشنهادی برای کاربردهای آتی است (AAA, 1966, 6).

اگر چه انجمن حسابداری آمریکا، در این بیانیه از شناسایی استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری اجتناب کرده اما موارد استفاده از اطلاعات حسابداری را تحت عنوان "اهداف حسابداری" به شرح زیر مطرح ساخته است:

۱. تصمیم‌گیری درباره استفاده از منابع محدود، شامل شناسایی حوزه‌های تصمیم‌گیری بحرانی و تعیین اهداف کوتاه مدت و بلند مدت.

۲. هدایت و کنترل موثر منابع مادی و انسانی واحد اقتصادی.

۳. نگهداری و گزارش‌گری بر اساس سرپرستی منابع.

۴. تسهیل کردن کنترل‌ها و وظایف اجتماعی

(AAA, 1966, 4).

درباره بیانیه نظریه بنیادین حسابداری، دو نکته دیگر نیز وجود دارد. اول این که طبق این بیانیه، گزارش‌های تهیه شده برای استفاده کنندگان برون سازمانی با همان اطلاعاتی تهیه شود که برای مدیریت داخلی به کار می‌رود. دوم این که به رغم توضیحات بیانیه پیشین، درین بیانیه اصل کار مبنی بر هدایت واحدهای انتفاعی<sup>۷</sup> است، طوری که، تمام توصیه‌های آن در خصوص سایر سازمان‌ها از قبیل واحدهای دولتی، موسسات خیریه و واحدهای مشابه، نیز قابل اجرا باشد.

(AAA, 1966, 2)

## تدوین چارچوب نظری در ایالات متحده

### تدوین‌های نخستین

بیانیه نظریه بنیادین حسابداری<sup>۳</sup> ارائه شده توسط انجمن حسابداری آمریکا<sup>۴</sup>، پژوهشی سرنوشت‌ساز در زمینه‌ی چارچوب نظری است زیرا این بیانیه بسیار تاثیرگذار و انگیزه‌ای برای انجام پژوهش‌های بعدی در زمینه‌ی تدوین چارچوب نظری برای حسابداری واحدهای تجاری و غیر تجاری بود. این بیانیه توسط کمیته‌ای نه نفره و طی جلساتی ۲۰ روزه تهیه شد. نظریه بنیادین حسابداری به طور گسترده‌ای بدین شرح بیان شده است:

"حسابداری فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و ارائه‌ی اطلاعات اقتصادی است که اتخاذ تصمیمات و قضاوت‌های آگاهانه را برای استفاده کنندگان اطلاعات میسر می‌سازد" (AAA, 1966, 1).

با وجود ارائه چنین تعریفی از حسابداری از سوی انجمن حسابداری آمریکا، تلاش چندانی برای شناسایی استفاده کنندگان صورت نگرفت و دلیل اجتناب از شناسایی استفاده کنندگان این چنین بیان شده است:

"استفاده کنندگان اغلب نمی‌توانند تعیین کنند که چه اطلاعاتی برای آن‌ها مفیدترین است یا حداقل نمی‌توانند نیازهای خود را به طور واضح بیان کنند" (AAA, 1966, 3).

انجمن، طی این بیانیه نشان داد که معیار کلی جامع بودن<sup>۵</sup> در حسابداری مفید می‌باشد. به عبارت دیگر، هدف از گزارش‌ها، اشاعه معیار سودمندی<sup>۶</sup> در استانداردهایی است که از لحاظ اندازه‌گیری و اجرا حساس‌ترند (AAA, 1966, 3). لذا استانداردهای تدوین شده مربوط، قابل اثبات، عاری از سوگیری و کمیت‌پذیرند به علاوه، در این بیانیه پنج رهنمود ارائه شده که از اهمیت شایانی برخوردارند اگر چه در مقایسه با استانداردها، اهمیت کمتری دارند. این رهنمودها عبارت از: مناسب بودن برای استفاده مورد انتظار، افشای روابط خاص، ارائه اطلاعات محیطی، یک‌نواختی کار در میان واحدهای مختلف اقتصادی و ثبات رویه در طی زمان است. هدف

**هدف اول:**

"هدف اصلی صورت‌های مالی، تهیه اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است."

**هدف دوم:**

"یکی از اهداف صورت‌های مالی این است که برای استفاده کنندگانی مفید باشد که قدرت، توانایی یا منابع کسب اطلاعات آن‌ها محدود شده است و نیز برای استفاده کنندگانی مورد استفاده قرار گیرد که به صورت‌های مالی به عنوان منبع اصلی نگاه می‌کنند و در خصوص فعالیت‌های اقتصادی به واحد اقتصادی، اعتماد می‌کنند."

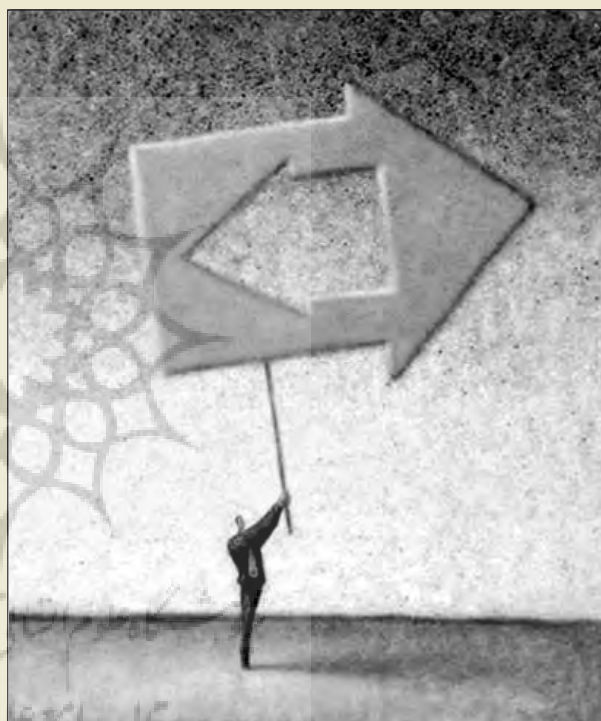
**هدف سوم:**

این هدف مربوط به سازمان‌های غیرتجاری<sup>۱۲</sup> و بدین شرح است:

"یکی از اهداف صورت‌های مالی در خصوص سازمان‌های غیرتجاری و دولتی، تهیه اطلاعات مفید به منظور ارزیابی اثر بخشی مدیریت منابع در دستیابی به اهداف سازمانی است. معیارهای اندازه‌گیری عملکرد باید برحسب اهداف شناسایی شده، تعیین شده باشد."

**گزارش تروبلاد** علاوه بر بیان اهداف، شامل مشخصات کیفی گزارش دهی نیز خواهد بود زیرا که این مشخصات در برگرفته ارتباط و اهمیت، برتری دادن محتوا بر شکل، قابلیت اتکا، عدم جانبداری، قابلیت مقایسه، ثبات رویه و قابل فهم بودن است. با این وجود، هسته اصلی گزارش تروبلاد با فعالیت‌های تجاری سر و کار دارد، اگر چه وی در گزارش خود این عبارت کلی را بیان می‌کند که "اهداف صورت‌های مالی واحد تجاری می‌تواند رهنمودهای ارزشمندی را برای ایجاد اهداف در بخش غیر تجاری ارائه کند". به اعتقاد اسپروز (۱۹۷۴) این عبارت به این معنی است که تروبلاد به طور صحیح و جامع سازمان‌های غیر تجاری را مورد رسیدگی قرار نداده است و بنابراین پذیرش گزارش تروبلاد تنها به معنی "آغاز تدوین مجموعه ای از اهداف برای سازمان‌های غیرتجاری و دولتی" خواهد بود. (Sprouse, 1974, 36)

در زمان نگارش این بیانیه، هیئت اصول حسابداری<sup>۸</sup> وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۹</sup>، هیئت اصلی تدوین استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های عمومی تشکیل می‌داد. هم‌چنین این هیئت موظف شده بود که بیانیه اصول حسابداری را به عنوان پایه‌ای برای بیانیه‌های بعدی تدوین کند. هیئت اصول حسابداری، تلاش‌های اولیه مونیترز (۱۹۶۲) را در این زمینه رد کرد زیرا تلاش‌های وی کاملاً با پژوهش‌های قبلی متفاوت بود. (Hendriksen و 1982, 36-43). انجمن حسابداران



رسمی آمریکا، گزارش تروبلاد را با عنوان «اهداف صورت‌های مالی ۱۹۷۳»<sup>۱۰</sup> برای آن منتشر کرد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۱</sup> را جایگزین هیئت اصول حسابداری سازد که منحل شده بود و درین راه انتشار بیانیه نظریه بنیادین حسابداری در مورد حرفه‌ی حسابداری می‌تواند نخستین پاسخ‌گوی اصلی این حرفه باشد. تروبلاد در فصل یازده گزارش خود، دوازده اصل را ارائه کرده که برخی از آن‌ها به شرح زیر است:

پندلباری<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۲) ارائه شده است. اگر چه هدف اصلی آنتونی، مطرح کردن موضوعاتی در زمینه سازمان‌های غیرتجاری بود، اما هیچ‌شکی وجود ندارد که از دیدگاه وی "به طور طبیعی تمایز چندانی در حسابداری سازمان‌های تجاری و غیرتجاری وجود ندارد." به علاوه، آنتونی در دیدگاه خود این موضوع را نیز مطرح می‌کند که "هیچ دلیلی برای داشتن مرجع مستقلی جهت تدوین استانداردها برای سازمان‌های دولتی و سایر سازمان‌های غیرتجاری دیگر وجود ندارد".

(Anthony, 1980/81, 16)



از آنجا که آنتونی اعتقاد داشت سازمان‌های غیرتجاری خصوصی باید در حوزه اختیاری هیئت استانداردهای حسابداری مالی باشند، بنابراین سازمان‌های غیرتجاری دولتی نیز باید در زیرمجموعه حوزه اختیار این هیئت قرار گیرند. او در پژوهش‌های خود، تفاوت‌های سازمان‌های تجاری و غیرتجاری را در مواردی از قبیل اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی و موضوع اطلاعات بودجه‌ای، مورد رسیدگی قرار داد و طی پژوهش خود، فهرستی از استفاده کنندگان و نیازهای آنان را

در سال ۱۹۷۳، هیئت استانداردهای حسابداری مالی جانشین هیئت اصول حسابداری شد. این هیئت خود زیر مجموعه‌ای از بنیاد حسابداری مالی<sup>۱۳</sup> است. یکی از وظایف اصلی بنیاد حسابداری مالی، افزایش منابع مالی لازم جهت وارد عمل کردن هیئت استانداردهای حسابداری مالی بوده و هست. هیئت استانداردهای حسابداری مالی پس از ایجاد تشکیلات، سریعاً طرح مطالعاتی را در پیش گرفت که می‌توان آن را پروژه چارچوب نظری به حساب آورد. این پروژه در نهایت، منجر به انتشار شش بیانیه مربوط به مفاهیم حسابداری مالی شد. نخستین بیانیه با عنوان "اهداف گزارشگری مالی سازمان‌های تجاری"<sup>۱۴</sup>، در نوامبر ۱۹۷۸ منتشر شد. این بیانیه همان مطالب گزارش تروبلاد یعنی سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده کنندگان<sup>۱۵</sup> برون سازمانی را پذیرفت. فهرست و نیازهای استفاده کنندگان در این بیانیه، خیلی جامع‌تر از گزارش تروبلاد است.

در آوریل سال ۱۹۷۷ یعنی یک سال قبل از انتشار نخستین بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری مالی که مختص واحدهای تجاری بود، بنیاد حسابداری مالی در گزارش سالانه خود، بیانیه‌ای تنظیم کرد که شاید در حال حاضر بتوان از آن به عنوان بیانیه‌ای سرنوشت‌ساز یاد کرد. بنیاد در این بیانیه مطرح کرده که هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید حسابداری شهرداری<sup>۱۶</sup> را به عهده بگیرد (FASB, 1978, 2) زیرا حوادث سال‌های ۱۹۷۵ و ۱۹۷۶ نشانگر عدم توانایی شهرداری در پرداخت بدهی شهر نیویورک بوده و مشارکت حسابداری در این بحران نیز، خود به موضوع بحث برانگیزی تبدیل شده بود. برای انجام تحقیقات، هیئت استانداردهای حسابداری مالی در اوت ۱۹۷۷، رابرت آنتونی را از دانشگاه هاروارد مأمور کرد تا پروژه‌ای را برای تعیین چارچوب نظری سازمان‌های غیرتجاری ارائه کند. پژوهش آنتونی منجر به انتشار چهارمین بیانیه مفاهیم حسابداری با عنوان "اهداف گزارشگری مالی سازمان‌های غیرتجاری"<sup>۱۷</sup> در دسامبر ۱۹۸۰ شد.

پژوهش آنتونی با تمام جزئیات در کتاب جونز و



جهت ارزیابی خدمات ارائه شده توسط سازمان غیر تجاری و نیز ارزیابی توانایی سازمان برای تداوم ارائه این خدمات، یاری رساند. (FASB, 1980)

هر چند هیئت استانداردهای حسابداری مالی چهارمین بیانیه خود را منتشر کرد، اما بر حسب ضرورت مجبور بود مطالبی را که از آن‌ها صرف نظر کرده بود به این بیانیه بیفزاید. این مطلب شامل توضیحاتی بود مبنی بر تصمیم نهایی هیئت درباره این که آیا اهداف مطرح شده در بیانیه باید برای واحدهای دولتی، محلی و ایالتی نیز به کار رود یا خیر؟ دلیل تاخیر این بود که هیئت استانداردهای حسابداری مالی،

قدرتی برای تدوین و به اجرا درآوردن استانداردهای حسابداری برای واحدهای دولتی نداشت. در عین حال، دلیل سرنوشت ساز بودن بیانیه بنیاد حسابداری مالی در سال ۱۹۷۷، راجع به رسیدگی به حسابداری شهرداری‌ها توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی این بود که تلاش هیئت برای به دست

گرفتن قدرت، منجر به تغییرات بنیادین در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی شود.

#### ایجاد هیئت استانداردهای حسابداری دولتی

در سال‌های ۱۹۷۷ و ۱۹۷۸، وضعیت به گونه‌ای بود که دولت مرکزی در ایالات متحده، این قدرت را داشت که استانداردهای خاص خود را تدوین کند و هر دولت ایالتی نیز بتواند برای خود و برای دولت‌های محلی خود استاندارد تهیه کند. دولت‌های ایالتی و محلی (و نه در سطح دولت مرکزی) استانداردهای حسابداری متفاوتی را تدوین و ارائه کردند که با توصیه‌های شورای ملی حسابداری دولتی مغایرت داشت. شورای ملی حسابداری دولتی<sup>۲۲</sup> در ابتدا به وسیله دولت‌های محلی و ایالتی از طریق انجمنی به نام انجمن مسئولان مالی

در شرایط عادی ارائه کرد که برای سازمان‌های تجاری و غیر تجاری مفید واقع شد. استفاده‌کنندگان و نیازهای آنان بر اساس پژوهش آنتونی به شرح زیرند:

#### استفاده‌کنندگان:

۱. مراجع تصمیم‌گیری

۲. بستانکاران و سرمایه‌گذاران

۳. تامین‌کنندگان منابع

۴. هیئت‌های ناظر

۵. موسسان<sup>۱۹</sup>

#### نیازهای استفاده‌کنندگان:

۱. قابلیت دوام مالی<sup>۲۰</sup>

۲. رعایت مقررات مالی<sup>۲۱</sup>

۳. عملکرد مدیریت

۴. بهای تمام شده خدمات ارائه

شده

(Anthony, 1978)

هیئت استانداردهای حسابداری

مالی در چهارمین بیانیه مفاهیم

حسابداری مالی، اساس پژوهش

آنتونی را پذیرفت و به این نتیجه رسید که به تدوین چارچوب نظری مستقل برای هر گروه از واحدهای تجاری و غیر تجاری نیازی نیست و باید مجموعه اهداف شناسایی شده برای سازمان‌های تجاری و غیر تجاری را در قالب چارچوب نظری یک‌پارچه برای همه واحدها تدوین کند. این هیئت در چهارمین بیانیه خود، هفت هدف گزارشگری مالی برای سازمان‌های غیر انتفاعی شناسایی کرد که دو هدف اول آن به شرح زیر است:

• گزارشگری مالی سازمان‌های غیر تجاری باید اطلاعاتی را فراهم کند که برای تامین‌کنندگان بالقوه و حاضر منابع سازمان و سایر استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع برای سازمان مورد نظر مفید باشند.

• گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را تهیه کند که تامین‌کنندگان بالقوه و حاضر منابع سازمان و سایر استفاده‌کنندگان را در

**گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را تهیه کند که تامین‌کنندگان بالقوه و حاضر منابع سازمان و سایر استفاده‌کنندگان را در جهت ارزیابی خدمات ارائه شده توسط سازمان غیر تجاری و نیز ارزیابی توانایی سازمان برای تداوم ارائه این خدمات، یاری رساند**

دولتی<sup>۲۳</sup> تشکیل شد که در آن قانونگذاران ایالتی و محلی، به تدوین قوانین حسابداری ادامه دادند و در این زمینه با توصیه‌های شورای ملی حسابداری دولتی به طور قابل ملاحظه‌ای مخالفت کردند. با دخالت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، موقعیت پیچیده‌تر شد، زیرا موسسات حسابرسی نیز باید رهنمودهای حسابرسی ارائه شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا را رعایت می‌کردند.

در سال ۱۹۸۴، مباحث پیش‌گفته منجر به تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری دولتی شد. این هیئت متعلق به بنیاد

حسابداری مالی است و دارای اعضای نیمه وقت و بودجه کم‌تری نسبت به بودجه هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد. مصوبات هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، دولت‌های محلی و ایالتی را پوشش می‌داد، اما شامل دولت مرکزی نمی‌شد. البته نمی‌توان گفت که در آن زمان، تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، راه

حلی دائمی برای تدوین استانداردهای دولتی داشته است، زیرا در سال ۱۹۸۷، دوباره نزاع بر سر این مسئله آغاز شد که چه کسی مسئول تدوین استانداردها برای سازمان‌های غیر انتفاعی<sup>۲۴</sup> است. این مسئله سرانجام از طریق واگذاری مسئولیت تدوین استانداردهای موسسات غیر انتفاعی خصوصی به هیئت استانداردهای حسابداری مالی، و موسسات غیرانتفاعی دولتی به هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، حل شد. اما این موضوع فقط به اصول کلی مربوط می‌شد و به عبارت دیگر، بیان مفاهیم حسابداری در این دو حوزه با جزئیات، شاید سال‌ها و قرن‌ها طول بکشد.

همان‌طور که درباره پژوهش آنتونی گفته شد، چارچوب‌های نظری در زمان تشکیل نهایی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی مورد بحث قرار گرفتند. به

دنبال انتشار پژوهش آنتونی، هلدر (۱۹۸۰) به نمایندگی از طرف شورای ملی حسابداران دولتی، پژوهشی انجام یافت که در آن، تمام مطالعات انجام شده تا آن تاریخ را مورد ارزیابی قرار می‌داد و این نتیجه به دست آمد که مدل تجاری<sup>۲۵</sup> مناسب‌ترین الگو برای واحدهای دولتی خواهد بود، زیرا گروه استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، سرمایه‌گذارانی هستند که علاقه بسیاری به اطلاعات حسابداری و حداقل نظارت بر اطلاعات تهیه شده دارند. اما این نتیجه‌گیری در شورای ملی حسابداری دولتی تصویب نشد. به دنبال آن دیربین و همکاران (۱۹۸۱) پژوهش دیگری در خصوص چارچوب نظری انجام دادند که نتایج آن، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با پژوهش آنتونی داشت. از جمله این تفاوت‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. پنج گروه استفاده‌کننده تحقیق آنتونی، در این پژوهش تبدیل به ده گروه شدند.

۲. چهار پژوهش مورد نیاز آن، به

بیشتر و دو مورد افزایش یافت.

۳. در پژوهش آنتونی، ارتباط بین سازمان‌ها و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی به طور خلاصه آمده است، در صورتی که در پژوهش دیربین و همکاران (۱۹۸۱) نمودار پیچیده‌ای لازم است تا این ارتباط نشان داده شود (Jones, 1992, chap.7).

دیربین و همکاران (۱۹۸۱) در پژوهش خود تغییراتی را در زمینه چارچوب نظری پیشنهاد ندادند، اما در پژوهش آنان نظری قاطع درباره این موضوع وجود دارد که حسابداری دولتی کاملاً با حسابداری تجاری تفاوت دارد. چارچوب نظری بعدی در سال ۱۹۸۱ به وسیله شورای ملی حسابداری دولتی تدوین شد و مطالب آن به دشواری از پژوهش دیربین و همکاران او (۱۹۸۱) استخراج گردید.

**گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را تهیه کند که تامین‌کنندگان بالقوه و حاضر منابع سازمان و سایر استفاده‌کنندگان را در جهت ارزیابی خدمات ارائه شده توسط سازمان غیر تجاری و نیز ارزیابی توانایی سازمان برای تداوم ارائه این خدمات، یاری رساند**

در سال ۱۹۸۵، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی سریعاً پروژه تدوین چارچوب نظری خاص خود را آغاز و اعضای آن، تحقیق در زمینه استفاده کنندگان گزارش‌های دولتی و نیازهای استفاده کنندگان را شروع و نتیجه را منتشر کردند (Jones et. al., 1985). این تحقیق ابتدا از طریق مصاحبه با تعداد کمی از استفاده‌کنندگان و سپس به کارگیری پرسشنامه اجرا شد. این پرسشنامه برای گروه زیادی از استفاده‌کنندگان یعنی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، فرستاده شد. اما از آنجاکه فقط ۲۰۱ پرسشنامه (تنها ۱۰ درصد پرسشنامه‌های فرستاده شده) از استفاده کنندگان دریافت شد، بنابراین نتایج به تمام استفاده کنندگان قابل تعمیم نبود، لذا پژوهشی دیگر درین زمینه انجام شد و سعی بر آن بود تا نتایج به اثبات رسد. (Ingram & Robbins, 1992). هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در سال ۱۹۸۷، اولین بیانیه مفهومی خود را با عنوان "اهداف گزارشگری مالی" منتشر کرد. این بیانیه شامل فهرستی از استفاده‌کنندگان به شرح زیر است:

۱. شهروندان<sup>۲۶</sup>:

- ساکنان
- رسانه‌ها

• گروه‌های حامی<sup>۲۷</sup>

- پژوهشگران مالیه عمومی

۲. هیئت‌های نظارت و قانون‌گذاری:

- نمایندگان مجالس ایالتی
- اعضای کمیسیون ایالتی

• شورای شهر

• هیئت‌های امنا

- مقامات رسمی بخش اجرایی با مسئولیت‌های نظارتی و سرپرستی.

۳. سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان:

- اشخاص حقیقی
- موسسات سرمایه‌گذاری و اعتبار دهندگان
- موسسات رتبه بندی اوراق قرضه

• ضمانت‌کنندگان اوراق قرضه

• موسسات مالی

این بیانیه هم‌چنین فهرستی از نیازهای استفاده‌کنندگان را به شرح زیر در برمی‌گیرد:  
"گزارشگری مالی دولت‌های محلی و ایالتی، در موارد زیر قابل استفاده می‌باشد:

• اتخاذ تصمیمات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی.

• ارزیابی پاسخ‌گویی از طریق مقایسه نتایج مالی واقعی با بودجه مصوب.

• ارزیابی شرایط مالی و نتایج عملیات.

• مشارکت در تصمیم‌گیری مطابق با قوانین و مقررات امور مالی.

• مشارکت در ارزیابی کارایی و اثربخشی.

(GASB, 1987, para. 130-132)

بقیه بیانیه، با بیان چارچوب نظری، کاملاً متفاوت است و بیش‌تر به بحث درباره شرح واقعیت روزمره حسابداری دولت می‌پردازد.

گفتن این مطلب شاید منطقی باشد که هیئت استانداردهای



انگلستان<sup>۳۴</sup>، ماموریت داشتند تا گزارشی را ارائه کنند که بعداً زیر عنوان گزارش شرکت<sup>۳۵</sup> منتشر شد (۱۹۷۵). اگر چه این گروه، تفاوت‌های زیادی با گروه تحت سرپرستی تروبلاد داشتند، اما گزارش تهیه شده توسط این گروه مشابه گزارش تروبلاد است و حیطة کاری گزارش این گروه نیز در برگیرنده "همه نوع واحد اقتصادی" بود، (۱، ۱۹۷۵، ASSC). فلسفه این گزارش را می‌توان به این شرح خلاصه کرد:

"رویکرد اساسی این است که گزارش تهیه شده توسط شرکت‌ها باید تا حد ممکن نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده سازد. به عبارت دیگر، این گزارش‌ها باید برای شناسایی نیازهای استفاده‌کنندگان و در نتیجه رسیدن به هدف اساسی تهیه گزارش‌های شرکت مفید باشد. بنابراین در درجه نخست، ضروری است که تعیین کنیم چه کسی باید این گزارش‌ها را منتشر کند و چرا؟" (ASSC, 1975, 15)

این گروه در گزارش خود، هفت گروه استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران واحدهای اقتصادی، اعتباردهندگان، کارکنان، مشاوران، تحلیل‌گران، بازرگانان<sup>۳۶</sup> دولت و عموم مردم را شناسایی می‌کردند. به علاوه، در این گزارش ویژگی‌هایی که صورت‌های مالی باید دارا باشند به شرح زیر بیان شده است تا مفید واقع شوند: "گزارش‌های صورت‌های مالی باید مربوط، قابل فهم، قابل اتکا، کامل، واقعی (عینی)، به موقع و قابل مقایسه باشد."

در اکتبر ۱۹۷۵، انجمن رسمی حسابداری و امور مالی انگلستان، گزارشی با عنوان "حسابداری حاکمیت محلی"<sup>۳۷</sup> منتشر کرد که شامل دو متن پیشنهادی با عناوین زیر بود:

۱. اصول حسابداری و حسابداری حاکمیت محلی

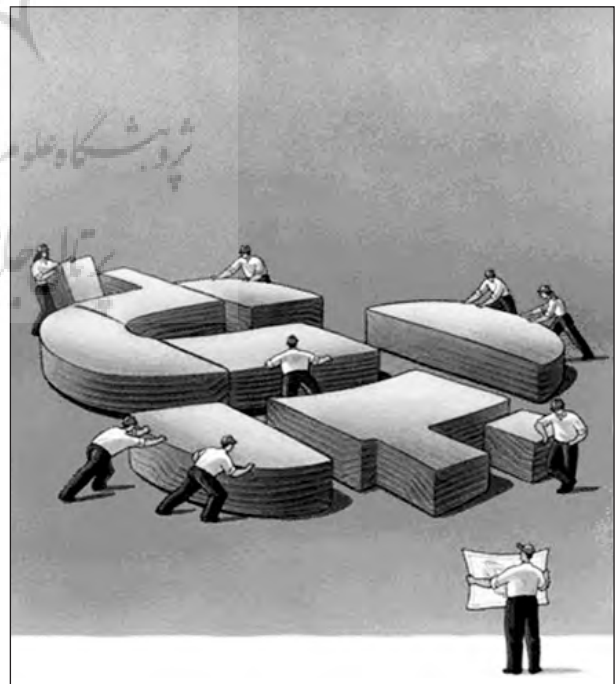
۲. تامین مالی در مدیریت.

در حقیقت، این دو متن پیشنهادی، دربرگیرنده چارچوب‌های نظری نیستند و تنها یک بند از آن (بند ۴-۴ در قسمت دوم) به استفاده‌کنندگان مربوط می‌شود، به هر حال، در این دو متن پیشنهادی به هیچ چارچوبی اشاره نمی‌شود که بتوان از آن‌ها در جهت تدوین استانداردها استفاده کرد. علاوه

حسابداری دولتی در رابطه با موضوع داشتن چارچوب نظری، نگرانی‌های بسیاری داشت. وقفه‌ی آشکاری در تدوین بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری دولتی وجود داشت. منظور از این وقفه، تاخیر در انتشار بیانیه‌ها نیست، بلکه منظور تاریخ اجرای بیانیه‌ها بود که کلاً "متعلق به آینده بود. بهترین نمونه، "بیانیه شماره یازده" است که در ماه مه سال ۱۹۹۰ منتشر شد، اما تاریخ اجرای آن ۱۵ ژوئن ۱۹۹۴ بود، به عبارت دیگر، بیانیه شماره یازده برای صورت‌های مالی بعد از این تاریخ قابل اجرا بود اما با وجود بحثی با این اهمیت، قاعدتاً پروژه چارچوب نظری در اولویت قرار نداشت.

### تدوین چارچوب نظری در انگلستان

در اکتبر ۱۹۷۴ در انگلستان، کمیته راهبری استانداردهای حسابداری<sup>۲۸</sup> متعلق به انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ویلز<sup>۲۹</sup>، به همراه انجمن حسابداران رسمی اسکاتلند<sup>۳۰</sup>، انجمن حسابداران رسمی ایرلند<sup>۳۱</sup>، اعضای وابسته انجمن رسمی حسابداران مجاز<sup>۳۲</sup>، انجمن حسابداران خبره مدیریت<sup>۳۳</sup> و انجمن رسمی حسابداری و امور مالی





حسابداران خبره کانادا در سال ۱۹۸۰ است. این انجمن هم‌چنین فهرستی از استفاده‌کنندگان (شامل قانونگذاران، سیاست‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران، سرمایه‌گذاران و عموم مردم) و نیازهای استفاده‌کنندگان (شامل مباشرت، پذیرش حاکمیت و اقتدار قانونی، تسهیل ارزیابی حق انتخاب واکذاری برنامه‌ها و مدیران آنها، و وضعیت منابع مالی دولت) را ارائه کرده است. انجمن حسابداران خبره کانادا در سپتامبر ۱۹۸۳، بیانیه‌هایی در ارتباط با حسابداری بخش عمومی منتشر کرد که دومین بیانیه آن مربوط به "اهداف صورت‌های مالی" است. این بیانیه همان فهرست استفاده‌کنندگان را (به استثناء مدیران) و فهرست گسترده‌تری از نیازهای استفاده‌کنندگان را ارائه می‌کند. نیازهای استفاده‌کنندگان در این بیانیه، شامل موارد زیر خواهد بود:

۱. اختصاص و استفاده از منابع مالی.
۲. منابع و انواع درآمدهای دولت.
۳. آن میزان از درآمدهایی که برای تامین مخارج کافی است.
۴. نحوه تامین مالی فعالیت‌ها توسط دولت و نیز نحوه تامین نیازهای نقدی.
۵. شرایط مالی دولت
۶. نتایج واقعی فعالیت‌های مالی در مقایسه با نتایج پیش‌بینی شده و نتایج دوره‌های گذشته.
۷. نحوه اداره منابع مالی عمومی طبق اختیارات قانونی

(CICA, 1984, Para. 14)

در این زمان، دیوان محاسبات کانادا<sup>۳۳</sup> و اداره کنترلر عمومی در امریکا، پژوهشی در زمینه "بررسی گزارشگری دولت مرکزی"<sup>۳۴</sup> انجام دادند که در سال ۱۹۸۶ منتشر شد. این پژوهش در اصل در خصوص "بررسی قابلیت استفاده از مدل حسابداری تجاری برای دولت ملی" است. هدف دیگر آن است که این پژوهش بر مبنای بررسی استفاده‌کنندگان و نیازهای آنان باشد. این پژوهش نیز در مقایسه با اغلب پژوهش‌های دیگر به شناسایی فیزیکی استفاده‌کنندگان و پرسش مستقیم از نیازهای آنان می‌پردازد. بنابراین، برای نمونه، در این پژوهش



بر موارد پیش‌گفته، پروژه‌های دیگری نیز در زمینه چارچوب نظری برای سایر قسمت‌های بخش عمومی در انگلستان منتشر شده است.

#### تدوین چارچوب نظری برای دولت‌های ملی - کشور کانادا

چارچوب‌های نظری تدوین شده در ایالت متحده به طور مستقیم بر روی پژوهش‌های سایر کشورها نظیر کانادا و نیوزیلند تاثیر گذاشته است. دو نمونه واضح از این پژوهش‌های انجام شده در کانادا در زمینه دولت ملی به شرح زیر است:

۱. پژوهش بیدل (Beedle, 1981) که در سال ۱۹۸۱ برای بنیاد تحقیقاتی حسابداران عمومی مستقل کانادا<sup>۳۸</sup> انجام شد.
۲. گزارشگری مالی دولت محلی<sup>۳۹</sup> که در سال ۱۹۸۵ به وسیله انجمن حسابداران رسمی کانادا<sup>۴۰</sup> انجام شد.

در دهه ۱۹۸۰، شاهد تدوین چارچوب نظری جدیدی به نام چارچوب نظری دولت‌های ملی<sup>۴۱</sup> بودیم. این چارچوب دارای رویکردی مشابه با سایر چارچوب‌ها است، یعنی رویکرد سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری می‌باشد. کانادا در این زمینه پیش‌گام است و اصلی‌ترین اقدام اساسی این کشور در این زمینه، انتشار گزارشگری مالی دولت‌ها<sup>۴۲</sup> توسط انجمن



کرده است. انجمن حسابداران نیوزیلند<sup>۴۷</sup> در سال ۱۹۸۷، بیانیه‌ای در زمینه مفاهیم حسابداری بخش عمومی منتشر کرد که این بیانیه برای تمام قسمت‌های بخش عمومی از جمله دولت مرکزی کاربرد داشت. این بیانیه، محدود به گزارشگری مالی برون سازمانی است و شامل مجموعه‌ای از استفاده کنندگان و اهداف گزارش‌های برون سازمانی به این شرح است:

"افشای اطلاعات برای این دو منظور مفید است:

(الف) ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در زمینه استفاده‌کارا

از منابع عمومی و هم‌چنین ارائه خدمات اثربخش.

ابعاد ارزیابی پاسخگویی شامل موضوعات زیر است:

۱- ارزیابی شرایط مالی و نتایج عملیات.

۲- ارزیابی کارایی و اثربخشی.

۳- تعیین رعایت مقررات بنا بر مقررات و محدودیت‌های

قانونی مالی.

(ب) تصمیم‌گیری درباره تخصیص وجوه و منابع.

(بندهای ۱ و ۴)"

در حقیقت این بیانیه (وسایر بیانیه‌ها)، زیر تأثیر تغییرات در

قانون مربوط به حسابداری بخش عمومی، قرار گرفته و حرفه

(طبق بند ۱۰ خلاصه این گزارش) اگر چه شهروندان به عنوان مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شناسایی شده‌اند، اما آنان معمولاً گزارش‌های دولت را مطالعه نمی‌کنند و در عوض، به سایر گروه‌های استفاده‌کننده مثل رسانه‌ها، اقتصاددانان و مشاوران مالی اتکا می‌کنند.

در نتیجه‌گیری کلی این پژوهش، آمده است که استفاده کنندگان، گزارش مالی سالانه‌ای می‌خواهند که شامل اطلاعاتی از قبیل دارایی‌ها و بدهی‌های دولت، منابع کسب درآمدها و نحوه مصرف درآمدها باشد. آنان هم‌چنین گزارشی درباره بهای تمام‌شده کامل برنامه‌ها نیاز دارند که این گزارش با استفاده از سیستم حسابداری یک‌پارچه‌ای باشد که سایر گزارش‌های سالانه بر مبنای آن سیستم تهیه می‌شوند. برخی از این موضوعات توسط انجمن حسابداران خبره کانادا بررسی شد که نتایج این بررسی‌ها را تحت عنوان "حسابداری و گزارشگری دارایی‌های فیزیکی دولت‌ها"<sup>۴۵</sup> در سال ۱۹۸۹ منتشر کرد. بر اساس بند ۱۳ فصل دوم این گزارش، "این دیدگاه، حقیقتی بدیهی درباره گزارشگری مالی است که صورت‌های مالی باید جواب‌گویی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشند"، هم‌چنین در بند ۴۰، این مطلب را بیان می‌کند: "بر مبنای ارزیابی ادبیات این موضوع، گروه پژوهشی به این نتیجه رسید که مبنای تعهدی کامل<sup>۴۶</sup> برای دارایی‌های فیزیکی دولت، مناسب‌ترین روشی است که اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان را درباره میزان پاسخگویی دولت در قبال عملکرد خود، در اختیار آنان قرار می‌دهد."

تنها اصلاح لازم، به این موضوع مربوط می‌شود که "دارایی‌ها" چه گونه تعریف شوند. در این تعریف، می‌توان تاسیسات زیر بنایی، زمین‌های عمومی، بناهای تاریخی و دارایی‌های دفاعی را مستثنی کرد.

### تدوین چارچوب نظری در کشور نیوزیلند

کشور نیوزیلند، درای سیستم ایالتی است و در این کشور، مقالات مهمی در زمینه ادبیات چارچوب نظری تهیه و تنظیم

سازمانی در بخش عمومی، به پاسخ‌گویی علاقه‌مندند. "و تهیه کنندگان گزارش‌ها" باید گزارش‌هایی را برای هدف پاسخ‌گویی طراحی کنند. " (بند ۳.۲)

این چارچوب که به طور واضح تحت تاثیر پروژه چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده قرار دارد، گزارشی نسبتاً اصلاح شده از ویژگی‌های کیفی آن را انتخاب کرده و تعاریفی نیز از عناصر صورت‌های مالی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌ها، و سود را ارائه می‌کند و برای واحدهای بخش عمومی نیز به کار می‌رود.

در نیوزیلند، دولت، صورت‌های مالی خود را به مدت شش ماه تا ۳۱ دسامبر ۱۹۹۱ منتشر کرده است که این گزارش را باید مبتنی بر حسابداری تعهدی کامل<sup>۵۰</sup> نامید. در این گزارش، حساب‌ها به جز در دو مورد زیر غیر قابل تشخیص از حساب‌های تجاری هستند:

۱. مواردی که حاوی اطلاعات بسیار زیادی است.
۲. مواردی که اطلاعات آن بر مبنای حسابداری ارزش جاری تهیه شده است.

#### تدوین چارچوب نظری توسط کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران

در این مقاله، کلیه مطالعات انجام شده در سطح ملی مورد بررسی قرار گرفته است. کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۵۱</sup> متشکل از گروهی از هیئت‌های حسابداری حرفه‌ای اصلی در جهان، اخیراً دیدگاهی بین‌المللی را مطرح کرده است که خلاصه گزارش آن به این شرح است:

"گزارشگری مالی به خودی خود مهم است. گزارشگری، ابزاری برای اطلاع‌رسانی است که اطلاعات گزارش شده برای مفید بودن، باید نیازهای استفاده‌کنندگان مورد نظر را برآورده کند و برای موثر بودن، باید قابل اتکا، مربوط، قابل فهم، واضح، دقیق، به موقع، یکنواخت و قابل مقایسه باشند. استفاده‌کنندگان شامل هیئت‌های مدیره و قانونی، عموم

حسابداری نیوزیلند با انتشار مجموعه ای شامل هفت متن پیشنهادی با عنوان "چارچوب پیشنهادی برای گزارشگری مالی در نیوزیلند"<sup>۴۸</sup> به آن واکنش نشان داد (NZSA, 1992). ارزش این چارچوب پیشنهادی در این است که بر مبنای مجموعه‌ای مشترک از مفاهیم، برای تمام واحدهای موجود در کشور (اعم از خصوصی و عمومی) کاربرد دارد. چارچوب پیشنهادی از شرح درباره استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برون سازمانی اجتناب می‌کند و مایل است تا هدف‌هایی کلی از قبیل تامین نیازهای اطلاعاتی مشترک برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مشترک را تامین کنند یعنی آن دسته از استفاده‌کنندگانی که نمی‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را تقاضا کنند یا برای رفع این نیازها به انعقاد قرارداد بپردازند یا گزارش‌هایی تهیه کنند که نیازهای اطلاعاتی خاصی را برآورده سازد (NZSA, 1992, ED60, Para. 21).

اهداف کلی گزارشگری مالی برون سازمانی مطرح شده در این بیانیه پیشنهادی به شرح زیر است:

"به منظور تهیه اطلاعات برای بخش‌های برون سازمانی جهت مشارکت در:

- الف:
۱. ارزیابی عملکرد خدماتی و مالی، وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحد گزارشگر.
۲. ارزیابی میزان رعایت قوانین و مقررات مربوط و توافق‌های قراردادی مربوط به ارزیابی عملکرد مالی و خدماتی، موقعیت مالی و جریان‌های نقدی واحد گزارشگر.
- ب: تصمیم‌گیری درباره تهیه منابع برای واحد گزارشگر (NZSA, 1992, ED60, Para. 31).

در قسمت (الف) به نقش پاسخ‌گویی و در قسمت (ب) به نقش اطلاع‌رسانی<sup>۴۹</sup> گزارش‌های مالی اشاره شده است و این موضوع را خاطر نشان می‌کند که اهمیت نسبی این دو نقش می‌تواند برای استفاده‌کنندگان مختلف، تفاوت داشته باشد. علاوه بر این، در متن پیشنهادی شماره ۶۱ این مطلب بیان می‌شود که "اکثر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برون

این کشور، شرکت‌ها را ملزم به رعایت استانداردهای حرفه می‌کند (Sprouse, 1988 & Peasnell, 1978). این موضوع هم تأکیدی بر این است که قدرت نهایی متعلق به دولت می‌باشد.

به طور یقین، همه چارچوب‌های نظری بر مبنای تحلیلی از انواع استفاده‌کنندگان و نیازهای آنان می‌باشد. این چارچوب‌ها به استثنای پژوهش "بررسی گزارشگری دولت مرکزی"، اغلب بر مبنای استفاده‌کنندگان و نیازهای فرضی است. پژوهش "بررسی گزارشگری دولت مرکزی" در جهت کشف نیازهای استفاده‌کنندگان به طور مستقیم تلاش کرد و به منظور طرح دیدگاه نیازهای افراد جامعه از استفاده‌کنندگان، نمونه‌گیری نکرد. اما بر اساس گزارش مذکور، این مسئله وجود دارد که نمی‌توان ارتباط بین نیازهای شناسایی شده استفاده‌کنندگان و مدل پیشنهادی حسابداری را دقیقاً درک کرد. علاوه بر این، نیازهای شناسایی شده (حداقل از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان) نیازهای بدون هزینه<sup>۵۲</sup> می‌باشند و به عبارت دیگر، نیازهای استفاده‌کنندگانی است که آنها در جریان هزینه‌های تهیه، حسابرسی و استفاده از اطلاعات قرار ندارند.

موضوع قابل توجه درباره چارچوب‌های نظری بخش عمومی، این است که رویکرد نیازهای استفاده‌کنندگان، نتایج کاملاً متفاوتی درباره اطلاعات حسابداری ارائه می‌کند. دلیل این امر، تجربی نبودن

چارچوب‌ها است. از میان پژوهش‌های یاد شده، پژوهش "بررسی گزارشگری دولت مرکزی" دارای مبنای تجربی می‌باشد اما در این پژوهش، شواهدی از استفاده یا استفاده بالقوه از مدل حسابداری پیشنهاد شده ارائه نشده است.

در این مقاله، بیانیه نظریه بنیادین حسابداری به عنوان اقدامی موثر در زمینه چارچوب‌های نظری پیشرفته، معرفی شده است. اهداف حسابداری این بیانیه، تهیه‌کنندگان

مردم، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت‌های دیگر، سازمان‌های بین‌المللی، سایر تهیه‌کنندگان منابع، و تحلیل‌گران مالی و واحدهای آنها می‌باشند. اکثر این استفاده‌کنندگان، قدرت، توانایی و منابع محدودی برای کسب اطلاعات دارند. بنابراین، آنها به گزارش‌های مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی اتکا می‌کنند.

(IFAC, 1991, para, 117-118)

این گزارش، مباحثی را به منظور برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان برای و بر خلاف مدل‌های گزارشگری و حسابداری موجود پیشنهاد می‌کند، اما عملاً در آن هیچ مدل خاصی پیشنهاد نشده است.

#### خلاصه

چارچوب‌های نظری معرفی شده در این مقاله، همگی بوسیله (یا به نمایندگی از طرف) هیئت‌هایی از تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورت‌های مالی تدوین شده‌اند. بسیاری از این هیئت‌ها، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری می‌باشند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، نمونه‌هایی از این هیئت‌ها می‌باشند.

یکی از ویژگی‌های این هیئت‌ها (علاوه بر نمایندگی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) این است که هیچ

یک از آنها، قدرت لازم برای تدوین استانداردهای حسابداری و عملی کردن آنها را ندارد. این مطلب در بحث تدوین استانداردها در زمینه بخش خصوصی، موضوعی عادی است.

کانادا، از کشورهایی است که در آن هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری یا به عبارتی انجمن خبره حسابداران کانادا، قدرت بیشتری نسبت به سایر هیئت‌ها دارد زیرا قانون در

**اعضای حرفه در کشور نیوزیلند، دو معیار "پاسخ‌گویی" و "مفید بودن تصمیم" را از هم جدا کرده و بر اولی بیش‌تر از دومی تأکید می‌کنند زیرا پاسخ‌گویی باید دال بر وجود هدفی برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی باشد و آن هدف منجر به اتخاذ تصمیم توسط استفاده‌کننده شود**



## پی‌نوشت‌ها:

1. Framework Conceptual
  2. The Governmental Accounting Standards Board (GASB)
  3. A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT) 1966.
  4. The American Accounting Association (AAA)
  5. All inclusive criterion
  6. Criterion of usefulness
  7. Profit-making enterprises
  8. The Accounting Principles Board (APB)
  9. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
  10. Tureblood report, objectives of Financial statements (1973)
  11. The Financial Accounting standard boards (FASB)
  12. Nonbusiness organizations
  13. Financial Accounting Foundation (FAF)
  14. Objectives of Financial Reporting by Business Organizations, 1978.
  15. Decision -Usefulness
- رویکرد مفید بودن تصمیم به این معنی می‌باشد که صورت‌های مالی را به گونه‌ای تهیه کنیم که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی در جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، مفید واقع شوند، به رغم اینکه تهیه صورت‌های مالی به صورت کاملاً دقیق و صحیح امکان پذیر نمی‌باشد. (Scott, 2003, 52)
16. Municipal Accounting
  17. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization, 1980
  18. Jones & Pendlebury
  19. constitutes
  20. financial viability
  21. fiscal compliance
  22. National Council on Governmental Accounting (NCGA)
  23. Government Finance Officers Association (GFOA)
  24. Not-for-profits organization.
  25. Commercial Model
  26. Citizenry
  27. Advocate Groups
  28. Accounting Standard steering Committee (ASSC)
  29. Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)
  30. Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)
  31. Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)
  32. Associate of Chartered Association of Certified Accountants (ACCA)
  33. Institute of certified Management Accountants (ICMA)
  34. Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)
  35. Corporate Report (CR)
  36. business contact
  37. Local Authority Accounting
  38. Canadian Certified General Accountants' Research Foundation (CCGARF)
  39. Local Governmental Financial Reporting
  40. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)
  41. Conceptual Frameworks for national governments
  42. Financial Reporting by Governments
  43. Auditor General of Canada (AGC)
  44. Federal Government Reporting Study (FGRS)

صورت‌های مالی را به عنوان "استفاده کننده" تلقی و بیان می‌کند: تهیه کنندگان صورت‌های مالی، به عنوان نمونه‌ای در زمینه هدایت و کنترل منابع مادی و انسانی واحد اقتصادی از اطلاعات حسابداری استفاده می‌کنند. در حالی که این بیانیه در ارتباط با "حسابداری مالی" و "حسابداری مدیریت" است، این مطلب واضح است که در دیدگاه "بیانیه نظریه بنیادین حسابداری" نقش کنترلی حسابداری از هر نقش بالقوه دیگر آن، غیر قابل تفکیک خواهد بود.

تمام چارچوب‌های نظری، این نکته را نادیده گرفته اند. البته، این موضوع زیاد عجیب نیست زیرا چارچوب‌ها به وسیله هیئت‌هایی تدوین می‌شوند که وظیفه اصلی آن‌ها در ارتباط با گزارشگری مالی و استفاده برون سازمانی از اطلاعات حسابداری است. معیار مفید بودن تصمیم درین نوع حسابداری در تعریف "بیانیه نظری بنیادین حسابداری" موضوعی بحث‌انگیز شده است. زیرا این پرسش را به وجود می‌آورد که آیا اطلاعات تنها زمانی تهیه می‌شوند که قرار است تصمیم خاصی اتخاذ شود؟

اعضای حرفه در کشور نیوزیلند، دو معیار "پاسخ‌گویی" و "مفید بودن تصمیم" را از هم جدا کرده و بر اولی بیش تراز دومی تاکید می‌کنند زیرا پاسخ‌گویی باید دال بر وجود هدفی برای استفاده کنندگان برون سازمانی باشد و آن هدف منجر به اتخاذ تصمیم توسط استفاده کننده شود. به عبارت دیگر، اگر پاسخ‌گو دارای اختیار نباشد، مطمئناً پاسخ‌گویی بی معنی می‌شود. متأسفانه، تقاضاهای موجود برای پاسخ‌گویی، ارتباطی بین پاسخ خواه، پاسخ‌گو و نحوه انتشار صورت‌های مالی به منظور مفید بودن تصمیمات بعدی، برقرار نمی‌کند. با این وجود، این مسئله به قوت خود باقی است که در بخش خصوصی و دولتی، نظریه پذیرفته شده یا مدرکی درباره هدف انتشار صورت‌های مالی وجود ندارد.

این مقاله، ترجمه‌ای آزاد از مقاله زیر است:

Jones Rowan, 1992, "The Development of Conceptual Framework of Accounting for The Public Sector", Financial Accountability & Management, Vol.8, No.4, pp.249-264.

Needs of Users of Governmental Financial Reports (GASB, 1985).

19. Jones, R. and M. Pendlebury (1992), Public Sector Accounting (Piyman, 3rd Edition, 1992).
20. National Council on Governmental Accounting (1981), Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Units, Concepts Statement No. 1 (NCGA, 1981).
21. New Zealand Society of Accountants (1987), Statement of Public Sector Accounting Concepts (NZSA, 1987).
22. Office of the Auditor General of Canada and United States General Accounting Office (1986), Federal Government Reporting Study Summary Report (1986).
23. Peasnell, K. (1987), 'The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting', reprinted in R. Bloom and P. Elgers, Accounting Theory and Policy (Harcourt Brace Jovanovich, 2nd Edition, 1987), pp. 98-118.
24. Scott, William. R. (2003), Financial Accounting Theory, Chapter 3, p. 52.
25. Sprouse, R. (1974), 'Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements', Journal of Accounting Research, Supplement to Vol. 12 (1974) pp. 25-28.
26. Sprouse, R. and M. Moonitz (1962), A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study No. 3 (AICPA, 1962).
27. Whittington, G., (1986) 'Financial Accounting Theory An Overview' British accounting Review ( Autumn 1986 ) pp. 4-41.

## The Development of Conceptual Frameworks of Accounting for the public Sector

Translated by: Nezamoddin Rahimian (PH.D)  
Najmeh Khodabakhshy

### Abstract

The purpose of this paper is to review performed projects in the way of conceptual framework that have concerned with the public sector. Since the phrase " conceptual framework " can be used to describe any set of idea , this paper is limited to performed projects by , or on be half on , accounting standard-setting bodies.

Titles of this paper are as follows. The first, investigating development of conceptual frameworks from the 1960s to the early 1980s in the US that is including: explanation of ASOBAT (1966), Trueblood Report (1973) and FASB 's statements of financial concepts. Then is discussed about Governmental accounting standard board and conceptual framework for national governments. In final, it is offered an overview, which attempts to explain the ubiquity of the user/ user needs approach despite the continuing lack of evidence about user needs.

45. Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments , Canada , 1989 .

46. Full Accrual Basis
47. New Zealand Society of Accountants (NZSA)
48. A Proposed Framework for Financial Reporting in New Zealand , 1992
- 49 . informative role
50. full accrual accounting
51. International Federation of Accountants (IFAC)
52. Costless needs

### منابع و ماخذ:

1. Accounting Standard Steering Committee (1975), The Corporate Report (ASSC, 1975).
2. American Accounting Association (1966), A Statement of Basic Accounting Theory (1966).
3. American Institute of Certified Public Accountants Study Group (1973), Objectives of Financial Statements (AICPA, 1973).
4. Anthony, R. (1978), Financial Accounting in Nonbusiness Organizations (FASB, 1978).
5. ----- , (1980/81), 'Developments in State and Municipal Accounting', Government Accountings` Journal (Winter, 1980/81) pp 12-17.
6. Beedle, A. (1981), Accounting for Local Government in Canada, Research Monograph No. 2 (Canadian Certified General Accountants` Research Fondation, 1981).
7. Canadian Institute of Chartered Accountants (1980), Financial Reporting by Governments (CICA, 1980).
8. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (1975), Local Authority Accounting (1) Accounting Principles, and (2) Finance in Management (CIPFA, 1975).
9. Derbin, A. J. Chan and L Ferguson (1981), Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Unites, Volumes 1 and 2 (NCGA, 1981).
10. Financial Accounting Standards Board (1978a), Objectives of Financial Reporting by Business Organizations, Statements of Financial Accounting Concepts No. 1 (FASB, 1978).
11. ----- , (1978b), Financial Accounting in Nonbusiness Organizations An Overview of the Research Report (FASB, 1978).
12. ----- , (1980), Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4 (FASB, 1980).
13. Governmental Accounting Standards Board (1987), Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No. 1 (GASB, 1987).
14. Hendriksen, E., (1982), Accounting Theory (Richard Irwin, 3rd Edition, 1982).
15. Holder, W., (1980), A Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting Reporting (NCGA, 1980).
16. Ingram, R. and W. Robbins (1992) 'A Partial Validation of the GASB User Needs Survey', Research in Governmental and Nonprofit Accounting (1992) pp. 41-52.
17. International Federation of Accountants (1991), Financial Reporting by National Governments (IFAC, 1991).
18. Jones, D., R., Scott, L Kimboro and R. Ingram (1985), The