

## **Investigating the effective factors for improving the financial reporting model for governmental funds**

**Mehdi Faraji,<sup>1</sup> Teymor Jabbari<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Accounting Group, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran  
mh.faraji1365@gmail.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup>Accounting Group, Nour Branch, Islamic Azad University, Mazandaran,  
Iran || jabbaryteymor7@gmail.com

**Received: 2020/11/05 Accepted: 2020/11/27**

### **Abstract**

The reporting model for governmental funds has always been of particular importance. The Governmental Accounting Standards Board (GASB) has been actively engaged in the process of making improvements to the financial reporting model to provide more useful information to the users of the financial reports of governmental entities. The GASB proposed three recognition approaches to replace the current financial resources reporting model for governmental funds. The three approaches vary along a time dimension. The “near-term” model is the most similar to the current model with a specified reporting period of 60–90 days. A “short-term” model extends the transaction reporting to be the government’s one-year operating cycle. Finally, a “long-term” model would report both current and noncurrent assets and liabilities for governmental funds. This article, based on research by Marshall et al., raises questions about improving the reporting model for governmental funds, and finally provides recommendations.

**Keywords:** New model of financial reporting, Governmental funds, Recognition & measurement approaches, CAFR.

(گزارش کوتاه)

## بررسی عوامل تأثیرگذار بر بهبود مدل گزارشگری مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی

مهدی فرجی<sup>۱</sup>، تیمور جباری<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران  
mh.faraji1365@gmail.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، مازندران، ایران  
jabbaryteymor7@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۰۷

### چکیده

مدل گزارشگری حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) همواره از اهمیت خاصی برخوردار بوده است. هیات استانداردهای حسابداری دولتی (GSAB) به‌طور فعال درگیر فرآیند ایجاد بهبودهایی در مدل گزارشگری مالی جدید به منظور ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی نهادهای دولتی است. GASB سه رویکرد و روش شناخت برای جایگزینی مدل گزارشگری منابع مالی جاری حساب مستقل وجوه حاکمیتی پیشنهاد داده است. این سه رویکرد و روش براساس بُعد زمانی متفاوت هستند. مدل میان‌مدت بسیار شبیه به مدل جاری گزارشگری با یک دوره گزارشگری خاص برای ۶۰ الی ۹۰ روز است. مدل کوتاه‌مدت، گزارشگری مبادلات مالی را به چرخه یک سال عملیاتی دولت گسترش می‌دهد. نهایتاً مدل بلندمدت هر دو تعهدات و بدهی‌های جاری و غیرجاری و دارایی‌های جاری و غیرجاری حساب مستقل وجوه حاکمیتی را گزارش می‌دهد. در این مقاله که برگرفته از پژوهش مارشال و همکاران است، سوالات مختلفی در خصوص بهبود مدل گزارشگری حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی ارائه می‌شود و نهایتاً توصیه‌هایی نیز ارائه می‌گردد.

**واژگان کلیدی:** مدل جدید گزارشگری مالی، حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی، رویکردهای شناخت و اندازه‌گیری، صورت جامع فعالیت دولت.

## ۱. مقدمه

اعضای کمیته در مورد تلاش‌های هیات استاندارد حسابداری دولتی جهت بهبود مستمر مدل گزارشگری مالی جدید برای نهادهای دولتی با پیشنهاد سه مدل جایگزین برای مدل جاری گزارشگری منابع مالی جاری حساب مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) اظهارنظر نمود. کمیته موافقت نمود که تمرکز کوتاه مدت یا میان مدت باید در ترکیب با صورتحساب جامع فعالیت‌های دولت (CAFR) بر مبنای تعهدی ادامه یابد. در ادامه نکات و نظرات کمیته به سوالات مطرح شده توسط GASB در دعوت برای بیان نظرات در مورد پروژه شماره ۳-۲۵۱ GASB ارائه می‌گردد.

## ۲. پاسخ به سوالات خاص در راستای دعوت GASB به اظهارنظر کمیته

سوالات به دو دسته تقسیم می‌شوند. مجموعه نخست سوالات، توصیه‌ها و نظرات را در مورد سه رویکرد شناخت مطرح شده برای گزارشگری حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) مورد بررسی قرار می‌دهد. مجموعه دوم سوالات، دیگر مسائل صورتهای مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) را مورد بررسی قرار می‌دهد.

## رویکردهای شناخت صورتهای مالی حساب مستقل وجوه حاکمیتی

سوال (۱) آیا معتقدید که صورتهای مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی باید به ارائه اطلاعاتی که انعکاس دهنده چشم‌انداز زمانی کوتاه‌تر نسبت به اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی جامع حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی است، بپردازند و تمرکز بر منابع مالی نسبت به منابع اقتصادی داشته باشند؟ چرا؟

توانایی فراهم کردن روشی برای شهروندان تحصیل کرده برای دیدن فعالیت‌های دولتی به گونه‌ای که واحدهای دولتی مدیریت شوند، ارزش ایجاد می‌کند. با این حال دانشجویان و علاقمندان در یادگیری این ارائه، مشکل و چالش دارند و در مورد تمرکز بر جریان منابع جاری سوال دارند، زیرا این موضوع با درک قبلی آنها متفاوت می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اغلب استفاده کنندگان در واقع در مورد جریان اطلاعات متفاوتی که از آن طریق، ارائه صورتهای مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی بایستی تحلیل گردد آگاه نیستند. همان طوری که بعداً توضیح خواهیم داد تحقیقات نشان می‌دهند که استفاده کنندگان خبره و ماهر قادر هستند که اطلاعات را از هر دو صورتهای حساب مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) و صورتهای مالی جامع دولت استخراج کنند. هنوز هم آموزش همه استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد دلایل و مزایای تمرکز کوتاه‌مدت بر حساب مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) ارزشمند می‌باشد، در حالی که همزمان جنبه منابع اقتصادی در نظر گرفته شده در صورتهای مالی جامع دولت درک می‌شود.

ارائه توضیحات سرفصل مناسب برای صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) و صورت تطبیق با خالص وضعیت فعالیت‌های دولت در همان صفحه برای همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سودمند خواهد بود.

گزارش حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) با استفاده از چارچوب و بازه زمانی کوتاه‌تر، اطلاعاتی از جنبه جریان‌های ورودی و خروجی استفاده شده توسط هر یک از حساب‌های مستقل را فراهم می‌کند. اگر گزارشگری حساب مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی) به مبنای تعهدی کامل متمرکز بر گزارشگری بلندمدت تغییر یابد، این اطلاعات مفید نخواهد بود. سلامت کلی سازمان دولتی با صورت‌های جامع فعالیت دولت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. چشم‌پوشی از دورنمای گزارشگری بلندمدت برای هریک از حساب‌های مستقل بر توانایی تحلیلی کلی سازمان اثر نمی‌گذارد. با این حال، تغییر از جنبه و چشم‌انداز کوتاه‌مدت جاری برای گزارشگری حساب‌های مستقل وجوه دولتی می‌تواند منجر به کاهش ارزش اطلاعات گزارش شده به استفاده‌کنندگان خارجی گزارش‌های مالی شود. این موضوع می‌تواند به‌طور بالقوه با الزام هر یک از حساب‌های مستقل برای ارائه صورت جریان‌های نقدی کاهش یابد. معتقد هستیم که حفظ چشم‌انداز زمانی کوتاه‌تر به ارائه اطلاعات مفید بدون نیاز به گزارش‌های الزامی اضافی مورد نیاز کمک می‌کند.

تحقیقات قبلی نشان می‌دهند که صورت جامع فعالیت دولت بر مبنای تعهدی کامل، اطلاعات بیشتری نسبت به صورت حساب‌های هر یک از حساب‌های مستقل بر مبنای تعهدی تعدیل شده کوتاه‌مدت و جاری ارائه می‌کند. از آنجایی که بیانیه شماره ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تنها برای ۱۶ سال و بیشتر دارای کاربرد است، تنها مطالعات محدودی وجود دارند که اطلاعات مفیدتری از اطلاعات مالی دولت بر مبنای تعهدی کامل و تعدیل شده را مورد بررسی قرار دهند.

پلامر و همکاران (۲۰۰۷) ارتباط بین ریسک پیش فرض و شاخص‌های مختلف مالی را هم در صورت جامع فعالیت دولت و صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه دولتی را مورد بررسی قرار دادند. در نمونه ۵۳۰ منطقه مدارس تگزاس آنها دریافته‌اند که وضعیت مالی همان‌طوری که در صورت‌های مالی جامع دولت گزارش شده است به‌طور معناداری مرتبط با ریسک پیش فرض است اما شاخص‌های عملکرد مالی گزارش شده در صورت‌های مالی جامع دولت و بدهی‌های جاری مبتنی بر مبنای تعهدی، ریسک پیش فرض را توضیح نمی‌دهند. معیارهای عملکردی حساب مستقل وجوه دولتی و بدهی‌های جاری بر مبنای تعهدی تعدیل شده، با ریسک پیش فرض رابطه دارند اما با حساب مستقل وجوه دولتی رابطه ندارد. در هنگام مقایسه با یکدیگر، وضعیت مالی جامع دولت دارای جنبه اطلاعاتی بیشتری نسبت به حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی است اما عملکرد حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی و بدهی‌های جاری مبتنی بر مبنای

تعهدی، محتوای اطلاعاتی بیشتری نسبت به عملکرد جامع دولت و بدهی‌های جاری مبتنی بر مبنای تعهدی دارد. این موضوع نشان می‌دهد که تمرکز هر دو معیار برای استفاده کنندگان آموزنده است. پریجن و وایلد (۲۰۱۳) به توسعه مطالعه پلامر و همکاران (۲۰۰۷) از طریق استفاده از نمونه مختلف و با بررسی شاخص‌های مالی اضافی پرداخته‌اند. با استفاده از ۴۰۹ شهر، روستا، و شهرستان، پژوهشگران در می‌یابند که وضعیت مالی، عملکرد مالی، نقدینگی و نسبت بدهی به دارایی، و همچنین سه طبقه‌بندی دارایی خالص در صورت‌های جامع دولت برای فعالیت‌های حاکمیتی، برای هر دو نوع فعالیت‌های از نوع دولتی و بازرگانی مرتبط با رتبه‌بندی بدهی می‌باشند. با مقایسه اطلاعات مالی جامع فعالیت‌های از نوع حاکمیتی دولت برای اطلاعات مالی حساب مستقل وجوه دولتی (تعهدی تعدیل شده، تقریباً کوتاه مدت)، نویسندگان دریافته‌اند که اطلاعات تهیه شده بر مبنای تعهدی کامل برای وضعیت مالی حاوی اطلاعات مفیدتری از رتبه‌بندی بدهی نسبت به عملکرد حساب مستقل وجوه دولتی می‌باشد. با این حال، آن‌ها همچنین درمی‌یابند که معیار تعهدی تعدیل شده اطلاعات مفیدتری از رتبه‌بندی بدهی نسبت به مبنای تعهدی کامل می‌باشد.

برخلاف یافته‌های پلومر و همکاران (۲۰۰۷)، این مطالعه در می‌یابد که نسبت بدهی به دارایی دولت و معیارهای عملکرد، آموزنده‌تر از معیارهای نسبت بدهی به دارایی و عملکرد تأمین بودجه دولتی است. اگرچه نتایج این مطالعه ترکیب می‌شوند، یافته دیگری وجود دارد که پشتیبانی می‌کند که اطلاعات مالی بر مبنای تعهدی تعدیل شده به ارائه اطلاعات مالی بر مبنای تعهد کامل فعلی می‌پردازند.

دو مطالعه اضافی که به صورت مستقیم به مقایسه اطلاعات در صورت جامع فعالیت‌های دولت بر مبنای تعهدی و صورت‌های مالی حساب‌های مستقل بر مبنای تعهدی تعدیل شده می‌پردازند عبارتند از بنسون و مارکس (۲۰۱۴) و بلوچ (۲۰۱۶). بنسون و مارکس (۲۰۱۴) به بررسی این موضوع می‌پردازند که چگونه بیمه‌گذاران اوراق از صورت جامع فعالیت‌های حاکمیتی دولت بر مبنای تعهد کامل در مقایسه با داده صورت حساب مستقل بر مبنای تعهدی کامل با استفاده از نمونه ۲۷۴ شهر تگزاس استفاده می‌کنند. آن‌ها با مدل حق بیمه اوراق قرضه آغاز می‌کنند که از بسیاری ویژگی‌های اوراق علاوه بر معیارهای صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه دولتی استفاده می‌کند. آن‌ها سپس به مقایسه این مدل با مدلی می‌پردازند که شامل تمامی متغیرها از مدل نخست علاوه بر معیارهای صورت جامع فعالیت دولت می‌باشد.

این نتایج در رتبه‌بندی‌های اوراق قرضه صادق نیستند. دارایی خالص نامحدود و دارایی‌های خالص سرمایه‌گذاری شده در دارایی‌های سرمایه‌ای به صورت قابل توجهی به توضیح رتبه‌بندی‌های اوراق قرضه می‌پردازند، در حالی که صورت‌حساب عملکرد اینگونه نیستند. این نتایج متفاوت از پلومر و همکاران (۲۰۰۷) می‌باشند و به ارائه سایر شواهد می‌پردازند که اطلاعات مالی بر مبنای تعهدی تعدیل شده به ارائه اطلاعات

در زمان حال اطلاعات مالی تعهد کامل می‌پردازند، که استفاده از تمرکز کوتاه‌مدت صورت‌های مالی حساب‌های مستقل دولتی را پشتیبانی می‌کند.

بلوچ (۲۰۱۶) به نظرسنجی اعضای فدراسیون ملی تحلیلگران شهرداری (NFMA) می‌پردازد، و از میان ۱۰۷ پاسخ درمی‌یابد که تحلیلگران در کل احساس می‌کنند که اطلاعات فراهم شده توسط GASB 34 شفافیت را در گزارش‌دهی بهبود می‌بخشند. با این حال، پاسخ دهندگان نظرسنجی هنوز هم بر اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه دولتی بیش از صورت‌های مالی جامع دولت تکیه دارند. این نظرسنجی در سال ۲۰۱۳ پس از اینکه GASB 34 در عمل به مدت حداقل ده سال انجام شد، صورت گرفت. این موضوع نشان می‌دهد که اطلاعاتی که به پاسخگویی مالی توجه دارد هنوز با اهمیت است و توسط سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد.

آنچه که ما از این مطالعات استنتاج می‌کنیم این است که کانون اندازه‌گیری در صورت‌های مالی اساسی، منابع مالی جاری، و منابع اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان ارزیابی می‌شوند. تغییر توجه اندازه‌گیری اطلاعات مالی وجوه دولتی بسیار هم تراز با اطلاعات مالی جامع دولت می‌باشد که ممکن است مفید بودن صورت‌های مالی اساسی را کاهش بدهد.

**سوال ۲) آیا معتقد هستید که صورت‌های مالی فعالیت‌های حاکمیتی دولت باید به ارائه اطلاعاتی بپردازند که مقایسه با اطلاعات بودجه‌ریزی دولت را تسهیل می‌بخشد؟ چرا؟**

بله، ارائه اطلاعات مقایسه‌ای بودجه برای ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ضروری است. گزارش بودجه اصلی و بودجه تجدیدنظر شده در مقایسه با هزینه واقعی به پاسخگویی بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان اجازه دسترسی به مهارت دولت را در مدیریت منابع می‌دهد.

از آنجایی که اکثریت دولت‌های محلی لزوماً بودجه را متعادل می‌سازند، صورت‌های مقایسه بودجه مرتبط با روشی هستند که واحدهای دولتی وارد عمل می‌شوند. در این راستا پریجن و وایلدنر (۲۰۱۳) درمی‌یابند که نسبت مانده حساب مستقل به کل درآمد حساب مستقل، اطلاعاتی را برای نسبت‌های محاسبه شده از اطلاعات جامع دولت ارائه می‌کند. علاوه بر این، کالاهان و وایمایر (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین رتبه‌بندی اوراق قرضه و واریانس‌های بودجه از برنامه زمانی مقایسه بودجه ۵۴ شهر در مدت چهار سال می‌پردازند. آن‌ها درمی‌یابند که واریانس‌های درآمد به صورت قابل توجهی مرتبط با رتبه‌بندی اوراق قرضه پایین‌تر هستند و واریانس‌های هزینه مطلوب، مرتبط با رتبه بندی‌های اوراق قرضه بالاتر هستند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهند که اعتباردهندگان از اطلاعات بودجه در تحلیل‌های خود استفاده می‌کنند. تحقیق پریجن و وایلدنر (۲۰۱۳) سازگار با باورهایی است که شفافیت انطباق مدیریت با بودجه به ارائه مسیری برای شهروندان می‌پردازد تا در اثرگذاری بر تغییر الگوهای هزینه در دولت محلی مفید باشند.

**سوال ۳) کدام یک از سه رویکرد شناخت به ارائه اطلاعات مربوط تری برای ارزیابی پاسخگویی مالی دولت می‌پردازند؟ به نظر شما چرا اطلاعات مربوط هستند؟**

پاسخگویی مالی به بهترین شکل توسط رویکرد میان مدت نشان داده می‌شود. اگرچه با ارائه میان مدت، تصمیم‌گیرندگان و استفاده‌کنندگان صورت مالی نیازها یا تقاضاهای بلندمدت را نادیده می‌گیرند. رویکرد میان مدت اساساً متفاوت از رویکرد اقتصادی صورت جامع فعالیت دولت است؛ بنابراین، باید به‌طور کامل نشان داده شود. اگر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی رویکرد بلندمدت را انتخاب کند، جنبه مهمی از گزارش پاسخگویی مالی از بین می‌رود؛ اگرچه شاید به معنی تفسیر رویکرد منابع اقتصادی در زمان آسان‌تر در سراسر گزارشات از جانب واحد دولتی باشد.

**سوال ۴) معاملات مرتبط با اسناد پیش‌بینی مالیاتی یا اسناد پیش‌بینی درآمد به صورت متفاوت در سه رویکرد شناخت مختلف ارائه می‌شوند. در رویکرد میان مدت، وام‌گیری و بازپرداخت این اسناد به عنوان جریان‌های ورودی و جریان‌های خروجی منابع در صورت جریان‌های منابع و در توافق با صورت جامع وضعیت خالص دولت گزارش می‌شوند. در رویکردهای کوتاه‌مدت و بلندمدت، توازن و تراز برجسته این اسناد به عنوان بدهی در ترازنامه گزارش می‌شوند، و وام و بازپرداخت این اسناد در صورت جریان‌های نقدی گزارش می‌شوند. کدام رویکرد گزارشگری این اسناد به ارائه ارزشمندترین اطلاعات می‌پردازد؟ چرا؟**

گزارش بازپرداخت و عایدات اسناد پیش‌بینی شده در یک بخش صورت جریان‌های منابع در صورت جریان‌های نقدی برای ارائه اطلاعات شفاف‌تر در خصوص وام کوتاه‌مدت مفید می‌باشد. بنابراین، قالب فعالیت جاری و بلندمدت به ارائه اطلاعات سودمندتر با توجه به اسناد پیش‌بینی می‌پردازد. بعلاوه، قالب فعالیت بلندمدت و کنونی به ارائه اطلاعات سودمندتر با توجه به فعالیت‌های خروجی سرمایه می‌پردازد. با این حال، اصطلاح‌شناسی، ابهام برانگیز است زیرا اسناد پیش‌بینی مالیات و اسناد پیش‌بینی درآمد به صورت کوتاه‌مدت برای تحقق تعهدات عملیاتی جاری تأمین مالی می‌شوند. استفاده از قالب گزارش فعالیت بلندمدت و جاری را نشان می‌دهیم، اما به حفظ عنوان قالب موجود می‌پردازیم. عنوان "سایر منابع مالی و استفاده‌کنندگان" به صورت مناسب‌تر به توصیف بازپرداخت و عایدات سند پیش‌بینی می‌پردازد.

**سوال ۵) دیدگاه‌ها در مورد تعریف منابع مالی - مفهوم کامل برای سه رویکرد شناخت متفاوت می‌باشند. کدام تعریف منابع مالی به ارائه ارزشمندترین اطلاعات می‌پردازد؟ چرا؟ به نظر شما آیا موجودی منابع مالی می‌باشد؟ چرا؟**

اصطلاح‌شناسی همیشه یک چالش می‌باشد؛ زمانی که به انتقال پیام سازگار به انواع گسترده استفاده-کنندگان صورت مالی می‌پردازد. تعریف شفاف آنچه که به ارائه منابع مالی می‌پردازد قطعاً مفید است. پاراگراف ۳۸ بیان می‌کند، "برخی منابع مالی را به اقلامی نسبت می‌دهند که قابل تبدیل به وجه نقد

هستند یا به جای منابع مالی قابل استفاده می‌باشند. دیگران منابع مالی را به سایر منابعی نسبت می‌دهند که منابع سرمایه‌ای نیستند؛ ارزشمندی اطلاعات به خواننده وابسته است. با این حال، استفاده‌کنندگان و طبقه‌بندی این اقلام در هر تعریف ضروری است. کمیته موافق است که اقلام پیش پرداخت و موجودی‌ها منابع مالی هستند. در حالی که آیت‌های پیش پرداخت مصرف می‌شوند، سازمان از ضرورت استفاده از وجه نقد در مقطع زمانی آتی اجتناب می‌کند. موجودی‌های آماده برای فروش منجر به جریان داخلی درآمد می‌شود و موجودی مصرف شده توسط واحد در تولید کالاها و خدمات باعث می‌شود واحد از جریان خروجی نقدی در دوره آتی مانند اقلام پیش پرداخت اجتناب نکند.

**سوال ۶) چگونه رویکرد شناخت به ارائه اطلاعاتی می‌پردازد که ارزشمندتر است؟ چگونه این تغییرات، اطلاعات را ارزشمندتر می‌سازند؟**

کمیته معتقد است که حساب‌های مستقل وجوه دولتی باید نشانگر فرآیند واقعی و بودجه‌بندی باشند که به واسطه آن مدیران قادر به پاسخگویی مالی باشند؛ بنابراین، تمرکز میان مدت دارای اولویت است.

**سوال ۷) پاراگراف ۶ فصل ۲ به بررسی صورت ترکیبی و برای اطلاعات جامع دولت در همان صفحه و استفاده از اصطلاح‌شناسی خاص برای برقراری ارتباط شفاف‌تر می‌پردازد که اطلاعات در صورت‌های مالی حساب مستقل وجوه حاکمیتی دارای چشم‌انداز بازه زمانی کوتاه‌تر در صورت‌های مالی دولت هستند و به منابع مالی نسبت به منابع اقتصادی توجه دارد. آیا این تغییرات در برقراری ارتباط مؤثر هستند به گونه‌ای که اطلاعات در صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی متفاوت از اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت باشد؟ چگونه این تمایزات به صورت مؤثرتر ارتباط برقرار می‌کنند؟**

توضیحی که از عنوان صورت‌های مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی پیروی می‌کند در برقراری ارتباط مفید است که تمایزی بین ماهیت کوتاه‌مدت گزارشات حساب مستقل وجوه دولتی و صورت جامع فعالیت دولت وجود دارد. برای روشن‌تر شدن مسئله، عناوین، شامل روش حسابداری هستند و به وضوح به تعریف گزارش بلندمدت صورت مالی جامع دولت می‌پردازند. به عنوان مثال، توضیح ترازنامه منابع مالی میان مدت به شرح زیر صورت می‌گیرد: این صورت مالی نشانگر دیدگاه کوتاه‌مدت فعالیت‌های حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی مبتنی بر روش تعهدی تعدیل شده حسابداری می‌باشد، که آیت‌هایی با ماهیت بلندمدت را حذف می‌کند. برای تجسم کامل وضعیت مالی فعالیت‌های حاکمیتی دولت بر مبنای تعهدی، باید صورت جامع فعالیت دولت را در صورت وضعیت خالص مشاهده کنید، که شامل تمامی آیت‌هایی با ماهیت بلندمدت می‌باشد.



## سایر مسائل صورت مالی حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی (دولتی)

سوال ۱) کدام قالب برای صورت جریان منابع حساب‌های مستقل وجوه دولتی به ارائه ارزشمندترین اطلاعات در مورد حساب‌های مستقل وجوه دولتی می‌پردازد؟ چرا شما اطلاعات را ارزشمندتر در نظر می‌گیرید؟

قالب مطرح شده برای فعالیت جاری و بلندمدت به توسعه ارتباط داده‌ها برای استفاده کنندگان صورت مالی با جداسازی فعالیت بلندمدت و مالی در دیگر اقلام، مانند اجاره‌ها و نقل و انتقالات می‌پردازد. معمولاً، اطلاعات اضافی، شفافیت سازمان و مفید بودن تصمیم‌گیری صورت مالی را ارتقاء می‌بخشد.

سوال ۲) آیا صورت جریان‌های نقدی برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی مورد نیاز می‌باشد؟ چرا؟

اگر تغییراتی در قالب برای حرکت به سمت رویکرد بلندمدت‌تر بوجود آید، در این حالت، اطلاعات صورت جریان نقدی واقعی مناسب می‌باشد، و صورت جریان‌های نقدی به استفاده کننده صورت مالی، ارزش می‌افزاید. اما اگر رویکرد میان‌مدت اتخاذ بشود، در این حالت، اطلاعات افزایشی کمتری با این صورت ترکیب می‌شود، و صورت جریان‌های نقدی غیرضروری است.

سوال ۳) کدام مشکلات، با ارائه صورت جریان‌های نقدی برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی مرتفع می‌شوند؟

ارائه صورت جریان‌های نقدی برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی در منحنی یادگیری سراسیمی ایجاد می‌کند. با این حال، اطلاعات اضافی، شفافیت و مربوط بودن گزارش‌های مالی را ارتقاء می‌بخشند. اگرچه، صورت جداگانه باعث می‌شود استفاده‌کنندگان جریان نقدی حساب‌های مستقل وجوه دولتی را با صورت جریان نقدی حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای اشتباه بگیرند مگر اینکه عنوان خاص باشد و ارائه تمامی حساب‌های مستقل وجوه دولتی را به هم متصل سازد. اگر دو صورت جریان نقدی با صورت ترکیب شده در هم آمیخته بشوند ستون جداگانه صورت جریان نقدی ممکن است مناسب باشد. هر زمانی که تغییر قابل توجه در گزارش صورت می‌گیرد، قدر مسلم هزینه‌های یادگیری و آموزشی برای استفاده‌کنندگان، دانشجویان و مربیان وجود دارند. علاوه بر این، نیاز به صورت جریان‌های نقدی برای بودجه‌های دولتی بر هزینه آتی آماده‌سازی CAFR از نظر زمان و هزینه تأثیر می‌گذارد.

سوال ۴) آیا چهار طبقه‌بندی برای صورت جریان‌های نقدی موضوع بیانیه شماره ۹، گزارشگری جریان‌های نقدی حساب‌های مستقل وجوه امانی غیر قابل مصرف و سرمایه‌ای نهادهای دولتی که از حسابداری حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای استفاده می‌کنند، برای حساب‌های مستقل وجوه دولتی مناسب هستند؟ اگر نه، کدام طبقه‌بندی‌ها مناسب‌ترین هستند؟

چهار طبقه‌بندی که شامل فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های مالی غیر سرمایه‌ای، فعالیت‌های مالی سرمایه و مربوطه و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری هستند، برای بودجه‌های دولتی مناسب می‌باشند. همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، ما معتقد هستیم رویکرد میان‌مدت به ارائه اطلاعات سودمندی برای استفاده‌کنندگان صورت مالی می‌پردازد. صورت جریان‌های نقدی به ارائه اطلاعات افزایشی نمی‌پردازد و، بنابراین، برای رویکرد میان‌مدت برای گزارش حساب مستقل وجوه دولتی نباید مورد نیاز باشند.

### بزرگترین مزیت رویکرد میان‌مدت

- ✓ توانایی استفاده‌کنندگان به منظور ارزیابی جریان‌های ورودی و خروجی هر یک از حساب‌های مستقل وجوه دولتی.
- ✓ مقادیر گزارش شده در بازه زمانی میان‌مدت، به آسانی حسابرسی می‌شوند.
- ✓ سیستم‌های اطلاعات حسابداری و دولت‌ها، داده‌ها را برای رویکرد و روش مالی بازه زمانی میان‌مدت گردآوری می‌کنند.

### بزرگترین عیب و نقص رویکرد میان‌مدت

- ✓ پتانسیل برای دستکاری فعالیت گزارش‌دهی دقیق در حدود تاریخ انقطاع است. با این حال این عیب و نقص برای هر نوع مهلت زمانی تصادفی است. بنابراین به‌طور یکسان بر هر نوع طرح گزارش‌دهی دیگر نیز تأثیرگذار است.
- ✓ تعداد مطلق از اقلامی که قابل تشخیص نیستند که استفاده‌کننده نیز در مورد آنها آگاه نیست (برای مثال هزینه سود تعهدی).

### ۳. نتیجه‌گیری

هدف GASB در انتشار دعوت برای اظهارنظر از کمیته، بدست آوردن بازخورد ذینفعان در مورد بهبودهای بالقوه برای مدل گزارشگری مالی موجود برای حساب‌های مستقل وجوه حاکمیتی می‌باشد. مدل‌های جایگزین برای ارزیابی و اظهارنظر از طرف ذینفعان در رابطه با ادراک آنها در مورد منافع و هزینه‌های تغییرات پیشنهاد شده ارائه می‌شوند. فرآیند جمع‌آوری اطلاعات از تمام گروه‌های ذینفعان، احتمال پیاده‌سازی تغییرات معنادار برای بهبود نتایج را افزایش می‌دهد. در هر صورت GASB همواره در حال تلاش جهت بهبود در گزارشگری مالی حساب‌های مستقل وجوه دولتی می‌باشد.

### منابع

Marshall, D., Fischer, M.L., Flasher, R., Holmes, A.F., Jessup, C.M. & Moore, L. (2018). Response to the GASB Invitation to Comment on Financial Reporting Model Improvements—Governmental Funds. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 7(1), 87-96.