

The importance of the conceptual framework of financial reporting in the public sector

Ali Faraji

Accounting Group, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran
Ali.faraji13700@gmail.com

Received: 2020/11/22 Accepted: 2020/12/11

Abstract

The conceptual framework is the underlying concepts on the basis of which accounting standards are properly or continuously developed, or revised. The question that arises is what is the significance of the conceptual framework and what developments have taken place. For this purpose, the conceptual framework and the statements of its constituent concepts have been studied, analyzed and compared. The purpose of this study is to investigate and analyze the importance of the conceptual framework of financial reporting in the public sector. Understanding the conceptual framework helps to solve accounting and financial reporting issues and sets arbitration boundaries. Changing stakeholder information needs in the new environment may necessitate a revision of the conceptual framework.

Keywords: Conceptual framework, The Statement of accounting concept, Public sector accounting, Theoretical foundations of financial reporting.

اهمیت چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در بخش عمومی

علی فرجی

گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

Ali.faraji13700@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۰۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۲۱

چکیده

چارچوب مفهومی زیربنای بنیادین مفهومی است که استانداردهای حسابداری به صورت درست و مستمر بر مبنای آن تدوین می‌شود، یا مورد بازنگری قرار می‌گیرد. سوالی که مطرح می‌شود این است که چارچوب مفهومی چه اهمیتی دارد و دارای چه تحولاتی بوده است. برای این منظور چارچوب مفهومی و بیانیه‌های مفاهیم تشکیل دهنده آن، مورد بررسی و تحلیل و مقایسه قرار گرفته است. هدف این تحقیق بررسی و تحلیل اهمیت چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در بخش عمومی است. درک صحیح چارچوب مفهومی به حل مسایل حسابداری و گزارشگری مالی کمک می‌کند و مرزهای دآوری را تعیین می‌نماید. تغییر نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان در محیط جدید ممکن است تجدیدنظر در چارچوب مفهومی را ضروری سازد. **واژگان کلیدی:** چارچوب مفهومی، بیانیه‌های مفهومی حسابداری، حسابداری بخش عمومی، مبانی نظری گزارشگری مالی.

۱. مقدمه

چارچوب مفهومی حسابداری دولتی، به مثابه قانون اساسی نظام مالی دولت‌ها، باید هدف‌های کلان گزارشگری را در نظر گرفته و موارد استفاده از گزارشگری مالی، نیازهای استفاده‌کنندگان و هدف‌های آن را تعیین کند. بر مبنای این ضرورت‌ها، از اواخر قرن بیستم، چارچوب‌های مفهومی حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفته است و نهادهای ملی و بین‌المللی با رویکردهای متفاوت به تدوین این چارچوب‌های مفهومی پرداخته‌اند. به‌طور سنتی، از نظر هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، بیانیه‌های مفاهیم توجه بیشتری را نسبت به استانداردهای حسابداری دولتی مصوب هیأت استانداردهای حسابداری دولتی و هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی جلب می‌کند و از اهمیت کمتری برخوردار نیست. چارچوب مفهومی، زیربنای بنیادین مفاهیم حسابداری است که بر اساس آنها استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی به‌طور صحیح و مستمر استخراج می‌شود. هدف اصلی چارچوب مفهومی که تاکنون دارای چندین بیانیه مفهومی می‌باشد، تعیین فلسفه اساسی و مرزهای داوری است و برای حل مسایل حسابداری و گزارشگری مالی که در کمیته‌های بخش عمومی تدوین و ارائه می‌شود، راهنمایی‌هایی می‌کند. چارچوب مفهومی و اهداف گزارشگری مالی در نظر گرفته شده، مجموعه‌ای از تعاریف و اصول گسترده‌ای را برای هدایت اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری فراهم نموده تا آنها بتوانند درک نمایند که چگونه دولت‌ها باید معاملات و رویدادها را لحاظ نمایند. بیانیه مفاهیم به کمیته در امر تصمیم‌گیری کمک می‌نماید. به عنوان مثال، هنگامی که یک دارایی یا یک بدهی در نتیجه یک معامله خاص بایستی ثبت شود، چگونه باید اندازه‌گیری و در گزارش‌های مالی در کجا قرار گیرد. بیانیه‌های مفاهیم، کمیته را به‌طور منظم جهت تغییرات بنیادین و استدلال اساسی و تهیه رویکردهای حسابداری و گزارشگری جایگزین یاری می‌رساند. بیانیه مفاهیم به خودی خود استانداردهای حسابداری نیستند بلکه تنها شالوده‌ای را برای تدوین استانداردهای حسابداری در راستای اهداف یاد شده فراهم می‌کند.

وجود یک چارچوب و منشوری برای توضیح و تشریح آنچه که انجام می‌دهیم و راهنمایی برای انتخاب درست آنچه که باید انجام دهیم و نیز مواجهه با وقایعی که روی می‌دهد، یک ضرورت علمی و منطقی است. از آنجا که اصول و استانداردهای حسابداری نیز مشابه هر موضوعی دارای آثار اجتماعی است، از اینرو نیازمند پشتوانه‌ای نظری است که باید‌ها و نبایدها را تشریح و مبانی منطقی مربوط را توضیح دهد. چارچوب مفهومی، نقش اساسی را در هدایت نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایفا می‌کند، زیرا مفاهیم بنیادی و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد. چارچوب مفهومی حسابداری دولتی، به مثابه قانون اساسی نظام مالی دولت‌ها، باید هدف‌های کلان گزارشگری را در نظر گرفته و موارد استفاده از گزارشگری مالی، نیازهای استفاده‌کنندگان و هدف‌های آنان را تعیین نماید. بر مبنای این ضرورت‌ها از اواخر قرن بیستم، چارچوب مفهومی حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفت و نهادهای

ملی و بین‌المللی با رویکردهای متفاوت به تدوین این چارچوب‌های مفهومی پرداخته‌اند. هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا در سال ۱۹۸۴ جایگزین کمیته ملی حسابداری دولتی شد، که در سال ۱۹۸۷ اولین بیانیه مفهومی خود را با عنوان "هدف‌های گزارشگری مالی برای دولت‌های محلی و ایالتی" که شامل فهرستی از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری دولتی و نیازهای آنان بود، منتشر کرد. در این بیانیه مفهومی که همراه با چهار بیانیه دیگر، چارچوب‌های نظری حسابداری و گزارشگری مالی این نهادها را تشکیل می‌دهد، مفاهیم بنیادی شامل انواع فعالیت، ویژگی‌های محیطی، نیازهای اطلاعاتی، هدف‌های گزارشگری مالی، ویژگی کیفی اطلاعات و حقوق بین دوره‌ای تشریح شده که علاوه بر پنج بیانیه مفهومی یاد شده که در مجموع چارچوب‌های نظری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا را تشکیل می‌دهد، ۱۲ بیانیه اصول حسابداری و بیش از ۶۰ بیانیه استاندارد نیز تدوین و ابلاغ کرده است. بیانیه‌های مزبور به سبب تبیین معیارها و مبانی شناسایی و اندازه‌گیری، خط مشی اصلی حسابداری و گزارشگری مالی را در محدوده واحدهای دولتی و غیرانتفاعی مشخص ساخته است.

۲. مزایای بیانیه‌های مفاهیم

توانایی مراجعه به چارچوب مفهومی، فایده‌ای برای تنظیم استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا دارد. استانداردها به بر اساس شرایط و زمان می‌توانند تجدید نظر شوند که کمیته مجبور نباشد از ابتدا اقدام به تدوین مجدد استاندارد نماید، زیرا بسیاری از مباحث اساسی که قبلاً در چارچوب مفهومی مورد بررسی قرار گرفته است و لازم نیست مجدداً آنچه را که منبع و خروجی را تشکیل می‌دهد مجدداً مورد استفاده قرار گرفته یا آن نوع خاص از اطلاعات به بهترین وجه در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی یا به عنوان اطلاعات تکمیلی مورد نیاز گزارش شوند.

بیانیه مفاهیم منجر به فراهم آوردن رهنمودهای عام و فراگیر در چارچوب ویژگی کشورها برای وضع و تجدید نظر در استانداردها می‌باشد به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان در گزارش‌ها و صورتهای مالی بطور متعادل و منطقی حفظ شود. بیانیه‌های مفاهیم علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مربوط به موضوعات مختلف، می‌تواند مرجع تصمیم‌گیری مدیران واحدها و اشخاص ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه را در امر قضاوت نسبت به مسایل حسابداری و استانداردهای تدوین شده یاری رساند. استانداردهای حسابداری، راهنمایی‌های لازم را برای دولت‌ها برای رسیدگی به مسایل جدید، هنگام بروز آنها فراهم کرده و منجر به دستیابی به اطلاعات مورد نیاز می‌شود که به موقع در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار گرفته تا آنها بتوانند آن را در تصمیم‌گیری خود لحاظ کنند. استانداردهای مصوب متشکل از یک چارچوب مفهومی محکم و قابل پیش‌بینی است و این به دلایلی

خاص ارزشمند است. این استانداردها از دولت‌ها می‌خواهد معاملات و رویدادهای مشابه را به روش‌های مشابه به حساب گرفته و گزارش کنند.

بیانیه‌های مفاهیم همچنین به عنوان راهنمایی در مورد موضوعاتی که هیچ استاندارد مشخصی برای آن وجود ندارد، می‌تواند برای تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورتهای مالی مفید باشد. یک حسابدار بخش دولتی که با یک معامله جدید یا منحصر به فرد سر و کار دارد ممکن است برای تصمیم‌گیری در مورد چگونگی گزارش آن مورد یا قلم خاص که در استانداردهای حسابداری رویکرد خاصی ارائه نشده است، برای کمک به تصمیم‌گیری در مورد چگونگی گزارشگری آن مورد، به بیانیه مفاهیم مراجعه نماید.

۱.۲. اهمیت بیانیه‌های مفاهیم

مباحث زیادی در غیر ممکن بودن و غیر ضروری و حتی بیهوده بودن چارچوب‌های مفهومی (نظری) ارائه شده است. ولی آنچه اکثریت به آن معتقدند این است که حسابداری نیازمند یک تئوری و چارچوب مفهومی است تا چرایی (اهداف و مفاهیم) و چگونگی (استانداردها و روش‌ها) آن را توضیح دهد. برای بسیاری از مشکلات حسابداری، راه‌های چندگانه‌ای در عمل وجود دارد و انتخاب هر راهکار تحت تأثیر محیط متغیر پیرامون حسابداری است و این سردرگمی و محیط پر ابهام یکی از دلایل اصلی نیاز به چارچوب‌های نظری مطرح شده است تا با ارائه هدف‌ها و مفاهیم کلی مورد توافق اکثریت، بتواند هنگام اختلاف و سردرگمی مرجع قضاوت قرار گیرد و مانند خط کش در وضع قوانین و استانداردها به کار گرفته شود.

بنابراین، تدوین چارچوب نظری مبتنی بر دو نیاز است: الف) نیاز به داشتن یک مرجع نظری روشن و صریح شامل مجموعه‌ای از هدف‌ها و مفاهیم کلی. ب) نیاز به داشتن یک مبنا برای استانداردگذاری.

هندریکسون، چارچوب مفهومی (نظری) حسابداری را به قانون اساسی تشبیه کرده است. در هر کشوری قانون اساسی، هدف‌های کلی و سیاست‌های کلان کشور را مشخص می‌کند و قانونگذاران با رعایت این اصول کلی قوانین کشور را وضع می‌کنند. چارچوب مفهومی (نظری) نیز هدف‌های کلی و مفاهیم اساسی حسابداری را تعریف می‌کند و استانداردها را روش‌هایی را که با هدف‌های مورد نظر چارچوب نظری و مفاهیم اساسی آن سازگار باشد، انتخاب و به عنوان استاندارد حسابداری منتشر می‌کند. البته، چارچوب مفهومی (نظری) مانند قانون اساسی ضرورت اجرایی ندارد و مفاهیم آن لازم‌الاجرا نیستند.

طبق تعریف ارائه شده از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی بدینگونه است که "چارچوب مفهومی یک اساسنامه است و شامل سیستم منسجمی از هدف‌ها و اصول وابسته به هم است که انتظار می‌رود منجر به استانداردهایی شوند که ضمن سازگاری با هدف‌ها، ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری و صورتهای مالی را مشخص کنند. هدف‌های کلی چارچوب هدف‌های جزئی‌تری را مشخص می‌سازند. اصول اساسی مفاهیم کلی هستند که قابلیت ثبت، اندازه‌گیری، نحوه تلخیص و چگونگی ارائه اطلاعات را

به افراد علاقمند تعیین می‌کند. هنگام اختلاف نظر در انتخاب روش‌های حسابداری، تفسیر و کاربرد آنها، چارچوب مفهومی به عنوان مرجع حل اختلاف می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد". آنچه که روشن است، این است که استفاده‌کنندگان داخلی (حسابداری مدیریت) در چارچوب‌های مفهومی حسابداری تا حدود زیادی نادیده گرفته شده‌اند و تأکید اصلی بر استفاده‌کنندگان بیرونی و تأمین‌نیازهای آنان بوده است.

در دهه ۷۰ میلادی تلاش‌های جدی در جهت ارتقای رویه‌های گزارشگری مالی سازمان‌های بخش عمومی در ایالات متحده آمریکا شروع شد که البته اقدامات انجام شده در اوایل قرن بیستم، بخصوص شهرداری‌های آمریکای شمالی را می‌توان محرک اصلی این تحولات دانست. در سال ۱۹۳۴ جامعه مدیران مالی شهرداری‌ها کمیته‌ای را با عنوان کمیته ملی حسابداری شهرداری‌ها تأسیس کرد که وظیفه اصلی این کمیته تدوین اصول حسابداری شهرداری‌ها و طبقه‌بندی اصطلاحات استاندارد جهت گزارش‌های مالی آنها بود. این کمیته توانست عقاید و نظرات پراکنده پیرامون حسابداری دولتی را جمع‌آوری کند که حاصل این کار، چند بولتن در رابطه با اصول و استانداردهای حسابداری شهرداری‌ها بود. در سال ۱۹۴۱ این کمیته منحل شد و در سال ۱۹۴۸ از نو با عنوان کمیته ملی حسابداری دولتی شروع به کار کرد و این تغییر نام، حکایت از گسترش فعالیت‌های این کمیته از شهرداری‌ها به کل دولت‌های محلی و ایالتی داشت. در سال ۱۹۵۳ کمیته مجدداً منحل شد و در سال ۱۹۶۷ دوباره شروع به کار کرد و نشریه مهمی با عنوان "گزارشگری مالی، حسابرسی، و حسابداری دولتی" را در ۱۹۶۸ منتشر کرد.

در سال ۱۹۷۳ جامعه مدیران مالی شهرداری‌ها، شورای ملی حسابداری دولتی را تأسیس کرد که نهادی شبه مستقل تحت حمایت جامعه مدیران مالی شهرداری‌ها بود و هدف اصلی آن توسعه و انتشار استانداردهای حسابداری مالی خاص واحدهای دولتی محلی و ایالتی بود. در این میان، در سال ۱۹۷۳ هیئت استانداردهای حسابداری مالی با حمایت بنیاد حسابداری مالی تأسیس شد که اصولاً با موضوع‌های مرتبط با حسابداری بازرگانی ارتباط داشت و لیکن به تدریج سعی نمود به سازمان‌های غیر انتفاعی نیز نزدیک شود.

به خصوص انتشار بیانیه مفهومی شماره ۴ توسط این هیئت با عنوان "اهداف گزارشگری مالی واحدهای غیر انتفاعی" که توسط پروفیسور رابرت آنتونی انجام شد، شروعی برای ورود به سازمان‌های دولتی در چارچوب‌های مفهومی محسوب می‌گردد. البته بیانیه شماره ۴ چالش‌های زیادی را برانگیخت، چرا که حسابداری بخش عمومی و دولتی، ترکیبی پیچیده از قوانین و روش‌هایی بود که در ۱۵۰ ایالت با پیشینه تاریخی متفاوت، در حال اجرا بود. از طرفی تدوین استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی

1. MFOA
2. NCMA
3. NCGA
4. FAF

همچنان که بر عهده شورای ملی حسابداری بود و دولت‌های مرکزی فقط می‌توانستند استانداردهای حسابداری دولت مرکزی را وضع کند. در سال ۱۹۸۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی جایگزین شورای ملی حسابداری دولتی شد که به عنوان خواهر هیأت استانداردهای حسابداری مالی و به همراه آن، فرزند خوانده‌های بنیاد حسابداری مالی محسوب می‌شوند. در نهایت تدوین، استانداردهای حسابداری سازمان‌های غیرانتفاعی خصوصی به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و تدوین استانداردهای حسابداری سازمان‌های غیرانتفاعی دولتی به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی واگذار شد. به خصوص انتشار بیانیه شماره ۳۴ این هیئت در سال ۱۹۹۹ با عنوان "صورت‌های مالی اساسی و گزارش بررسی‌ها و تحلیل‌های مدیریت برای دولت‌های محلی و ایالتی" انقلابی در حسابداری دولتی محسوب می‌گردد. دیوان محاسبات آمریکا و کانادا نیز مطالعه مشترکی را تحت عنوان «گزارشگری دولت مرکزی» در سال ۱۹۸۶ منتشر کردند.

موضوع چارچوب مفهومی حسابداری طی چهل سال گذشته و ابتدا در آمریکا مطرح شد و سپس در سراسر جهان گسترش پیدا کرد، مهمترین و کامل‌ترین چارچوب به وسیله هیأت استانداردهای حسابداری مالی در آمریکا منتشر شد و شامل هفت بیانیه مفهومی که اولین آنها در سال ۱۹۸۷ و آخرین آن در سال ۲۰۰۰ منتشر گردیده است. در حوزه حسابداری دولتی نیز چارچوب‌های مفهومی از آمریکا شروع شد که به نظر ریشه در چارچوب مفهومی حسابداری مالی طی سی سال اخیر داشته است.

در سال ۱۹۸۶، فدراسیون بین‌المللی حسابداری، کمیته بخش عمومی را تأسیس کرد؛ این کمیته از سال ۱۹۹۶ شروع به تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی کرد و در نوامبر ۲۰۰۴ به هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تغییر نام داد. این هیئت در دسامبر ۲۰۱۰، پیش‌نویس چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بخش عمومی شامل هدف‌ها، استفاده‌کنندگان، ویژگی‌های کیفی، تعریف واحد گزارشگر، عناصر و مبانی شناخت و اندازه‌گیری را منتشر کرد؛ که در جدول زیر به بیان این چارچوب و در ادامه به مقایسه هر دو چارچوب بیانیه‌های مفهومی از منظر هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی و هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا می‌پردازیم.

GASB	IPSASB	شماره بیانیه مفهومی
اهداف گزارشگری مالی برای دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا (۱۹۸۷)	گستره گزارشگری مالی، اهداف گزارشگری مالی و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی با مقاصد عام، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عام و واحد گزارشگر (۲۰۰۸)	بیانیه مفهومی شماره (۱)

شماره بیانیه مفهومی	IPSASB	GASB
بیانیه مفهومی شماره (۲)	عناصر و شناخت در صورتهای مالی (۲۰۱۲)	گزارشگری منابع تخصیص یافته برای ارائه خدمت و نتایج و اثربخشی آن (۱۹۹۴)
بیانیه مفهومی شماره (۳)	اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورتهای مالی (۲۰۱۰)	روش‌های انتقال اطلاعات از طریق گزارشگری مالی با مقاصد عام (۲۰۰۵)
بیانیه مفهومی شماره (۴)	ارائه در گزارش‌های مالی با مقاصد عام	عناصر صورتهای مالی (۲۰۰۷)
بیانیه مفهومی شماره (۵)	-	اصلاحیه بیانیه گزارشگری منابع تخصیص یافته برای ارائه خدمت و نتایج و اثربخشی آن

بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا تحت عنوان اهداف گزارشگری مالی برای دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا (۱۹۸۷) بر اساس مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تدوین شده که هر دو حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع عمومی نهادهای زیر مجموعه خود را پوشش می‌دهد. اما بیانیه مفهومی شماره یک هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی به گستره گزارشگری مالی، اهداف گزارشگری مالی و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی با مقاصد عام، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عام و واحد گزارشگر (۲۰۰۸) پرداخته است؛ همانند سایر بیانیه‌های مفهومی، ضمن بیان ویژگی‌های متفاوت فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بخش عمومی و تعیین استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، هدف‌های گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات را تشریح کرده است. افزون بر این، مفاهیم مورد استفاده در تعیین و شناسایی واحد گزارشگر نیز در این بیانیه مورد بحث قرار گرفته است.

در بند یک بیانیه مفهومی GASB بیان شده، هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان در صورتهای مالی جهت تحقق هدف‌های پاسخگویی و تصمیم‌گیری است. در بند ۲-۲ این بیانیه تأکید شده است که این هدف‌ها بر مبنای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها تأمین شده است.

البته تأکید اصلی بر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و نیازهای اطلاعاتی آنان بوده است. از جمله این استفاده‌کنندگان می‌توان به مالیات‌دهندگان، اهداکنندگان منابع، اعتباردهندگان و سایر تأمین‌کنندگان منابع و همچنین شهروندان و سایر دریافت‌کنندگان خدمات دولتی که قادر به تهیه اطلاعات مورد نیاز خود جهت اهداف تصمیم‌گیری و پاسخگویی نیستند، اشاره کرد. سازمان‌های قانون‌گذار و نمایندگان مجلس نیز به

عنوان نمایندگان مردم که تأمین‌کنندگان منابع و دریافت‌کنندگان خدمات هستند، از استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی محسوب می‌شوند. بنابراین، استفاده‌کنندگان اصلی در بیانیه مزبور، تأمین‌کنندگان منابع و دریافت‌کنندگان خدمات و نمایندگان آنها به منظور هدف‌های پاسخگویی و تصمیم‌گیری شمرده می‌شوند. البته ممکن است اطلاعاتی برای سایر استفاده‌کنندگان مانند مراکز آمار دولتی، تحلیلگران، رسانه‌ها، مشاوران مالی و گروه‌های حزبی نیز تهیه شود. همچنین استفاده‌کنندگانی که قدرت تهیه اطلاعات لازم را دارند (شامل نهادهای قانونگذار و نظارتی، دیوان محاسبات و سازمان‌ها و نهادهای کنترل‌کننده بودجه، سایر نهادهای حسابرسی و ممیزی و مدیران دستگاه‌های اجرایی) نیز ممکن است از این اطلاعات در جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی خود استفاده کنند.

همچنین چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران نیز در سال ۱۳۸۸ منتشر شده است که در بند شماره (۱) بیانیه «هدف‌های گزارشگری مالی» بیان گردیده است. هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش جهت ادای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت، بیان شده است. در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد؛ لذا لازم است گزارش‌های مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان آنها تهیه شود. به‌طور خلاصه با ارزیابی تاریخیچه تحولات چارچوب‌های مفهومی می‌توان چنین نتیجه گرفت که مطابق با عقیده جونز، بیشتر چارچوب‌های مفهومی حسابداری بخش عمومی، سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری و پاسخگویی را به عنوان هسته مرکزی در نظر گرفته‌اند و در نتیجه تمام آنها مبتنی بر تحلیل استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنان هستند. در چارچوب‌های مفهومی، این نیازهای اطلاعاتی، فراتر از پاسخگویی مالی صرف که شامل کنترل بودجه و قوانین است، می‌باشد.

ازجمله نیازهای اطلاعاتی که تقریباً در تمام چارچوب‌های مفهومی نوین به آن اشاره شده است، نیاز به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و ارزیابی عملکرد مدیران دولتی شامل اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است که از جمله ابزار آن، محاسبه بهای تمام شده خدمات و روش‌های حسابداری تعهدی می‌باشد؛ همین نیاز، زمینه‌ساز ظهور پارادایمی نوین، مبنی بر شباهت هرچه بیشتر حسابداری بخش عمومی و دولتی به حسابداری بخش بازرگانی و حذف حسابداری وجوه و حسابهای مستقل در اکثر چارچوب‌های مفهومی شده است.

بیانیه مفهومی شماره یک هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی مفهوم مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را محور تدوین بیانیه قرار داده و هدف‌های گزارشگری مالی، تحت تأثیر این نوع مسئولیت تدوین شده است و در این بیانیه مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بخش عمومی به ویژه دولت‌ها که ریشه در قانون اساسی آنها دارد، نادیده گرفته شده است. این

در حالی است که بیانیه شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا بر اساس هر دو نوع مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی تدوین گردیده است. عدم توجه کافی به ایفا و ارزیابی مسوولیت پاسخگویی مالی توسط هیأت بین المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی که یکی از ارکان مالیه عمومی به شمار می‌آید، نظارت دموکراتیک مردم و نمایندگان قانونی آنها را بر نحوه مصرف و بکارگیری منابع عمومی، خدشه‌دار می‌کند.

بیانیه مفهومی شماره دو هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا درباره مقیاس‌های ارزیابی و گزارشگری عملکرد دولت‌های ایالتی و محلی و با هدف ارتقای درک استفاده‌کنندگان در مورد عناصر و اطلاعات مرتبط، ویژگی‌های کیفی، محدودیت‌ها و سودمندی اطلاعات عملکردی تدوین یافته است. در این بیانیه مطالبی درباره ماهیت پاسخگویی دولتی، تکامل پاسخگویی دولتی و مقایسه ارزیابی عملکرد در واحدهای بخش خصوصی و عمومی، عناصر گزارشگری عملکرد و اطلاعات مرتبط با آن ارائه شده است. بیانیه مذکور، ابتدا مقایسه‌های مرتبط با منابع به‌کار گرفته شده را به دو دسته مالی و غیرمالی نظیر خدمات کارکنان و دارایی‌های سرمایه‌ای مورد استفاده برای ارائه خدمات مورد بحث قرار داده است. این بیانیه مقیاس‌های ارزیابی نتایج خدمات ارائه شده را در قالب مقیاس‌هایی نظیر خروجی‌ها شامل مقدار خدمات ارائه شده و مقدار خدمات قابل ارائه برای ایجاد حداقل رضایت شهروندی تعیین شده، مطرح کرده است. افزون بر این، مقیاس دیگری با عنوان اثربخشی (نتایج) را به عنوان معیاری برای ارزیابی نتایج عملکرد تعیین کرده است. این بیانیه در ادامه، هدف‌های گزارشگری عملکرد را بیان و ویژگی‌های کیفی اطلاعات شامل مربوط بودن، قابل فهم بودن، قابلیت مقایسه، بهنگام بودن و ثبات رویه مرتبط با اطلاعات مندرج در گزارش عملکرد را مورد بحث قرار داده است. در پایان این بیانیه، محدودیت‌های حاکم بر گزارشگری عملکرد تشریح و رهنمودهایی برای ارتقای سودمندی این نوع گزارشگری ارائه شده است.

بیانیه مفهومی شماره دو هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی که بیانیه عناصر و شناخت در صورت‌های مالی که پیش نویس آن در سال ۲۰۱۲ انتشار یافته است، یکی از بیانیه‌های ارزشمندی است که هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون ارائه کرده است. در این بیانیه، همانند بیانیه مفهومی شماره چهار هیأت استانداردهای حسابداری دولتی ایالتی و محلی آمریکا، تعاریف عناصر صورت‌های مالی مستقل از یکدیگر و مبتنی بر مفهوم «منبع» پیشنهاد شده است. افزون بر این، در این بیانیه، نظیر خالص دارایی‌ها، خالص وضعیت، منابع ورودی انتقالی و منابع خروجی انتقالی نیز استفاده و توصیف شده است.

بیانیه مفهومی شماره سه هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا که با عنوان روش‌های انتقال اطلاعات از طریق گزارش‌های مالی با مقاصد عام انتشار یافته مطالبی در خصوص شناخت صورت‌های مالی اساسی، افشا از طریق یادداشت‌های صورت‌های مالی اساسی، ارائه اطلاعات تکمیلی الزامی و ارائه

اطلاعات تکمیلی را پوشش می‌دهد. بیانیه مفهومی شماره سه هیأت بین‌المللی استانداردهای بخش عمومی فدراسیون تحت عنوان «نحوه ارائه در گزارش‌های مالی با مقاصد عام» به چگونگی ارائه و محتوای گزارش‌های مالی پرداخته است.

اگر چه محتوای این بیانیه مفهومی با بیانیه مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا از جهات بسیاری مشابه است اما تفاوت اساسی در مورد بکارگیری و رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری دارد. بیانیه IFAC تنها بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل تمرکز دارد، در حالی که بیانیه هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا بر رویکرد اندازه‌گیری و مبنای متفاوتی تأکید دارد. بنابراین تعاریف این بیانیه‌ها از عناصر صورت‌های مالی نظیر دارایی، بدهی، درآمد، هزینه و خالص دارایی و وضعیت خالص، تفاوت اساسی دارد.

دلیل اصلی این تفاوت به رغم وجود تشابه فراوان این دو بیانیه، ناشی از مدل گزارشگری مورد عمل است. در مدل گزارشگری مورد نظر آیفک تنها بر گزارشگری مالی در سطح واحد گزارشگر (دولت، شهرداری و غیره) تمرکز می‌کند و به همین دلیل از یک رویکرد اندازه‌گیری و یک مبنای حسابداری استفاده می‌کند. این در حالی است که در مدل گزارشگری مالی مورد عمل دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا، صورت‌های مالی برای دو سطح متفاوت (حساب‌های مستقل و واحد گزارشگر) تنظیم و ارائه می‌شود. همین مدل گزارشگری دو سطحی، موجب می‌شود که در هر یک از سطوح گزارشگری، از رویکردهای اندازه‌گیری و مبنای متفاوتی استفاده شود که این امر به نوبه خود موجب می‌شود که تعاریف عناصر صورت‌های مالی مندرج در گزارش‌های مالی، در سطوح مختلف با یکدیگر تفاوت داشته باشد.

بیانیه مفهومی شماره چهار هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا که با عنوان عناصر صورت‌های مالی انتشار یافته است یکی از شاهکارهای ادبیات حسابداری بخش عمومی تلقی می‌شود. در این بیانیه که پس از گذشت ۲۳ سال از تأسیس هیأت استانداردهای حسابداری دولتی تهیه شده است، عناصر صورت‌های مالی را بر خلاف روش‌های مرسوم تا آن زمان تعریف کرده است. در روش‌های مرسوم که سایر مراجع استانداردگذار برای تعاریف عناصر صورت‌های مالی به کار گرفته‌اند، ابتدا تعریفی از دارایی ارائه و سپس عناصر صورت‌های مالی از این تعریف مشتق می‌شود. این در حالی است که در بیانیه مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری دولتی، عناصر صورت‌های مالی مستقل از یکدیگر تعریف شده است و همه آنها برگرفته از مفهومی موسوم به «منبع» است. «منبع» که به عنوان مفهومی بنیادی برای تعاریف عناصر صورت‌های مالی به کار گرفته شده در معنای عام عبارت است از هر چیزی که می‌تواند هنگام نیاز مورد بهره‌برداری قرار گیرد. در نهادهای بخش عمومی، منابع به اقلامی گفته می‌شود که برای خدمات‌رسانی به شهروندان، مصرف یا به کار به گرفته می‌شود. این بیانیه مهم که بر اساس ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا تدوین شده است، به این دلیل منبع با مفهوم یاد شده را به

عنوان مبنایی برای تعریف عناصر صورت‌های مالی پذیرفته است که بتواند این عناصر را در قالب رویکردهای اندازه‌گیری گوناگون و مبانی حسابداری متنوع، مورد استفاده قرار دهد.

در بیانیه مفهومی شماره چهار هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا ابتدا هدف بیانیه که همانا تعریف عناصر صورت‌های مالی بر اساس ویژگی‌های ذاتی آنهاست بیان شده است. سپس ضمن تعریف منبع، دارایی‌ها، بدهی‌ها، جریان خروج منابع، جریان ورود منابع و خالص دارایی‌ها بر اساس منبع تعریف شده است. در این بیانیه دو عنصر جدید تحت عناوین «منابع خروجی انتقالی» و «منابع ورودی انتقالی» به عناصر صورت‌های مالی اضافه شده است که در نوع خود بی نظیر است. در بیانیه مذکور «خالص وضعیت» به عنوان یکی از عناصر صورت‌های مالی مورد شناسایی قرار گرفته است. بیانیه مفهومی شماره چهار، اساساً به نحوی تدوین شده و عناصر صورت‌های مالی را به شیوه‌ای تعریف کرده است که با سطوح گوناگون گزارشگری مالی مبتنی بر انواع رویکردهای اندازه‌گیری و مبانی حسابداری متفاوت، سازگار باشد. این ویژگی در هیچ یک از بیانیه‌های مفهومی صادره در مورد عناصر صورت‌های مالی تاکنون مشاهده نشده است. بیانیه مفهومی شماره چهار هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در خصوص «نحوه ارائه در گزارش‌های مالی با مقاصد عام» به چگونگی ارائه و محتوای گزارش‌های مالی پرداخته است. بیانیه «اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی» نیز ضوابطی درباره اندازه‌گیری این عناصر و انعکاس آنها در صورت‌های مالی تدوین و ارائه کرده است.

بیانیه شماره پنج هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، ضمن انجام اصلاحات لازم درباره بیانیه مفهومی شماره دو که به ارزیابی عملکرد دولت‌های ایالتی و محلی پرداخته بود، مقیاس‌های ارزیابی عملکرد را با تعریف مجدد از آنها اصلاح کرده و این مقیاس‌های مورد بازنگری را در سه دسته به شرح زیر طبقه‌بندی کرده است:

الف- شاخص‌های تلاش‌های انجام شده که شامل منابع مالی و غیر مالی به کار رفته برای ارائه خدمات است.

ب- شاخص‌های ارائه شده، بیانگر نوع و مقدار خدماتی است که در اثر بکارگیری منابع مالی و غیرمالی حاصل شده است.

ج- شاخص‌هایی که منابع مورد استفاده را با ارائه خدمات ارائه شده مرتبط می‌کند، از طریق شاخص کارایی مورد بحث قرار می‌گیرد.

۲.۲. چالش‌های بیانیه مفاهیم

این تصور وجود دارد که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نظیر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) باید چارچوبی مفهومی در اختیار داشته باشند که بر اساس آن بتوانند استانداردهای

خود را پیاده‌سازی کنند. به طرز عجیبی پروژه‌هایی برای توسعه و تدوین بیانیه‌های مفاهیم از بعد زمان و منابع توسط کمیته GASB در دست بررسی می‌باشد که با سایر پروژه‌های مربوط به موضوعاتی که انتخاب‌کنندگان GASB در حال حاضر با آنها روبرو هستند رقابت می‌کنند. از نظر عده‌ای، پروژه‌ای که یک مساله فشرده را حل کند، اولویت بالاتری از یک پروژه چارچوب مفهومی دارد که به کمیته GASB کمک می‌کند؛ اما مزایای گسترده‌تر آن به آسانی آشکار نیست و پروژه‌های چارچوب مفهومی نیز تلاش‌های سریعی نیستند. تدوین بیانیه مفهومی شماره ۳، روش‌های ارتباطی در اهداف عمومی خارجی گزارش‌های مالی که حاوی صورت‌های مالی اساسی هستند از زمان اضافه شدن تا زمان انتشار آن سه سال به طول انجامید. اما در واقع کمیته سه سال‌ها بر روی آن بخش از چارچوب مفهومی کار کرده بود، قبل از تنظیم این پروژه به منظور تکمیل بیانیه شماره ۴، عناصر صورت‌های مالی، دوره توسعه مشابه طولانی بود.

پروژه‌های چارچوب مفهومی معمولاً دشوار هستند، معمولاً ممکن است کسی تصور کند که تعریف یک دارایی ساده است و آن دارایی چیزی که متعلق به دولت است. چنین تعریفی به نظر می‌رسد املاک مرتبط با اجاره‌های بلند مدت و همچنین دارایی‌های اعتباری را که یک دولت بر عهده آن است مستثنی نمی‌کند، زیرا از نظر فنی، متعلق به برخی از آنهاست. بنابراین منظور ما شاید چیزی باشد که یک دولت کنترل می‌کند. تعیین آن چیز که به عنوان کنترل تصور می‌کنید در دولت سخت است. برای ثبت، مفاهیم بیانیه شماره ۴، دارایی‌ها را به‌طور خلاصه به عنوان "منابعی با ظرفیت خدمات‌دهی جاری که اکنون دولت آن را کنترل می‌کند" تعریف می‌کند.

از آنجا که آنها با اساسی‌ترین موضوعات در حسابداری و گزارشگری مالی سر و کار دارند، بیانیه مفاهیم دارای پیامدهای گسترده‌ای هستند. این می‌تواند برای کار در یک سطح مفهومی بدون اینکه تحت تأثیر غیر قانونی قرار گیرد، کار دشواری باشد. این تعریف از دارایی می‌تواند بر استانداردهای موجود یا آتی در حسابداری و گزارشگری مالی تأثیر بگذارد که این به نوبه خود اهمیت مفاهیم را به دنبال دارد.

چگونه می‌توان استانداردهای فعلی را هنگام بررسی مجدد در آینده جهت اصلاح براساس این مفاهیم جدید تغییر داد؟ به عنوان نمونه GASB در حال حاضر در حال بررسی مجدد استانداردهای حسابداری خود به‌طور مستمر است تا مشخص شود که آیا آنها مؤثر هستند یا اینکه برای بهبود آن استانداردها لازم است تغییراتی ایجاد کنند. این بررسی مجدد با توجه به تعریف بدهی‌ها در بیانیه مفاهیم شماره ۴، که هنگام صدور استانداردهای اولیه بازنشستگی در اواسط دهه ۱۹۹۰ وجود نداشت انجام می‌شود. همچنین ممکن است که پایبندی دقیق به چارچوب مفهومی هنگام پرداختن به یک موضوع از طریق تعیین استانداردها منجر به راه‌حل‌های غیر ضروری حسابداری و گزارشگری مالی شود. انحراف از راه‌حل‌ها مطابق با چارچوب مفهومی مجاز است، اما کمیته GASB وظیفه خود را تشریح می‌کند که چرا معتقد است مناسب است که از مفاهیم خود جدا شود.

۳. مؤلفه‌های چارچوب مفهومی GASB

یکی از اولین پروژه‌های GASB که منجر به صدور مفاهیم بیانیه شماره یک، اهداف اولیه و اساسی گزارشگری مالی در بخش دولتی و غیرانتفاعی وابسته به دولت بیان شده است، مربوط به سال ۱۹۸۷ می‌باشد. هیأت استانداردهای حسابداری مالی قبلاً بیانیه مفاهیم را در مورد اهداف گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها و سازمان‌های غیر انتفاعی صادر کرده بود، اما GASB به خودی خود تلاش کرد تا ماهیت منحصر به فرد شرکت‌های دولتی و ویژگی‌های متمایز آنها را توصیف کند.

مفاهیم شماره یک مشخص کرد چه کسی از صورتهای مالی دولت استفاده می‌کند، اهداف استفاده از آنها را می‌آموزد و به چه دلایلی صورتهای مالی برون سازمانی را تهیه و منتشر می‌کند. هیئت مزبور در این بیانیه خاطر نشان ساخته است که دولت‌ها و واحدهای غیرانتفاعی وابسته به دولت از طریق فرآیند گزارشگری مالی، مسئولیت خود را در برابر مردم اداء می‌کنند و مردم نیز از طریق میزان پاسخگویی، دولت را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. در راستای دستیابی به این هدف‌ها هیئت استانداردهای حسابداری دولتی پس از انجام بررسی‌ها و مطالعات گسترده، سرانجام در سال ۱۹۹۷ نظرات خود را پیرامون فرآیند تغییر و تحول در مدل کنونی گزارشگری مالی دولتی ابراز کرد. هدف اصلی هیئت مزبور در جهت دستیابی به یک مدل جدید برای گزارشگری مالی دولتی جهت بهبود لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی و نیز فراهم آوردن اطلاعات مفیدتر برای مقاصد ارزیابی و قضاوت پیرامون فعالیت‌های واحدهای دولتی بوده است.

بیانیه مفاهیم شماره ۲، تلاش‌های خدماتی و گزارش دستاوردها بر اساس یکی از اهداف گزارشگری مالی گسترش یافته و به اهمیت گزارش عملکرد خدمات دولت، برای ارائه گزارش کامل‌تر می‌پردازد. این بیانیه مفاهیم متعاقباً توسط بیانیه مفاهیم شماره ۵ GASB اصلاح شد تا منعکس کننده آنچه GASB از بیست سال تحقیق در مورد گزارش SEA و نظارت بر گزارش واقعی توسط دولت‌ها آموخته بود، باشد.

مفاهیم بیانیه شماره ۳، روش‌های اصلی برقراری اطلاعات را در یک گزارش مالی سنتی تعریف می‌کند و سلسله مراتبی را برای ارائه اطلاعات در صورتهای مالی ایجاد می‌کند. مفاهیم بیانیه شماره ۴ که توانایی جدید را کنار گذاشته و از رویکرد سنتی تعریف یک دارایی از نظر توانایی ایجاد وجه نقد خود و پس از آن تعریف سایر عناصر در رابطه با دارایی‌ها استفاده می‌کنند؛ GASB به جای اینکه فقط بر توانایی ایجاد وجه نقد متمرکز شود به تعریف دارایی طبق توان بالقوه ارائه خدمات را در نظر می‌گیرد. زیرا اهداف دولت‌ها ارائه خدمات برای منافع عموم است و نه کسب سود.

در حال حاضر GASB مشغول بحث در مورد گزارش دادن اطلاعات و چگونگی اندازه‌گیری آن است. پروژه GASB در مورد ویژگی‌های اندازه‌گیری، مانند پروژه‌هایی که منجر به مفاهیم روش‌ها و عناصر ارتباطی شده‌اند و موضوع بحث‌ها طولانی بوده و احتمالاً برای مدت طولانی نیز ادامه خواهد یافت.

کمیته در مورد موضوعات مربوط به خصوصیات اندازه‌گیری، به تصمیمات آزمایشی رسیده است؛ از جمله اینکه دو ویژگی (معیار، ضابطه) برای اندازه‌گیری وجود داشته باشد.

-اندازه‌گیری مبتنی بر تاریخ فاصله اولیه (ارزش اولیه): قیمت یا ارزش مبادلات زمانی که یک دارایی تحصیل شده یا بدهی وقوع یافته از جمله اصلاحات بعدی آن قیمت یا ارزش نظیر انقضاء یا استهلاک.

-اندازه‌گیری مبتنی بر صورت‌های مالی جاری (ارزش بازپرداخت): ارزش یک دارایی یا بدهی که از تاریخ صورت‌های مالی اندازه‌گیری شده است از جمله ارزش منصفانه، قیمت فعلی، فروش و تسویه حساب، بهای تمام شده جایگزینی.

کمیته به‌طور آزمایشی موافقت کرد، زیرا مربوط به صورتهای مالی در اندازه‌گیری متمرکز بر منابع اقتصادی می‌باشد که مناسب‌ترین ویژگی اندازه‌گیری دارایی‌ها مورد استفاده در ارائه خدمات (مانند دارایی‌های سرمایه‌ای) است. ارزش اندازه‌گیری مجدد عموماً بهترین روش اندازه‌گیری جایگزین برای دارایی‌هایی که در ارائه خدمات استفاده می‌شوند نیست، نظیر حساب‌های دریافتی و سرمایه‌گذاری‌ها. در خصوص بدهی‌ها، ارزش اولیه به‌طور کلی بهترین خاصه یا ویژگی اندازه‌گیری بدهی‌هاست که مبلغ و تاریخ پرداخت آنها مشخص شده است در حالی که ارزش اندازه‌گیری مجدد بهترین ویژگی اندازه‌گیری بدهی‌ها است که مبلغ و تاریخ پرداخت آنها ناشناخته است؛ نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان. در موارد خاص، نحوه شناخت و اندازه‌گیری خیلی دشوار است، نظیر ارزش اطلاعاتی منحصر بفرد منابع مالی جاری (برخلاف منابع اقتصادی و وجه نقد)، تمرکز اندازه‌گیری، در گزارشگری حساب مستقل وجوه حاکمیتی استفاده می‌شود.

۴. نتیجه‌گیری

اصول حسابداری پذیرفته شده به‌طور کلی معتبر تلقی نمی‌شود و در سلسله مراتب فعلی، بیانیه‌های مفاهیم به عنوان سایر ادبیات شناخته می‌شوند و آنها را در سطح معتبر اصول پذیرفته شده حسابداری قرار می‌دهند. دلیل این رفتار در سلسله مراتب اصول پذیرفته شده حسابداری این است که بیانیه مفاهیم در درجه اول برای استفاده و راهنمای تدوین‌کنندگان استانداردها بوده و نه برای اجرای تهیه‌کنندگان گزارش‌ها و صورت‌های مالی دولت. این بدان معناست که وقتی هیأت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا بیانیه‌های مفاهیم جدید یا اصلاح شده را صادر می‌کند آنها هیچ تأثیری بر رویه‌های جاری یا گزارشگری مالی و رویکرد جاری ندارند.

با تمامی این تفاسیر، امکان دارد در آینده، بسیار تأثیرگذار باشند زیرا استانداردهای جدید منتشر می‌شوند و استانداردهای موجود از طریق روال عادی تدوین استانداردها مجدداً مورد بررسی قرار می‌گیرند. با توجه به مطالب بالا، به نظر می‌رسد وجود چارچوبی برای توضیح و تشریح آنچه که انجام می‌دهیم و راهنمایی برای انتخاب درست آنچه که باید انجام دهیم و نیز مواجهه با وقایعی که اتفاق خواهد افتاد، ضرورتی علمی

و منطقی است. به لحاظ علمی و کاربردی نیز مشابه هر موضوعی که آثار اجتماعی دارد، استانداردهای حسابداری نیز به لحاظ آثار اجتماعی در نهایت با افکار عمومی برخورد می‌کند و ناگزیر از توضیح، تشریح و استدلال خواهد بود. به همین دلیل، حسابداری ناچار به تدوین چارچوبی برای تعیین اصول اساسی و منبع اختیارات و مسئولیت‌ها برای «مسئولیت پاسخگویی» از یک سو و «حق پاسخ‌خواهی» از سوی دیگر است.

منابع

باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ پانزدهم.

باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها. مرکز مطالعات برنامه‌ریزی شهر تهران، چاپ اول.

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.

