



## **بیانیه‌ی مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی شماره ۶**

**تمایز اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات**

**همراه**

ترجمه توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

## چکیده:

این بیانیه تجدیدنظری در بیانیه شماره ۲ تحت عنوان " واحد گزارشگر و گزارشگری " بوده و فراهم کننده رهنمودهایی است که می توان از آنها در تمایز اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل الزامی و سایر اطلاعات همراه استفاده نمود. اگر چه هر کدام از این طبقه بندیها، اطلاعاتی را در اختیار خوانندگان گزارشهای مالی قرار می دهد اما هر کدام از این طبقه بندیها براساس استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی، در معرض فرآیندها و الزامات گزارشگری متعددی قرار دارند. این بیانیه، طبقه بندیهای فوق الذکر را به صورت زیر تعریف می نماید:

اطلاعات بنیادی (BI): اطلاعاتی هستند که برای صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی منطبق بر اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ضروری می باشند.

اطلاعات مکمل الزامی (RSI): اطلاعاتی هستند که هیأت تدوین اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ارائه آنها را همراه با اطلاعات بنیادی الزامی نموده است.

سایر اطلاعات همراه (OAI): اطلاعاتی هستند که همراه با اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل الزامی، ارائه می گردد اما توسط هیأت واضع اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری الزامی نشده است.

این بیانیه به تشریح فرآیند مورد استفاده در انتخاب طبقه بندیهای فوق الذکر جهت انتقال اطلاعات می پردازد. این فرآیند با تعیین اطلاعات الزامی، آغاز می شود. اطلاعات الزامی مطابق با اهداف گزارشگری، خصوصیات کیفی و محدودیتهای هزینه - منفعت بحث شده در بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی شماره ۱ تحت عنوان اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی می باشند. اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل الزامی مطابق با معیارهای اطلاعات الزامی می باشند. برای این که اطلاعات بنیادی از اطلاعات مکمل الزامی متمایز شود، این بیانیه لیستی از عواملی که هیأت در این رابطه مدنظر قرار می دهد، ارائه می نماید. سایر اطلاعات همراه (OAI)، مطابق با معیارهای اطلاعات الزامی نمی باشند. ممکن است واحدهای گزارشگر، سایر اطلاعات همراه را به منظور پشتیبانی از اطلاعات الزامی یا پیروی از قوانین یا رهنمودهای اجرایی، گزارش نمایند. هیأت ممکن است، سایر اطلاعات همراه را به منظور کمک به ارتقای گزارشگری مالی جامع دولت مرکزی، ترغیب نماید.

## مقدمه

### هدف از این بیانیه

۱. چارچوب نظری موجود رهنمودهایی در رابطه با اطلاعاتی که باید گزارش شود، ارائه می‌نماید و تعدادی از روشهای مورد استفاده در انتقال این اطلاعات در گزارش مالی دولت مرکزی با مقاصد عمومی را مشخص می‌کند. به عنوان مثال بیانیه شماره ۱ تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی" رهنمودهایی درباره‌ی اطلاعاتی که باید گزارش شوند، ارائه می‌نماید. بیانیه شماره ۲ تحت عنوان "بنگاه و گزارشگری" نیز درباره صورت‌های مالی، سایر روشهایی که می‌توان از آنها در ارائه اطلاعات استفاده نمود و این که چه بنگاههایی باید آن اطلاعات را تهیه نمایند، بحث می‌کند. به علاوه، بیانیه شماره ۳ تحت عنوان "تجزیه و تحلیل مدیریت"، "تجزیه و تحلیل" مدیریت (MD&A) را در رابطه با موضوعات مهم تشریح می‌نماید.

۲. با در نظر گرفتن روشهای مختلف انتقال اطلاعات، این بیانیه چارچوب نظری موجود را گسترش می‌دهد. از سوی دیگر این بیانیه تجدید نظری در بیانیه شماره ۲ نیز محسوب می‌شود از این لحاظ که در این بیانیه به تشریح فرآیند و عوامل دخیل در تمایز بین اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه پرداخته می‌شود. بحث در خصوص هر کدام از این طبقه‌بندیها فراهم کننده شناختی بهتر از ماهیت اطلاعات و اهمیت آنها در اهداف گزارشگری مالی، برای افراد درگیر در گزارشگری مالی دولت مرکزی خواهد بود.

مفاهیم

دامنه‌ی کاربرد

۳. این بیانیه، به طور خاص بر بندهای ۲، ۳، ۵۵، ۶۹، ۷۴، ۷۲، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۱ و ۱۰۸ و یادداشتهای ۱۱، ۱۲-الف، ۱۲، ۱۴ و ۱۷ بیانیهی شماره ۲ تأثیر می‌گذارد. این بیانیه بر قسمت "گزارشگری اطلاعات مالی" بیانیهی شماره ۲ نیز تأثیر می‌گذارد.

#### تعاریف

۴. اطلاعات مورد نیاز: اطلاعاتی که شامل اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز می‌شود.

الف. اطلاعات بنیادی: اطلاعاتی که برای صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی منطبق بر اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ضروری می‌باشد.

ب. اطلاعات مکمل مورد نیاز: اطلاعاتی که هیأت واضع اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ارائه آن را همراه با اطلاعات بنیادی الزامی نموده است.

۵. سایر اطلاعات همراه: اطلاعاتی که همراه با اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز، ارائه می‌گردد اما توسط هیأت واضع اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP) الزامی نشده است.

تجدید نظر بیانیه شماره ۲ به منظور تمایز بین اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه

۶. بند ۲ بیانیهی شماره ۲ به صورت زیر تجدید نظر می‌گردد:

هدف از این بیانیه مفاهیم نظری حسابداری، ارائه رهنمودهایی در خصوص مواردی است که در گزارش مالی دولت به عنوان واحد گزارشگر ارائه می‌گردد. این بیانیه، انواع واحدهای گزارشگر را که باید برای آنها گزارش مالی تهیه نمود تعیین می‌نماید، رهنمودهایی برای تعریف هر یک از انواع واحدهای گزارشگر ارائه می‌کند، انواع گزارشهای مالی مورد نیاز برای هر کدام از واحدهای گزارشگر را مشخص می‌کند، انواع اطلاعاتی که هر یک از انواع گزارشها منتقل می‌کنند را پیشنهاد می‌دهد، و فرآیند و عواملی را که هیأت در تمایز اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه مدنظر قرار می‌دهد، تعیین می‌نماید.

۷. بند ۳ بیانیه شماره ۲ به صورت ذیل تجدید نظر می‌گردد:

بیانیه‌ی مفاهیم نظری حسابداری مالی قصد دارد تا اعضای هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری مالی (FASAB) را در بررسی استانداردهای حسابداری برای دولت مرکزی راهنمایی نمایند. مفاهیم این بیانیه، تاجایی که توسط این بیانیه حذف یا تغییر داده نشده‌اند، با بیانیه شماره (۱) مطابقت دارند. همچنین، مفاهیم این بیانیه با رویه‌های موجود (جاری) مطابقت داشته و مستلزم تغییری بنیادی نمی‌باشد. با این وجود، از این بیانیه انتظار می‌رود که هیأت را در بررسی‌های آتی آن، راهنمایی کنند. علاوه بر این، بیانیه‌های مفاهیم نظری ادبیات دیگری را شکل می‌دهند که ممکن است تنها توسط تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورتهای مالی جهت رفع مسائل حسابداری که در اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، مورد استفاده قرار گیرد. این بیانیه همچنین برای اداره مدیریت و بودجه (OMB) در ایفای وظایف قانونی خود را در رابطه با تهیه‌کننده، شکل و محتوای صورتهای مالی، مفید می‌باشد.

۸. دوبند زیر، جایگزین بند ۵۵ بیانیه‌ی شماره‌ی ۲ می‌شود:

۵۵-الف. به منظور ارتقای اعتماد به قابلیت اتکای اطلاعات صورتهای مالی، صورتهای، اغلب و نه همیشه، توسط بازرسان کل، مؤسسات حسابرسی مستقل یا اداره‌ی پاسخگویی دولت حسابرسی می‌شوند. در تدوین استانداردهای حسابداری، هیأت این مسأله را مدنظر قرار می‌دهد که چه اطلاعاتی باید به عنوان اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز، یا سایر اطلاعات همراه طبقه‌بندی شود. از آن جایی که براساس استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی دولتی (GAGAS)، هریک از طبقات در معرض الزامات گزارشگری و روشهای مختلفی می‌باشند، تمایز بین این طبقات از اهمیت برخوردار می‌باشد. زمانی که یک حسابرس، صورتهای مالی یک واحد گزارشگر را رسیدگی می‌کند، اطلاعات بنیادی به صورت کلی در معرض آزمون ارائه منصفانه مطابق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری می‌باشد. با این وجود، اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه حسابرسی نمی‌شوند، لیکن روشهای خاصی توسط GAGAS به ترتیب برای اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه مشخص شده است. به منظور

کمک به استفاده کنندگان در تحلیل انواع مختلف اطلاعات گزارش‌های مالی، این تفاوتها باید بیان شوند که این کار می‌تواند به روشهای گوناگون انجام شود. رویکرد سنتی، تفکیک طبقات اطلاعات می‌باشد. با این وجود، در صورتی که اطلاعات مکمل مورد نیاز و سایر اطلاعات همراه، به وضوح تحت عنوان "حسابرسی نشده" برچسب گذاری شوند یا به شیوه‌ای متمایز شود که خواننده از میزان اطمینان فراهم شده، آگاهی یابد، طبقات اطلاعات ممکن است با یکدیگر ترکیب شوند.

۵۵- ب. طبقه‌بندی اطلاعات در قالب اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز، یا سایر اطلاعات همراه، شکل ارائه (گزارشگری) را محدود نمی‌کند. به عنوان مثال، صورتهای مالی ممکن است به شکل صورتهای مالی اساسی، اطلاعات مکمل مورد نیاز، یا سایر اطلاعات همراه ارائه شوند. اطلاعات می‌تواند در قالب صورتهای مالی، شرح، نمودار یا جدول، الزامی یا ترغیب شوند. به منظور انتقال روشن وضعیت مورد نظر، هیأت باید مشخص کند چه اطلاعاتی، باید به عنوان اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز، یا سایر اطلاعات همراه لحاظ شوند. انتخاب یک طبقه شامل فرآیندی است که در بندهای ۷۳-الف تا ۷۳-ز تشریح می‌شود.

۹. یادداشت شماره ۱۰ بیانیه شماره ۲، لغو شده است.

۱۰. یادداشت شماره ۱۲ بیانیه شماره ۲ لغو شده است.

۱۲. یادداشت ۱۲ الف بیانیه شماره ۲، به صورت زیر تجدید نظر شده است:

صورتحساب تأمین مالی<sup>۱</sup>، ممکن است به صورت یک صورت مالی یا بصورت فهرستی در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، ارائه شود. اداره مدیریت و بودجه (OMB)، رهنمودهایی در رابطه با جزئیات چگونگی گزارشگری اطلاعات، فراهم می‌کند.

۱۳. بندهای ۶۹، ۷۴، ۷۹ و ۱۰۸ بیانیه شماره ۲ به منظور انطباق اصطلاح "تجزیه و تحلیل مدیریت" با اصطلاح وضع شده در بیانیه شماره ۳ تجدید نظر می‌شوند.

۱۴. تیتراها، بندها و جدول زیر با توجه به بند ۷۳ ذیل به بیانیه شماره ۲ اضافه می‌شوند.

---

<sup>1</sup> - Statement of Financing

تمایز اطلاعات بنیادی، اطلاعات مکمل مورد نیاز، و سایر اطلاعات همراه.

#### تعیین اطلاعات مورد نیاز

۷۳-الف. انتخاب یک طبقه برای انتقال اطلاعات شامل فرآیندی می‌شود که با تعیین اطلاعات مورد نیاز آغاز می‌گردد. اطلاعات مورد نیاز در برگیرنده‌ی اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز می‌باشد. یک قلم اطلاعاتی در صورتی به عنوان اطلاعات مورد نیاز تلقی می‌شود که مطابق با اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی باشد و خصوصیات کیفی خاص و محدودیتهای هزینه-منفعت را برآورده سازد. هیأت، قبلاً این عوامل را در چارچوب نظری تدوین نموده است. بیانیه‌ی شماره ۱ اهداف گزارشگری (بندهای ۱۱۲ تا ۱۵۰) و خصوصیات کیفی (بندهای ۱۵۷ تا ۱۶۴) را مشخص می‌کند. این بیانیه، همچنین در مورد محدودیتهای هزینه - منفعت بحث می‌کند (بندهای ۱۵۱ تا ۱۵۵).

#### تعیین اطلاعات بنیادی در مقابل اطلاعات مکمل مورد نیاز

۷۳-ب. اطلاعاتی که مطابق با معیارهای اطلاعات مورد نیاز می‌باشند، اطلاعات بنیادی یا اطلاعات مکمل مورد نیاز تلقی می‌شود. اطلاعات بنیادی، اطلاعاتی هستند که برای صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی منطبق بر اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ضروری می‌باشند. استانداردهای FASAB، هسته‌ی اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری به شماره می‌روند و ممکن است حسابرسان در رابطه با انطباق صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای با چنین معیارهایی، اظهارنظر کنند.

۷۳-پ. اطلاعات مکمل مورد نیاز، اطلاعاتی هستند که هیأت تدوین اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، ارائه آنها را همراه با اطلاعات بنیادی الزامی نموده است. انتقال اطلاعات مربوط و مهم در جهت اهداف گزارشگری، ممکن است در ماهیت، تجربی باشد، در حالی که تجربه‌ی بیشتر از طریق تحلیل موضوعات حسابداری حاصل می‌شود. علاوه بر این، اطلاعات ممکن است از طریق معیارهایی غیر از معیارهای مالی بیان شود یا ممکن است به صورت برآورد قابل

اتکا نباشد. هنگامی که موضوعات، تحلیل و حل و فصل می‌شوند، ممکن است در برخی مسائل، اطلاعات در آینده بصورت بنیادی مدنظر قرار گیرد.

۷۳- ت. هیأت، اطلاعاتی که باید در قالب اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز ارائه شود را مشخص می‌نماید. هیأت، در ارزیابی اطلاعات مورد نیازی که در قالب اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز قرار می‌گیرند، دامنه‌ای از عوامل که در جدول ۱ آمده است، را مدنظر قرار می‌دهد (جدول ۱: عواملی که باید در تمایز اطلاعات بنیادی از اطلاعات مکمل مورد نیاز مدنظر قرار داد)، عوامل به ترتیب خاصی فهرست نمی‌شوند و ممکن است نظرات مشابهی را بیان کنند. علاوه بر این، اعضای مختلف هیأت ممکن است برای هر یک از عوامل، اهمیت متفاوتی قائل شوند. از این رو، این عوامل یک چارچوب نظری کلی برای قضاوت هر یک از اعضاء فراهم می‌آورد. این چارچوب برای طبقه‌بندی اقلام یک درخت تصمیم، سلسله مراتب یا الگوریتم دقیقی را ارائه نمی‌کند.

۷۳- ث. به عنوان مثال، ممکن است مربوط بودن اطلاعات برای ارائه منصفانه را مدنظر قرار دهند. اگر اطلاعاتی از مربوط بودن بالایی برای ارائه منصفانه برخوردار باشد، ممکن است به عنوان اطلاعات بنیادی تلقی شود که از طریق صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی منتقل می‌شود. اگر اطلاعات ناقص یا در حد قابل ملاحظه‌ای، بصورت گمراه کننده ارائه شود، ارائه منصفانه صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی، زیر سؤال می‌رود. منطق برخی از عوامل دیگری که ممکن است اعضای هیأت مدنظر قرار دهند، به شرح زیر می‌باشد:

الف. بکارگیری انواع مختلف داده‌های مالی یا داده‌های حاصل از معاملات مالی. اعضاء ممکن است ماهیت داده‌های مورد استفاده یا نوع سیستم مورد استفاده در پردازش اطلاعات را مورد بحث و بررسی قرار دهند. داده‌های مالی مورد استفاده یا داده‌های ناشی از سیستم پردازش رویدادهای مالی، بیشتر به عنوان اطلاعات بنیادی مدنظر قرار می‌گیرد.



ب. میزان اهمیت خواسته‌های هیأت که باید در گزارش مالی یا گزارش حسابرس بیان شود. علاوه بر ماهیت اطلاعات، هیأت ممکن است تأثیر طبقه‌بندی یک قلم در قالب اطلاعات بنیادی یا اطلاعات مکمل مورد نیاز در گزارش مالی و اظهارات گزارش حسابرسی پیرامون اقلامی که به طور ناقص یا در حد قابل ملاحظه گمراه کننده ارائه شده‌اند، را نیز مورد توجه قرار دهد. باتعیین یک قلم به عنوان اطلاعات بنیادی به جای اطلاعات مکمل مورد نیاز، هیأت می‌تواند اثرات مختلفی بر سطح اهمیت بیان شده در گزارش مالی و گزارش حسابرسی داشته باشند. به عبارت دیگر، استفاده‌کنندگان ممکن است توجه کمتری به اقلامی که تحت عنوان "مکمل" طبقه‌بندی می‌شوند، داشته باشند. از طرف دیگر ممکن است آنها به همراه نتایج حسابرسی راجع به ارائه‌ی منصفانه صورتهای مالی، مورد توجه قرار گیرد. بنابراین، هرچه اهمیت یک قلم بیشتر باشد، با احتمال بیشتری آن قلم بخشی از صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی منطبق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری می‌باشد. به قسمی که اگر آن قلم به صورت ناقص یا گمراه کننده ارائه شده است، موضوع در گزارش حسابرسی پیرامون ارائه منصفانه صورتهای مالی، بیان می‌شود.

پ. میزان منافع اطلاعاتی برای مجموعه وسیعی از خوانندگان (به جای تنها متخصصان). اگر یک قلم اطلاعاتی دارای منافع زیادی برای استفاده‌کنندگان باشد، اطلاعات ممکن است به عنوان اطلاعات بنیادی طبقه‌بندی گردد. از طرف دیگر، اگر یک قلم اطلاعاتی اصولاً مربوط به گروه متخصصان شود، ممکن است اطلاعاتی به عنوان اطلاعات مکمل مورد نیاز همراه با اطلاعات بنیادی ارائه شود.

ت. میزان نبود منابع جایگزین اطلاعات قابل اتکاء. اگر سازمانها به طور منظم یک قلم اطلاعاتی را که توسط ناظران مستقل رسیدگی می‌شود، منتشر

سازند، آن قلم ممکن است بیشتر به عنوان اطلاعات مکمل مورد نیاز مدنظر قرار گیرد تا اطلاعات بنیادی.

ث. توافق در مورد معیارهایی که گزارشگری باثبات و قابل مقایسه را امکان پذیر می سازد. اگر معیارهای خاص اندازه گیری یک قلم ناکافی باشد، تهیه کنندگان اختیار بیشتری در انجام محاسبات خود دارند و ممکن است حسابرسان معیارهای لازم را برای اظهارنظر خود در اختیار نداشته باشند. این قلم ممکن است به عنوان اطلاعات مکمل مورد نیاز تلقی شود.

ج. میزان تجربه میان استفاده کنندگان، تهیه کنندگان و حسابرسان در رابطه با اطلاعات. ممکن است هیأت در تدوین معیارهای اندازه گیری در مورد اطلاعات بنیادی، دیدگاه های استفاده کنندگان خبره، تهیه کنندگان و حسابرسان را مورد توجه قرار دهد. در صورتی که میزان تجربه در رابطه با یک قلم کم باشد، اطلاعات ورودی در مورد معیارهای خاص، ممکن است در اختیار نباشد. علاوه بر این، زمانی که تجربه کافی در مورد تدوین معیارهای اندازه گیری وجود ندارد، ممکن است حسابرسان برای اظهارنظر درباره اطلاعات، نگران باشند. ممکن است آنها توضیحات یا شروطی را در گزارش خود بیان نمایند. در مواقعی که تجربه بیشتری وجود دارد و معیارها **dd** تدوین شده است، طبقه بندی اطلاعات در قالب اطلاعات مکمل مورد نیاز، گزارشگری را ترغیب می کند.

ح. نسبت هزینه/منفعت بکارگیری منابع در جهت جمع آوری اطلاعات علاوه بر اطمینان از دقت آن. ممکن است هیأت، هزینه/منفعت مربوط به تهیه و حسابرسی اقلام اطلاعاتی را مورد توجه قرار دهد.

## سایر اطلاعات همراه

۷۳- خ اگر یک قلم اطلاعاتی مطابق معیارهای اطلاعات بنیادی یا اطلاعات مکمل مورد نیاز نباشد، آن قلم به عنوان سایر اطلاعات همراه مد نظر قرار می‌گیرد. سایر اطلاعات همراه، اطلاعاتی است که همراه با اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز ارائه می‌شود اما توسط هیأت واضع اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری الزامی نشده است. برخی از بنگاهها تمایل دارند اطلاعاتی را جهت تکمیل اطلاعات مورد نیاز و ارتقای درک استفاده کنندگان از عملیات واحد گزارشگر یا شرایط مالی، گزارش نمایند. این اطلاعات ممکن است شامل ( و نه محدود به) اطلاعاتی پیرامون ارقام تحویلی، گردش، و ضایعات موجودی مواد و کالا؛ جایگزینی مورد انتظار سرمایه فیزیکی؛ و نرخهای نکول، طبقه‌بندی سنی و عدم پرداخت پرتفوی‌های وام شود. علاوه بر این، بنگاهها اطلاعاتی را گزارش می‌نمایند که نه توسط هیأت واضع اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، بلکه توسط قوانین یا رهنمودهای اجرایی الزامی شده است. ممکن است قوانین یا رهنمودهای اجرایی، حسابرسی اطلاعات و ضمیمه نمودن آن با اطلاعات بنیادی و اطلاعات مکمل مورد نیاز را الزامی کند. با این وجود، این اطلاعات، به عنوان سایر اطلاعات همراه مد نظر قرار می‌گیرد.

۷۳- د اگرچه FASAB، ارائه‌ی سایر اطلاعات همراه را الزامی نمی‌کند، اما در برخی مواقع FASAB، گزارشگری داوطلبانه ارقام اطلاعاتی که به تدوین اطلاعات ارتقاء دهنده گزارشگری مالی جامع دولت مرکزی کمک می‌کند را ترغیب می‌نماید. به عنوان مثال، ممکن است یک قلم اطلاعاتی از نظر FASAB مربوط به عملیات واحد گزارشگر باشد، اما در آن لحظه، مطابق با سایر معیارهای اطلاعاتی مورد نیاز نباشد.

جدول ۱: عواملی که باید در تمایز اطلاعات بنیادی از اطلاعات مکمل مورد نیاز در نظر گرفت.

عواملی که باید در تمایز اطلاعات بنیادی از اطلاعات مکمل مورد نیاز در نظر گرفت		
بالا (به اطلاعات بنیادی اشاره دارد)	عامل	پایین (به اطلاعات مکمل مورد نیاز اشاره دارد)
	مربوط بودن به ارائه منصفانه	
	ارتباط با عناصر گزارشگری مالی	
	بکارگیری انواع مختلف داده‌های مالی یا داده‌های رویدادهای مالی	
	میزان اهمیت خواسته‌های هیأت که باید در گزارش مالی بیان شود	
	معنی داری، مربوط بودن یا اهمیت قلم اطلاعاتی به لحاظ اهداف	
	میزان اهمیت خواسته‌های هیأت که باید در گزارش حسابرسی بیان شود	
	مربوط بودن با اندازه‌گیری شرایط مالی یا تغییرات در شرایط مالی	
	میزان منافع اطلاعاتی برای مجموعه وسیعی از خوانندگان (به جای متخصصان)	
	میزان نبود منابع جایگزین اطلاعات قابل اتکاء	
	توافق در مورد معیارهایی که گزارشگری با ثبات و قابل مقایسه را امکان‌پذیر می‌سازد	
	میزان تجربه استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان در رابطه با اطلاعات	
	نسبت هزینه / منفعت بکارگیری منابع در جهت جمع‌آوری اطلاعات علاوه بر اطمینان از دقت آن	
	ارتباط با صورتهای مالی اساسی	
	قابلیت اتکاء و / یا دقت ممکن	
	قابلیت اتکاء و / یا دقت مورد نیاز	

۱۵. بند ۷۴ بیانیه‌ی شماره ۲، به صورت زیر تجدید نظر می‌شود:

در جهت برآورده نمودن ۴ هدف گزارشگری مالی دولت مرکزی به کارآترین روش،  
بنگاههای گزارشگری گزارشی را منتشر می‌کنند که شامل موارد زیر است:

- تجزیه و تحلیل مدیریت:
- صورت وضعیت مالی ( معمولاً از آن تحت عنوان "ترازنامه" یاد می‌شود)؛
- صورت خالص هزینه‌ها؛
- صورت تغییرات در خالص وضعیت؛
- صورت فعالیتهای وصول درآمد (فعالیتهای تصدی گری<sup>۲</sup>)، زمانی که مناسب می‌باشد  
(برحسب شرایط)؛
- صورت منابع بودجه ای؛
- صورت تأمین مالی؛ [در قالب صورتی جداگانه ارائه نمی‌شود، بلکه در یادداشتهای  
توضیحی ارائه می‌شود]
- صورت معیارهای عملکرد برنامه؛ [در قالب صورتی جداگانه ارائه نمی‌شود، بلکه در  
یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود]
- یادداشتهای همراه؛
- اطلاعات مکمل مورد نیاز؛ و
- سایر اطلاعات همراه

۱۶. یادداشت شماره ۱۴ بیانیه شماره ۲، به صورت زیر تجدیدنظر می‌شود:

چنین واحدهای تابعه‌ای، مشابه با قسمتهای مسئول ذکر شده در SFFAS شماره ۴ تحت  
عنوان حسابداری بهای تمام شده مدیریتی، مفاهیم و استانداردها، بند ۷۸ تا ۸۱، می‌باشد.  
قسمتهای مسئول برای تجمیع هزینه‌ها و بازده های خطوط اصلی فعالیت مورد استفاده قرار  
می‌گیرد.

---

<sup>1</sup> Statement of Custodial Activities,

۱۷. بند ۷۶ بیانیه شماره ۲ به صورت زیر تجدیدنظر می‌شود:

علاوه بر این، اغلب مواردی وجود دارد که یک یا چند سازمان فرعی (سازمان زیر مجموعه)، فعالیت حیاتی و واضحی را هدایت می‌کند که شامل منافع عمومی زیادی می‌شود، به عنوان مثال، فعالیت وصول مالیات؛ که فعالیت جریانهای مالی پیچیده و بزرگی را نگهداری می‌نماید، فعالیت مالیات تخصیصی (اختصاص یافته)<sup>۳</sup> یا امکان‌پذیری مالی آن که دارای توجه خاصی به شعبه بورس یا کنگره می‌باشد، به عنوان مثال، حساب سپرده بیمه. در چنین شرایطی، ممکن است برای سازمان فرعی (زیرمجموعه)، تهیه و انتشار یک صورت مالی جداگانه مطابق با مفاهیم ارائه شده در این بیانیه، مطلوب باشد [در قالب یک صورت جداگانه نمی‌باشد، بلکه در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود] به منظور بررسی انجام چنین کاری، نیاز است واحد اصلی (شرکت اصلی) مشخص شود و روابط سازمان فرعی (زیرمجموعه) با واحد اصلی توصیف گردد.

۱۸. بند ۷۷ بیانیه شماره ۲ به صورت زیر تجدیدنظر می‌شود:

واحدهای تابعه هر واحد گزارشگر، معاملاتی را با سایر واحدهای تابعه در واحد گزارشگر، سایر بنگاههای دولت مرکزی، و اشخاص و سازمانهای خارج از دولت مرکزی انجام می‌دهند. همچنین آنها دارای دریافتهایی (داراییهایی) از و پرداختنی‌هایی به (بدهیهایی به) سایر بنگاهها و واحدهای تابعه دولت مرکزی و اشخاص و سازمانهای خارج از دولت مرکزی می‌باشند. در گزارشگری معاملات و مانده‌های یک بنگاه گزارشگری دولت مرکزی در شکل کلی آن، از لحاظ نظری (اگرچه همیشه عملی نیست) حذف مانده‌ها و معاملات درون گروهی مطلوب می‌باشد.

۱۹. یادداشت شماره ۱۷ بیانیه ۲ حذف می‌شود.

۲۰. بند ۷۸ بیانیه شماره ۲ به صورت زیر تجدیدنظر می‌شود:

برخی از واحدهای تابعه واحد گزارشگر به واسطه یک قانون یا خط‌مشی، ملزم به تهیه و انتشار صورتهای مالی مطابق با استانداردهای حسابداری به غیر از استانداردهای FASAB

---

<sup>3</sup> - Earmarked Tax Activity

می‌شوند، به عنوان مثال، استانداردهای حسابداری منتشره توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی یا استانداردهای حسابداری وضع شده توسط یک دستگاه قانونگذاری. چنین واحدهای تابعه‌ای باید گزارشهای الزامی را منتشر کنند. واحدهای گزارشگر آن دسته از واحدهای تابعه‌ای که یک قسمت می‌باشند، می‌توانند صورتهای مالی ترکیبی یا تلفیقی منتشر کنند که شامل اطلاعات مالی واحدهای تابعه تهیه شده مطابق با سایر استانداردهای حسابداری گردد. با این وجود نیاز است که این واحدها به تفاوت‌های ناشی از بکارگیری استانداردهای حسابداری متفاوت که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی واحد گزارشگر مهم می‌باشد، حساس (هوشیار) باشند. اگر این تفاوتها مهم باشد، باید استانداردهای منتشره توسط FASAB به کار گرفته شود. واحدهای تابعه باید افشاهای لازم که توسط FASAB الزامی شده است و مشمول رهنمودهای منتشره اداره مدیریت و بودجه می‌باشد که در سایر استانداردها الزامی نشده است، را ارائه کنند.

۲۱. بند ۷۹ بیانیه ۲ به صورت زیر تجدیدنظر می‌شود:

علاوه بر اطلاعات مربوط به التزام بودجه‌ای، اجرای عملیات و سیستمها و کنترلها، خوانندگان صورتهای مالی کل دولت، اصولاً نگران ایفای صحیح وظیفه‌ی مباشرتی دولت می‌باشند. این امر به بهترین شیوه از طریق تهیه و انتشار صورتهای زیر ممکن می‌شود:

- تجزیه و تحلیل مدیریت؛
- صورت وضعیت مالی ( معمولاً از آن با عنوان ترازنامه یاد می‌شود)؛
- صورت خالص هزینه‌ها؛
- صورت عملیات و تغییرات در خالص وضعیت؛
- صورت مغایرت خالص درآمد عملیاتی (یا هزینه) و مازاد (یا کسری) بودجه واحد؛
- صورت تغییرات در مانده وجه نقد حاصل از بودجه واحد و سایر فعالیتها؛
- مقایسه استفاده واقعی و بودجه‌ای از منابع؛
- صورت معیارهای عملکرد برنامه ؛

<sup>4</sup> -Unio Fied Budget

- یادداشتهای همراه؛
- اطلاعات مورد نیاز و
- سایر اطلاعات همراه

۲۲. بند ۸۱ از بیانیه شماره ۲ لغو می شود.