

Public sector financial reporting, beyond financial statements

Shaban Nazari

Ayandeh Bank, Tehran, Iran
sh.nazari54@gmail.com

Received: 2020/10/25 Accepted: 2020/11/22

Abstract

Financial reporting, as the final product of the accounting process, is influenced by features such as the business environment, user needs, and stakeholder goals of financial information. However, the financial reporting of government and public entities, as well as for-profit and commercial entities, play a similar role in fulfilling accountability and providing information for decision-making (based on stewardship theory); But there are also significant differences between the reports they extract. At the same time, public sector financial statements contain important elements and information, and financial statements (which are legally required for the financial sector only financial reporting) are just one of these items. In terms of level of importance, research has shown that it is on a par with other elements of public sector financial reporting. The government, as the largest public institution and sector, municipalities and other non-governmental public institutions, carry out two types of activities to achieve their goals. The Governmental Accounting Standards Board (GASB) has categorized these activities as follows: First- governance activities (non-commercial) and second-commercial and consignment activities. Governance (non-commercial) activities differentiate public sector financial reporting from (private) for-profit institutions; However, in most countries, the financial reporting of public sector business and consignment activities is not significantly different from that of private for-profit institutions, and both use the same accounting bases and standards according to the accounting principles used. Environmental characteristics in public sector governance activities, how to obtain resources to fund these activities, citizens' rights based on accountability regarding how and where resources are used, information needs of users of financial reports, obligation of elected officials to be financially accountable, etc. There are examples that in some way in the method of financial reporting, the type and amount of information disclosure in these reports will be effective.

Keywords: Public sector financial reporting, For-profit and commercial institutions, GASB, Accountability.

گزارشگری مالی بخش عمومی، ورای صورتهای مالی

شعبان نظری

معاون اداری مالی و پشتیبانی صرافی بانک آینده، تهران، ایران
sh.nazari54@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۰۲

چکیده

گزارشگری مالی بعنوان محصول نهایی فرآیند حسابداری، تحت تأثیر ویژگی‌هایی از جمله محیط فعالیت، نیازهای استفاده‌کنندگان و اهداف ذینفعان از اطلاعات مالی قرار دارد. اگرچه گزارشگری مالی نهادهای دولتی و عمومی و همچنین واحدهای انتفاعی و تجاری، نقش مشابهی در جهت تحقق مسئولیت پاسخگویی و فراهم نمودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری (بر اساس تئوری مباشرت) ایفا می‌نمایند اما گزارش‌هایی که آنها استخراج می‌کنند، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای هم باهم دارند. در عین حال گزارش‌های مالی بخش عمومی شامل عناصر و اطلاعات با اهمیت زیادی بوده و صورتهای مالی (که برای بخش انتفاعی از بُعد قانونی تنها گزارش مالی الزامی است) فقط یکی از این اقلام بوده و از نظر سطح اهمیت نیز، پژوهش‌ها نشان داده، هم‌سطح با سایر عناصر گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد. دولت بعنوان بزرگترین نهاد و بخش‌های عمومی، شهرداری‌ها و سایر نهادهای عمومی غیردولتی، برای تحقق اهداف خود، دو نوع فعالیت انجام می‌دهند. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) این فعالیت‌ها را چنین تفکیک نموده است: اول- فعالیت‌های حکمرانی (غیربازرگانی) و دوم- فعالیت‌های بازرگانی و امانی. فعالیت‌های حکمرانی (غیربازرگانی) موجب افتراق گزارشگری مالی بخش عمومی و مؤسسات انتفاعی (خصوصی) می‌گردد؛ هرچند در اغلب کشورها، گزارشگری مالی فعالیت‌های بازرگانی و امانی بخش عمومی با مؤسسات انتفاعی بخش خصوصی، تفاوت محسوسی نداشته و هر دو بسته به مبانی حسابداری مورد استفاده، از اصول و استانداردهای حسابداری مشابهی استفاده می‌نمایند. ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های حاکمیتی بخش عمومی، نحوه تحصیل منابع برای تأمین هزینه این فعالیت‌ها، حقوق شهروندان مبتنی بر پاسخ‌خواهی در خصوص نحوه و محل مصرف منابع، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، الزام مقامات منتخب به پاسخگویی مالی و غیره از مصادیقی هستند که به نحوی از انحاء در شیوه گزارشگری مالی، نوع و میزان افشاء اطلاعات در این گزارش‌ها، اثر گذار خواهد بود.

واژگان کلیدی: گزارشگری مالی بخش عمومی، نهادهای انتفاعی و بازرگانی، GASB، مسئولیت پاسخگویی.

۱. مقدمه

اطلاعات مالی معمولاً از طریق صورت‌های مالی، توسط یک واحد گزارشگر ارائه می‌شود. صورت‌های مالی، ابزار اصلی انتقال اطلاعات حسابداری درباره منابع، تعهدات، درآمدها، هزینه‌ها و غیره واحد گزارشگر، به گروه‌های برون سازمانی محسوب می‌شود. این در حالی است که صورت‌های مالی دولت و نهادهای عمومی غیر دولتی ممکن است شامل اطلاعاتی خارج از بخش حسابداری بوده و نیز از ابزارهای غیرمالی تهیه شده باشد. به‌رحال در صورتی که واحد گزارشگر اعتقاد داشته باشد اطلاعاتی که ارائه می‌نماید برای استفاده کنندگان مفید بوده و یا الزامات قانونی، مقرراتی و نظارتی تکلیفی برای ارائه این اطلاعات داشته باشد، مکلف به افشاء آن اطلاعات در گزارش‌های مالی خواهد بود.

در بیانیه شماره ۶ مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی ایالات متحده با موضوع تمایز بین اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل لازم و سایر اطلاعات توضیحی، گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی به ۳ بخش مجزا تفکیک می‌شود. همچنین در این بیانیه عنوان شده: اگر چه هر کدام از این طبقه‌بندی‌ها، اطلاعاتی را در اختیار خوانندگان گزارش‌های مالی قرار می‌دهد، اما هریک از آنها ممکن است بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی (AGAS)، تابع فرآیندها و الزامات گزارشگری متعدد باشد. دلایل افتراق زیادی میان گزارشگری مالی نهادهای عمومی و دولتی و مؤسسات انتفاعی و بازرگانی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

۱. تفاوت در اهداف و وظایف گزارشگری نهادهای عمومی و مؤسسات انتفاعی
۲. اهمیت اجرای قوانین و مقررات در بخش عمومی و تقدم آن بر اصول پذیرفته شده حسابداری
۳. تفاوت در طبقه‌بندی و ثبت حساب‌ها (من‌الجملة حساب‌ها مستقل) و صورت‌های مالی نهادهای عمومی و مؤسسات تجاری
۴. لزوم تهیه، اجرا و کنترل بودجه و تطبیق آن با گزارش عملکرد در بخش عمومی
۵. تفاوت عمده در مبانی حسابداری و نحوه ثبت دارایی‌های ثابت نهادهای دولتی و عمومی با واحدهای انتفاعی و تجاری

از آنجا که مؤسسات انتفاعی با هدف کسب سود برای موسسین و صاحبان آن تأسیس و فعالیت می‌نمایند، بنابراین گزارش‌های مالی نیز برای بهبود تصمیم‌گیری این گروه ارائه می‌گردد، اما تأسیس و فعالیت نهادهای دولتی و عمومی با هدف ارائه کالا و خدمات به شهروندان یک جامعه که در نهایت منجر به افزایش رفاه اجتماعی، تأمین ثبات اقتصادی و مالی کشور، کمک به فعالیت‌های واحدهای انتفاعی، انجام وظایف حاکمیتی و تصدی دولت و نیل به اهداف سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی در بخش عمومی می‌گردد، می‌باشد. بنابراین در سازمان‌های مذکور هیچ‌گونه منافع یا حقوق مالکیت مشخص و قابل نقل

و انتقالی وجود ندارد و به همین جهت گزارشگری مالی به منظور پاسخگویی به شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان، در خصوص نحوه تأمین و مصرف منابع مالی بخش عمومی، ارائه می‌گردد.

۲. چارچوب نظری و اهداف گزارشگری مالی نهادهای عمومی و صورت‌های مالی مؤسسات انتفاعی (تجاری)

چارچوب نظری نهادهای عمومی و دولتی بر پایه مسئولیت پاسخگویی عمومی و تحت تأثیر ۳ عنصر اساسی اهداف گزارشگری که شامل: *ویژگی های محیط فعالیت، *نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و *هدفهای ذینفعان از استفاده اطلاعات مالی، تدوین گردیده است. این موضوع مبین این واقعیت است که یکی از مدل‌های گزارشگری، ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و مالی می‌باشد که از وظایف ذاتی گزارشگری مالی است. به اعتقاد نگارنده عنصر چهارم دیگر نیز در اهداف گزارشگری مالی، مورد غفلت قرار گرفته و آن در نظر گرفتن حقوق پاسخده (ویژگی‌ها و حقوق ارکان اجرایی مؤسسه و نهاد) در قالب جبران خدمت مدیران برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، از طریق تعدیل عدم تقارن اطلاعات و تضاد منافع بین پاسخ‌خواه (ذینفعان) و پاسخ‌ده، می‌باشد (بدلیل اینکه بحث در این مورد از موضوع و حوصله این مقاله خارج می‌باشد، نگارنده توضیح بیشتری ارائه نمی‌دهد).

نظام حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه که بر مبنای چارچوب نظری، اصول و استانداردهای مصوب هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (FASAB) طراحی و به اجرا گذاشته می‌شود، در رابطه با اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، مبانی نظری و سیاست‌های حاکم بر تهیه گزارش‌های مالی سالانه دولت و دستگاه‌های اجرایی تابعه بعنوان جزء لاینفک این قبیل گزارش‌ها، افشاء و تشریح می‌گردد.

اهداف چهارگانه اصلی گزارشگری مالی بخش عمومی به اعتقاد FASAB شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱. رعایت التزام بودجه‌ای: گزارشگری مالی دولت باید اطلاعاتی را فراهم کند تا دولت بتواند بر اساس آن، به وظیفه پاسخگویی عمومی خود در قبال وجوه دریافتی از محل مالیات و سایر منابع و نحوه خرج کردن آن در هر سال مالی بر طبق بودجه و قوانین و مقررات مربوط، عمل کند.

۲. اجرای عملیات (فعالیت‌های عملیاتی): گزارشگری مالی دولت باید به ذینفعان در ارزیابی امور خدماتی، هزینه‌های مرتبط، میزان پیشرفت در دستیابی به اهداف واحد گزارشگری و روش‌های تأمین مالی، مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها کمک کند.

۳. مباشرت: گزارشگری مالی دولت باید به ذینفعان گزارش‌ها در ارزیابی اثر عملیات و سرمایه‌گذاری‌های دولت برای دوره مورد نظر و در نتیجه چگونگی تغییرات صورت گرفته در شرایط دولت و جامعه و نیز میزان احتمال تغییر در آینده، کمک کند.

۴. سیستم‌ها و کنترل: گزارشگری مالی دولت باید به ذینفعان در مورد کفایت سیستم‌های مدیریت مالی و کنترل‌های داخلی حسابداری و اداری بر حصول اطمینان از تحقق انجام عملیات بر طبق قوانین و مقررات بودجه‌ای و سایر مقررات و استانداردها، حفاظت از دارایی‌ها در مقابل اتلاف و سوء استفاده و وجود شواهد کافی بر اطلاعات مربوط به اندازه‌گیری عملکرد، گزارش دهد.

چارچوب نظری گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی و بازرگانی، بر مبنای تصمیم‌گیری (به جای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی)، تهیه و تدوین گردیده است، و به همین دلیل سودمندی اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در وهله اول اهمیت قرار دارد.

با نگاهی گذرا به اهداف اصلی گزارشگری مالی مؤسسات انتفاعی و تجاری، متوجه خواهیم شد که این اهداف بر اندازه‌گیری منابع اقتصادی، گزارش وضعیت مالی (ترازنامه)، گزارش عملکرد و جریان وجوه نقد، برای استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیران، تأکید دارد. در بیانیه سال ۲۰۱۰ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، اهداف گزارشگری مالی مؤسسات انتفاعی در بندهای ۱۲ و ۱۳ بشرح ذیل بیان گردیده است:

۱- گزارش‌های مالی با مقاصد عام، اطلاعاتی درباره وضعیت مالی واحد گزارشگر فراهم می‌کند که متضمن اطلاعات مرتبط با منابع اقتصادی آن واحد و ادعاهای حاکم بر این منابع می‌باشد. بعلاوه، گزارش‌های مالی اطلاعاتی درباره آثار معاملات و رویدادهایی که موجب تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهای حاکم بر آن می‌شود، ارائه می‌نماید. بنابراین این اطلاعات زمینه مناسبی برای تصمیم‌گیری در مورد تأمین منابع واحد گزارشگری فراهم می‌کند.

۲- اطلاعات مرتبط با ماهیت و میزان منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاهای حاکم بر این منابع می‌تواند استفاده‌کنندگان را در شناسایی نقاط ضعف و قوت آن واحد یاری رساند. این اطلاعات به استفاده‌کنندگان کمک خواهد کرد که نقدینگی و توان ایفای تعهدات واحد گزارشگر را که برای تأمین مالی اضافی و چگونگی کسب این منابع مورد نیاز است، مورد ارزیابی قرار دهد.

همچنین این هیأت در استاندارد شماره یک، هدف از تهیه صورتهای مالی را ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی و به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره قبل و صورتهای مالی واحدهای تجاری دیگر، که برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، مفید واقع شود، بیان نموده است.

همچنین بر این اساس مدیریت وظیفه مباشرت و حسابداری خود را در مقابل منابع در اختیار انجام داده است.

بنابراین در نهادهای انتفاعی نیز هدف از ارائه اطلاعات مفید، برای تصمیم‌گیری و در وهله دوم انجام وظیفه پاسخگویی بیان شده است.

۳. گزارش‌های مالی جامع بخش عمومی، ورای صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی مؤسسات انتفاعی

به منظور دستیابی به اهداف تعیین شده، گزارشگری مالی (صورت‌های مالی) مؤسسات انتفاعی و بازرگانی، باید حاوی اطلاعات مد نظر استانداردهای حسابداری مالی پذیرفته شده، باشد. به استناد استاندارد حسابداری شماره یک ایران تحت عنوان "ارائه صورتهای مالی" (تجدید نظر سال ۱۳۹۷) مجموعه کامل صورتهای مالی مذکور باید شامل اطلاعاتی به شرح اقلام (اجزای) زیر باشد:

الف) صورت وضعیت مالی (ترازنامه) به تاریخ پایان دوره مالی

ب) صورت سود و زیان برای دوره مالی

پ) صورت سود و زیان جامع برای دوره مالی

ت) صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره مالی

ث) صورت جریان نقدی برای دوره مالی

ج) یاداشتهای توضیحی، شامل اهم رویه‌های حسابداری و اطلاعات توضیحی

چ) اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل طبق بندهای ۳۶ و ۳۷ استاندارد شماره یک

ح) صورت وضعیت مالی (ترازنامه) به تاریخ ابتدای دوره قبل در صورت تجدید ارائه یا تجدید طبقه‌بندی اقلام صورتهای مالی

علاوه بر اقلام مذکور به استناد بندهای ۱۱ و ۱۲ این استاندارد، برخی از واحدهای تجاری، می‌توانند خارج از صورتهای مالی، بررسی‌های مالی مدیریت و گزارش‌های زیست محیطی خود را ارائه نمایند. بنابراین، استانداردهای حسابداری اقلام مندرج در بندهای الف تا ح الزامی نبوده، و افساء سایر اطلاعات و گزارش‌های مالی و غیر مالی را اختیاری و خارج از استانداردهای حسابداری می‌داند. البته طبق مفاد ماده ۲۳۲ اصلاحیه بخشی از قانون تجارت ایران، هیأت مدیره مکلف به ارائه "گزارش فعالیت هیأت مدیره" برای دوره مالی مورد گزارش می‌باشد. این گزارش حاوی اطلاعات توضیحی مبتنی بر اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی، اطلاعات در خصوص وضع عمومی واحد تجاری (مانند نسبت‌های مالی، فرصت‌ها و تهدیدها، نقاط ضعف و قوت، محدودیت‌ها و غیره) و اطلاعاتی حاوی عملکرد هیأت مدیره واحد تجاری، می‌باشد. گزارش مذکور توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید می‌گردد و بازرس قانونی نیز نسبت به صحت

ادعاهای هیأت مدیره واحد گزارشگری در این گزارش، اظهار نظر می‌کنند. لیکن گزارش مذکور مبنای اظهار نظر حسابرسی نبوده و پژوهش‌های انجام شده هم نشان می‌دهد، گزارش مذکور دارای نارسایی بوده و اطلاعات با اهمیتی را برای استفاده کنندگان و تصمیم گیران، ارائه نمی‌کند. در خصوص نارسایی گزارش‌های مالی نهادهای عمومی و مؤسسات انتفاعی، در بخش بعد بحث خواهد شد.

از طرف دیگر همان‌گونه که عنوان شد، زیربنای نظام حسابداری دولتی و نهادهای عمومی، بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی استوار بوده و بر همین دلیل اهداف و مبنای حسابداری و نیز معیارهای اندازه‌گیری این نهادها، بر همین مفهوم پایه‌گذاری گردیده است.

طبق بیانیه ۳۴ GASB (مصوب سال ۱۹۹۹) ارائه چارچوبی نوین برای گزارشگری که هدف اصلی آن بهبود فرآیند ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و مالی از طریق تغییر در مبنای گزارشگری و ارتقاء قابلیت فهم و سودمندی، فراهم گردید. بر اساس این بیانیه دولت و نهادهای عمومی باید مجموعه‌ی از گزارش‌های مالی خود را در ۳ بخش اصلی، به شرح ذیل ارائه نمایند:

۱- مجموعه گزارش‌های تجزیه و تحلیل و توضیحات مدیریت (OAI)

اولین مجموعه از اطلاعات در برگیرنده "گزارش بررسی‌ها، تجزیه و تحلیل و توضیحات مدیریت" دولت مرکزی و نهادهای عمومی می‌باشد. در این گزارش واحد گزارشگر باید حداقل اطلاعاتی را بشرح اقسام زیر ارائه نماید.

- ۱-۱- تشریح مأموریت و ساختار سازمانی واحد گزارشگر
- ۱-۲- اقدامات، نتایج و اهداف عملکردی واحد گزارشگر
- ۱-۳- تجزیه و تحلیل و توضیحات مدیریت درخصوص اقلام گزارش‌های مالی
- ۱-۴- تجزیه و تحلیل و سیستم‌ها، کنترل‌ها و رعایت قوانین توسط واحد گزارشگر
- ۱-۵- آثار احتمالی روندها، شرایط، رویدادها، ابهامات، مخاطرات و تقاضاهای موجود بر آینده واحد گزارشگر

همانگونه که ملاحظه می‌کنید این بخش از گزارش‌های نهادهای عمومی و دولتی، در نگاه اول مشابه "گزارش فعالیت هیأت مدیره" در مؤسسات انتفاعی و بازرگانی، به نظر می‌رسد. در این مورد باید بیان نماییم، بر اساس بیانیه ۴۴ GASB (مصوب سال ۲۰۰۵)، گزارش‌هایی تحت عنوان اطلاعات آماری (ST) به گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی، اضافه گردیده است. به استناد این بیانیه، در گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی باید اطلاعات مفصلی از یک روند ۱۰ ساله برای استفاده کنندگان گزارش‌های مالی در جهت ارزیابی وضعیت اقتصادی دولت و نهادهای مذکور، ارائه گردد. مهم‌ترین اهداف این بیانیه در بخش آماری به ۵ گروه از اطلاعات با اهمیت اعم از *روند مالی واحد گزارشگر *اطلاعات

مربوط به ظرفیت درآمدی *اطلاعات مربوط به ظرفیت بدهی‌ها *اطلاعات جمعیتی و اقتصادی *اطلاعات مربوط به ظرفیت عملیاتی، تفکیک می‌گردد.

بنابراین مجموعه گزارش‌های OAI دولت و نهادهای عمومی، بسیار با اهمیت‌تر، مفصل‌تر و مفیدتر از گزارش فعالیت هیأت مدیره نهادهای انتفاعی و تجاری، می‌باشد. هرچند گزارش‌های OAI به مثابه گزارش فعالیت هیأت مدیره، مبنای گزارش حسابرس قانونی قرار نمی‌گیرد، اما بدلیل سطح اهمیت و ارتباط زیاد آن با سایر اجزاء گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی، و لزوم اظهارنظر حسابرس، در خصوص صحت ادعای مدیران منتصب دولتی، مورد توجه و بازرسی حسابرسان بخش دولتی، قرار می‌گیرد.

۲- مجموعه صورت‌های مالی اساسی (BFS)

دومین بخش از گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی، مربوط به اقلام بنیادی مندرج در صورتهای مالی اساسی نهادهای مذکور می‌باشد. صورتهای مالی اساسی نهادهای دولتی و عمومی از دو بخش اصلی تشکیل می‌شود، بخش اول صورتهای مالی جامع دولت (دیدگاه بودجه‌ای) که انعکاس‌کننده اطلاعات پیرامون دولت بعنوان یک شخصیت گزارشگر می‌باشد و بخش دوم صورتهای مالی حساب‌های مستقل (دیدگاه سازمانی-کارکردی) که در برگیرنده اطلاعاتی پیرامون حساب‌های مستقل اساسی به‌طور مجزاء و اطلاعات مربوط به حساب‌های مستقل غیر اساسی بصورت ترکیبی، می‌باشد.

این مجموعه از صورتهای مالی بر مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل، تهیه شده و وضعیت مالی و نتایج عملیات نهادهای عمومی و دولت را بدون توجه به ساختار زیربنایی حساب‌های مستقل آن در قالب دو مجموعه فعالیت‌های از نوع دولتی و فعالیت‌های از نوع انتفاعی با یکدیگر ترکیب کرده و ارائه می‌نماید. این صورت‌ها شامل دو نوع گزارش و اطلاعات مالی است: ۱) صورت خالص دارایی‌ها ۲) صورت فعالیت‌ها. صورت خالص دارایی‌ها در یکی از ۳ گروه *سرمایه‌گذاری خالص در دارایی‌های سرمایه‌ای، *خالص دارایی‌های محدود و *خالص دارایی‌های نامحدود، ارائه می‌گردد. صورت فعالیت‌ها با استفاده از رویکرد خالص درآمدها و هزینه‌های برنامه‌های واحد گزارشگری عمومی و دولتی به‌طور جداگانه و تحت گروه‌های فعالیت‌های انتفاعی و غیرانتفاعی و واحدهای تابعه مستقل، طبقه‌بندی و گزارش می‌گردند. اجزاء صورت-های مالی اساسی جامع نهادهای عمومی و دولتی شامل اقلام ذیل می‌باشد:

۱-۲- صورت وضعیت مالی (ترازنامه)

۲-۲- صورت خالص هزینه‌ها

۳-۲- صورت تغییرات در خالص وضعیت

۴-۲- صورت فعالیت نمایندگی‌ها

۵-۲- صورت منابع بودجه‌ای

۶-۲- صورت تأمین منابع مالی / صورت معیارهای عملکرد برنامه

۲-۷- یادداشت‌های توضیحی همراه

به اعتقاد نگارنده، اگر مبانی حسابداری، خاصه‌های اندازه‌گیری و نظام گزارشگری عملیاتی و مالی دولت و نهادهای عمومی کشور، تغییر یابد و اهداف گزارشگری مالی به استناد بیانیه‌های ۳۴ و ۴۴ GASB، ارائه گردد، می‌توان انتظار داشت، احتمالاً اطلاعات مالی منتشر شده، برای استفاده کنندگان (شهروندان) و تصمیم‌گیران (مقامات سیاسی و نظارتی)، از ویژگی کیفی مناسبی برخوردار خواهد بود و بخش عمومی را در انجام مسئولیت پاسخگویی بسیار یاری خواهد رساند.

۳- مجموعه اطلاعات مکمل لازم و سایر اطلاعات مالی مکمل (RSI)

به جرات می‌توان اذعان نمود بارزترین و مهمترین وجوه افتراق و سرآمدی گزارش‌های مالی بخش عمومی نسبت به گزارش مالی واحدهای تجاری و انتفاعی، ارائه الزامی "مجموعه اطلاعات مکمل لازم و سایر اطلاعات مکمل مدیریتی (RSI)" می‌باشد.

مجموعه گزارش‌های تحت عنوان RSI بر اساس استانداردها، قوانین و مقررات پذیرفته شده، صورت می‌گیرد ولی مبنای اظهارنظر حسابرس و بازرس قانونی قرار نمی‌گیرند. این گروه از گزارش‌ها شامل اطلاعات اساسی مرتبط با سرمایه‌های فیزیکی موجود، آثار عملیاتی و سرمایه‌گذاری‌های یک دوره خاص بر وضعیت کشور، چگونگی تغییر شرایط مالی دولت و ملت در حال حاضر و آینده، سرمایه‌گذاری‌های انسانی من‌الجمله سرمایه‌گذاری در آموزش و تربیت، هزینه‌ها و عایدی‌های حاصل از تحقیق و توسعه، سرمایه‌گذاری در انواع خاصی از املاک، تجهیزات، ماشین‌آلات و منابع طبیعی، ادعاها نسبت به منابع بودجه‌ای آتی، گزارش‌های پایداری، گزارش‌های بخش آماری و غیره می‌باشد. این اطلاعات می‌تواند از دفاتر یا خارج از دفاتر واحد گزارشگر، به شکل واحد پولی یا سایر مقیاس‌های اندازه‌گیری، اطلاعات با محتوای مالی و غیرمالی و نیز در قالب جریان منابع اقتصادی، نقدی و مالی، تهیه و ارائه گردد.

۴. نارسایی‌های نظام گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران

مباشرت بعنوان یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی، دولت و نهادهای عمومی را ملزم به انجام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق (شهروندان و نمایندگان قانونی آنها) در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی، اثربخشی و مصرف منابع مالی و نیز نحوه، میزان و محل مصرف منابع مالی در جهت تحقیق اهداف مربوطه، را متقاعد کرده و اطلاعاتی در خصوص اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، را ارائه نماید.

دستورالعمل حسابداری سال ۱۳۸۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات، در خصوص سیستم طبقه بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه سالانه کل کشور، به منظور دستیابی به نظام بودجه‌بندی عملیاتی و آمارهای مالی دولت (GFS)، هرچند نسبت به وضعیت گذشته، نقاط قوت زیادی دارد ولیکن، دستورالعمل

مذکور در مورد نظام حسابداری و گزارشگری مالی، از جنبه نظری و در بخش‌های با اهمیتی مانند مبنای حسابداری، معیارهای اندازه‌گیری و گزارشگری مالی، زنجیره مسئولیت پاسخگویی (بالاخص پاسخگویی عملیاتی) و تعریف قانونی و مشخص از هزینه‌ها و درآمدها، دارای ابهامات اساسی و مشکلات جدی مواجه می‌باشد، که این امر نارسایی‌های عمده در نظام گزارشگری مالی دولت و نهادهای عمومی را به همراه داشته است.

همچنین در وضعیت اقتصادی کنونی کشور، لزوم تغییر از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده به سمت مبنای تعهدی کامل، اصلاح چارچوب نظری، اصول و استانداردهای حسابداری بخش عمومی مبتنی بر ویژگی‌های محیطی فعالیت، تدوین قوانین و مقررات سفت و سخت‌تر در انجام مسئولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی، بازنگری و اصلاح سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی مبتنی بر حسابرسی‌های مستمر و حفظ استقلال ظاهری و باطنی حساب‌رسان و بازرسان قانونی، می‌تواند تا حد زیادی از بی اعتمادی مردم به عملکرد و نظام گزارشگری دولت و بخش عمومی، کاسته و بالتبع عامل مهمی در توسعه گزارشگری بر مبنای پایداری گردد.

۵. نتیجه‌گیری

همان‌گونه که بیان شد، مسئولیت پاسخگویی در نظام گزارشگری مالی دولت و نهادهای عمومی، در درجه اول اهمیت و در مؤسسات انتفاعی و تجاری، در درجه دوم اهمیت، برای تدوین چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی قرار دارد. ولی به هر جهت در تمامی نهادهای عمومی و دولتی و یا مؤسسات انتفاعی و بازرگانی، لزوم پاسخگویی به ذینفعان و صاحبان حق، از اهمیت بالایی برخوردار است. در این راستا GASB با انتشار بیانیه‌های ۳۴ و ۴۴، کوشش نموده تا هم در سطح حکمرانی (دولت) و هم در سطح سازمانی (کارکردی) در تمام بخش‌ها و اجزاء گزارش‌های مالی این ویژگی را گسترش داده و همین موضوع موجب شده نسبت به مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و مالی دولت و نهادهای عمومی به صاحبان حق و تصمیم‌گیران، به بهترین نحو، ایفای نقش نماید.

از سوی دیگر، به نظر نویسنده مقاله، تنوع و اجزاء (اقلام) مفصل‌تر گزارش‌های مالی جامع دولت و بخش عمومی، نسبت به گزارش‌های مالی مؤسسات انتفاعی و تجاری، متأثر از ۳ عنصر اساسی: *ویژگی‌های محیط فعالیت، *نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و *اهداف ذینفعان از استفاده از اطلاعات مالی، می‌تواند باشد. به عبارتی گستردگی محیط فعالیت، تعمیم نتایج گزارش‌های مالی بخش عمومی به کل جامعه (همه شهروندان جامعه) و ذینفعان سیاسی متعدد گزارش‌های مالی بخش عمومی، می‌تواند از دلایل تنوع و جزئیات بیشتر اقلام گزارش‌های مالی بخش عمومی نسبت به مؤسسات انتفاعی باشد.

طبقه‌بندی ذینفعان این گزارش‌ها، مبین این موضوع است که نتایج عملیات دولت و هریک از نهادهای عمومی، می‌تواند مستقیماً بر فعالیت و تداوم عملیات تمامی واحدهای انتفاعی یک کشور، تأثیرگذار باشد ولیکن فعالیت یک واحد انتفاعی، نمی‌تواند بر فعالیت نهادهای بخش عمومی تأثیرگذار باشد (مگر در شرایط انحصاری).

همچنین همگانی بودن استفاده‌کنندگان و ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی، می‌تواند یکی دیگر از دلایل ویژگی کیفی بالای عناصر گزارش‌های مالی این بخش باشد و نیز مشروعیت بعنوان یکی از اهداف گزارشگری مالی، با این مفهوم می‌تواند مرتبط باشد که تداوم و پایداری حکمرانی یک جامعه در گرو گزارشگری مالی با کیفیت و تحقق مسئولیت پاسخگویی حاکمیتی است.

البته همانگونه که گفته شد، از سال ۲۰۰۵ با تصویب ۴۴ GASB، دولت‌ها و نهادهای عمومی ملزم به انتشار اطلاعاتی در بخش آماري گردیده‌اند که این موضوع نیز موجب توجه روزافزون به مالیه عمومی نوین و گزارشگری پایداری مالی شده است. این سطح از گزارشگری، دولت و نهادهای عمومی را مکلف به ارائه اطلاعات زیست محیطی، جمعیت شناختی، اعلام خط فقر و میزان درآمد سرانه شهروندان به تفکیک مشاغل، میزان آلودگی صنایع و مشاغل و غیره و همچنین اقدامات صورت گرفته و پیش‌بینی شده در این مورد، و سایر اطلاعات آماري جامعه با هدف توسعه پایدار، می‌نماید. انواع گزارش‌های آماري در اجزاء مجموعه گزارش‌های مالی دولت و نهادهای عمومی، من‌الجمله در بخش اطلاعات مکمل لازم و اطلاعات توضیحی می‌توان یافت.

با توجه به قوانین، مقررات و استانداردهای حسابداری الزامی فعلی در بخش عمومی، انبوه و گستردگی استفاده‌کنندگان و تنوع، اجزاء، آمارها و اطلاعات زیست‌محیطی و جامعه‌شناختی مذکور، می‌توان گفت که گزارش‌های مالی بسیار جامع‌تر و به عبارتی ورای صورت‌های مالی می‌باشد.

منابع

بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی. (۱۳۹۴). سازمان حسابرسي، مدیریت تدوین استانداردها، ترجمه دکتر حسین صفرزاده، چاپ دوم.

GASB. (1993). Codification of Accounting and financial reporting standards statement of principle, Accounting and reporting copability.