



بیانیه مفاهیم نظری حسابداری شماره ۲

واحد گزارشگر و گزارشگری

ترجمه توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

بیانیه مفاهیم نظری حسابداری شماره ۲
واحد گزارشگر و گزارشگری^۱

فهرست مطالب

۵	مقدمه
۶	رعایت و التزام بودجه‌ای
۷	اجرای عملیات
۷	مباشرت
۷	سیستم‌ها و کنترل
۸	دلایلی پیرامون تعریف واحدهای گزارشگر
۹	ساختار دولت مرکزی
۹	دیدگاه سازمان
۹	دیدگاه بودجه
۱۲	دیدگاه برنامه (ای)
۱۳	تداخل دیدگاه‌ها
۱۴	شناسایی واحدهای گزارشگر برای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی
۱۷	معیارهای مشمول واحدها در دولت به عنوان یک واحد گزارشگر
۱۸	معیار قطعی (Conclusive Criterion)
۱۸	معیارهای کمکی (Indicative Criteria)
۲۰	سیستم ذخایر دولت مرکزی
۲۱	مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت (GSE)
۲۲	بنگاه‌های ضمانت کننده (ضمانتی)
۲۳	سایر ابعاد مرتبط با تمامیت (جامعیت) واحد گزارشگر
۲۴	گزارشگری اطلاعات مالی

1- Entity and Display

۲۶	..... صورت‌های ایستا
۲۶	..... صورت‌های جریان
۲۸	..... صورت بودجه
۲۹	..... صورت معیارهای عملکرد
۳۰	..... سایر اطلاعات
۳۳	..... گزارشگری مالی برای یک واحد گزارشگر سازمانی
۳۷	..... گزارشگری مالی (برای) کل دولت
۳۸	..... محتویات پیشنهادی برای گزارش‌های پیشنهادی
۳۸	..... ترازنامه
۳۸	..... مانده حساب مستقل با خزانه
۳۸	..... وجه نقد و سایر دارائی‌های پولی
۳۸	..... سرمایه‌گذاری‌ها
۳۹	..... دریافتی‌ها (حسابهای دریافتی)
۳۹	..... موجودی مواد و کالا و اموال مرتبط
۳۹	..... دارایی‌های ثابت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات
۴۰	..... بدهی‌ها
۴۰	..... خالص وضعیت
۴۱	..... صورت خالص هزینه‌ها
۴۴	..... صورت تغییرات در خالص وضعیت
۴۶	..... صورت فعالیت‌های تصدیگری
۴۷	..... صورت منابع بودجه‌ای
۴۹	..... صورت معیارهای عملکرد برنامه
۵۰	..... کامل بودن
۵۰	..... مشروعیت
۵۰	..... قابل فهم بودن

۵۰	.....	قابلیت مقایسه
۵۰	.....	توانایی ایجاد ارتباط با هزینه
۵۰	.....	مربوط بودن
۵۱	.....	ثبات رویه
۵۱	.....	قابلیت انکاء

مقدمه

۱. یکی از فرضیه‌های بدیهی حسابداری این است که اطلاعات حسابداری به واحدهای گزارشگر، از جمله ساختارهای قانونی موجود، ساختارهای اداری امانی^۱ یا سایر ساختارهای سازمانی مربوط می‌شود. فرضیه دیگر این است که واحدهای گزارشگر، از گزارش‌های مالی برای انتقال اطلاعات مالی به اشخاص ذی‌علاقه در واحد تجاری، استفاده می‌کنند.

۲. هدف از این بیانیه مفاهیم نظری حسابداری، ارائه رهنمودهایی در رابطه با مفهوم گزارش مالی دولت مرکزی به عنوان یک واحد گزارشگر می‌باشد. این بیانیه، انواع واحدهای گزارشگری که باید گزارش‌های مالی ارائه دهند را مشخص می‌کند (از این به بعد، واحدهای گزارشگر نامیده می‌شود)، رهنمودهایی برای تعریف شکل و ساختار هر یک از انواع واحدهای گزارشگر تبیین می‌نماید، برای هر یک از انواع واحدهای گزارشگر، انواع گزارش‌های مالی به منظور انتقال اطلاعات را مشخص می‌سازد، و انواع اطلاعاتی را که هر یک از انواع گزارش‌ها بیان می‌کند، پیشنهاد می‌دهد.

۳. هدف از بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی، راهنمایی اعضای هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی^۲ می‌باشد. همچنین، بیانیه مفاهیم حسابداری مالی برای اداره مدیریت و بودجه^۳ جهت تعیین واحدهای تهیه کننده صورتهای مالی و شکل و محتوای صورتهای مالی مفید می‌باشد، {یادداشت شماره ۱}. همچنین رهنمودهای هیأت برای تهیه کنندگان، حساب‌برسان، و استفاده کنندگان صورتهای مالی دستگاه‌های دولت مرکزی مفید می‌باشد. بیانیه مفاهیم حسابداری مالی، ارائه کننده استانداردهایی جهت تهیه صورتهای مالی برای دستگاه‌های دولت مرکزی با توجه به اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری

1- Fiduciary

2- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

3- Office of management and Budget (OMB)

- نمی‌باشد. {یادداشت شماره ۱: اداره مدیریت و بودجه مطابق با قانون مدیران ارشد مالی^۱ در سال ۱۹۹۰، شکل و محتوای صورتهای مالی مجموعه دولت را مشخص می‌کند.}
۴. این بیانیه سعی در تعریف واحدهای گزارشگری که باید صورتهای مالی را تهیه و منتشر کنند، ندارد. چنین مسئولیتی در اختیار کنگره، اداره مدیریت و بودجه، و سایر سازمانهای نظارتی و فراهم‌کنندگان منابع می‌باشد.
۵. به نظر می‌رسد تعیین واحدهای گزارشگر برای تمام سازمانهای بخش اجرایی دولت مرکزی، شامل وزارتخانه‌ها^۲، دستگاه‌های اجرایی^۳ مستقل، {یادداشت شماره ۲} کمیسیون‌ها، و شرکت‌های سهامی مناسب باشد. هیئت در نظر ندارد مفاهیم نظری حسابداری و استانداردهایی برای بخش‌های قانونی و قضایی پیشنهاد دهد. با این وجود، مفاهیم پیشنهادی در این بیانیه، برای این بخش‌ها مناسب می‌باشد. {یادداشت شماره ۲: "دستگاه‌های اجرایی مستقل" اصطلاحی است که برای تمایز بین دستگاه‌های اجرایی که مستقل از کابینه می‌باشند از دستگاه‌هایی اجرایی که جزئی از کابینه به شمار می‌روند، به کار گرفته می‌شود. دستگاه‌های اجرایی مستقل مستقیماً به رییس جمهور گزارش می‌دهند و جزئی از دولت ایالات متحده مرکزی به شمار می‌روند.}
۶. مفاهیم نظری، مطابق با تعریف این بیانیه، اساساً به گزارشگری مالی با مقاصد عمومی واحد گزارشگر دولت مرکزی اختصاص می‌یابد. این گزارشگری مالی توسط این واحدها، به منظور کمک در جهت برآورده سازی اهداف تعریف شده در بیانیه شماره ۱ مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی، تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی" صورت می‌گیرد. این اهداف به شرح ذیل می‌باشند:
- رعایت و التزام بودجه‌ای*^۴. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید دولت را در جهت ایفای وظیفه پاسخگویی به مردم در قبال منابعی که از طریق مالیات و سایر شیوه‌ها به دست آمده

1- Chief Financial Officers(CFO) Act

2- Departments

3- Agencies

4- Budgetary integrity

است و مخارج دولت طبق قوانین تخصیص اعتبار (که مشخص کننده بودجه دولت برای یک سال مالی است) و قوانین و مقررات مرتبط، یاری رساند.

اجرای عملیات! گزارشگری مالی دولت مرکزی باید استفاده کنندگان از گزارش را در ارزیابی تلاش‌های صورت گرفته در جهت انجام وظیفه (خدمت)، هزینه‌ها، و دستاوردهای واحد گزارشگر، شیوه تأمین مالی این دستاوردها، و مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های واحد گزارشگر یاری رساند.

مباشرت.^۲ گزارشگری مالی دولت مرکزی باید استفاده کنندگان از گزارش را در ارزیابی تأثیرات بر روی کشور محل عملیات دولت و سرمایه‌گذاری‌های طی دوره، و در نتیجه این که چگونه شرایط مالی مردم و دولت تغییر پیدا کرده است و در آینده ممکن است تغییر پیدا کند، یاری رساند.

سیستم‌ها و کنترل.^۳ گزارشگری دولت مرکزی باید استفاده کنندگان از گزارش را در جهت آگاهی از این که آیا سیستم‌های مدیریت مالی و حسابداری داخلی و کنترل‌های سازمانی در جهت اطمینان از اجرای درست معاملات، محافظت از دارایی‌ها، و پشتیبانی از اندازه‌گیری عملکرد کافی هستند یا خیر، یاری رساند.

۷. مفاهیم ارائه شده در این بیانیه با هدف کمک به تأمین نیازهای اطلاعاتی بودجه‌ای و مالی دستگاه‌های اجرایی و گروه‌های نظارتی وابسته به کنگره، تقویت مبنای نظمی و ثبات داده‌های حسابداری دولت مرکزی، ذکر گردیده‌اند.

۸. مفاهیم واحد گزارشگر و گزارشگری که در این بیانیه ارائه شده است، تعیین واحدهای گزارشگری موقتی یا غیر رسمی جهت تأمین نیازهای خاص گزارشگری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی را منع نمی‌نماید (غیر ممکن نمی‌سازد) این مفاهیم مانع از این نمی‌شود که یک واحد گزارشگر اقدام به تهیه گزارش‌های مالی با هدف خاص برای تأمین نیازهای خاص اشخاص ننماید. همچنین این مفاهیم مانع از تهیه گزارشی موسوم به

1- Operating Performance

2- Service Efforts

3- Stewardship

”گزارش عمومی^۱“ که اطلاعاتی ساده، خوانا و به راحتی قابل فهم از امور مالی واحد گزارشگر فراهم می‌نماید، نمی‌شود. این صورتها لزوماً مدعی رعایت اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری نمی‌باشند.

دلایلی پیرامون تعریف واحدهای گزارشگر

۹. عمده‌ترین دلیل برای داشتن فهمی روشن از مفهوم واحد گزارشگر، اطمینان از این است که تمام اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر، با توجه به محدودیت‌های زمان و هزینه، برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحد گزارشگر فراهم می‌شود. تعریف واضح حدود واحد گزارشگری، فهمی روشن از مفهوم واحد گزارشگر برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد. چنین تعریفی مربوط یا غیر مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی را مشخص می‌سازد.

۱۰. سایر دلایل برای داشتن فهمی روشن از مفهوم واحد گزارشگر به شرح ذیل می‌باشد:

- ✓ اطمینان از اینکه برای تجمیم اطلاعات در هر سطح گزارشگری، هیچ واحد گزارشگری حذف نمی‌شود، و بر حسب شرایط، ارائه تلفیق و / یا ترکیبی از اطلاعات واحدهای گزارشگر در همان سطح امکانپذیر می‌گردد؛
- ✓ کمک به انجام مقایسه میان واحدهای گزارشگر قابل مقایسه از طریق کاهش امکان وجود موارد مشمول یا عدم مشمول ناخواسته یا اختیاری واحدهای گزارشگر؛
- ✓ کمک به انجام مقایسه بین شیوه‌های مختلف ارائه خدمات یا محصولات مشابه؛
- ✓ کمک به توزیع صحیح و کامل هزینه‌ها و تسهیم صحیح مسئولیت‌داری‌ها و بدهی‌ها؛
- ✓ تسهیل ارزیابی عملکرد، مسئولیت، و کنترل، به خصوص در مواقعی که یک دستگاه اجرایی تأمین‌کننده یا دریافت‌کننده خدمات قابل توزیع به یا تأمین مالی شده از سوی دستگاه اجرایی دیگر می‌باشد.

ساختار دولت مرکزی

۱۱. دولت مرکزی، سازمان بسیار پیچیده‌ای است که از واحدهای تابعه زیادی تشکیل شده است. از جهت اهداف حسابداری و گزارشگری، حداقل از ۳ دیدگاه می‌توان به دولت مرکزی نگریست. با این وجود، ماهیت هر واحد تابعه و روابط میان واحدهای تابعه، و دیدگاه‌ها همیشه پایدار نیست.

دیدگاه سازمان^۱

۱۲. اولین دیدگاه، دیدگاه سازمان می‌باشد. دولت مرکزی از سازمانهایی تشکیل شده است که منابع را مدیریت کرده و مسئول عملیات می‌باشند که از آن جمله می‌توان به ارائه خدمات اشاره کرد. این سازمان‌ها شامل وزارتخانه‌های اصلی و دستگاه‌های اجرایی مستقل می‌باشد که به طور کلی به سازمانهای زیرمجموعه، تقسیم می‌شود. از جمله واحدهای سازمانی کوچکتر با مجموعه گسترده‌ای از عناوین می‌توان به اداره‌ها، سازمان‌ها، دستگاه‌های اجرایی، سیستم‌های خدماتی و شرکت‌های سهامی اشاره نمود. بسیاری از این سازمانها، حتی به سازمانهای زیرمجموعه کوچکتری تقسیم می‌شوند. از طرف دیگر، دستگاه‌های اجرایی کوچکی وجود دارند که به طور کلی تقسیم آنها به واحدهای کوچکتر مناسب نمی‌باشد.

دیدگاه بودجه^۲

۱۳. از دیدگاه دیگر، دولت از حسابهای ارائه شده در بودجه تشکیل شده است، که از این به بعد به آن، حسابهای بودجه‌ای^۳ اطلاق می‌شود. حسابهای بودجه‌ای، از حسابهای مخارج (اعتبارات یا وجوه مستقل^۴) و حسابهای دریافتی (شامل حسابهای دریافتی جبرانی) تشکیل شده است. اندازه و حوزه این حسابها طبق اولویت کنگره^۵ متفاوت است. این حسابها، از

1- Organization Perspective
2- Budget Perspective
3- Expenditure Accounts
4- Fund
5- Congressional Preference

- حسابهای خیلی کوچک (که برای محدود نمودن مدیریت مفید می‌باشند) تا حسابهای خیلی بزرگ (که می‌تواند برای تأمین مالی برخی فعالیت‌ها بکار گرفته شود) متغیر است.
۱۴. حسابهای بودجه همانند حسابهای خزانه نمی‌باشد. حسابهای خزانه، در خزانه به منظور ثبت و نگهداری اعتبارات و سایر منابع بودجه‌ای ایجاد شده توسط قانون و معاملات تأثیر گذار بر حسابهای خزانه، ایجاد می‌شوند. غالباً، حسابهای بودجه‌ای، تجمیعی از حسابهای خزانه می‌باشد. همچنین، حسابهای خزانه، علاوه بر حسابهای بودجه‌ای شامل حسابهای سپرده می‌شود.
۱۵. حسابهای بودجه‌ای، همانند حسابهای متحدالشکل دفتر کل که توسط دفتر کل استاندارد دولت^۱ ایالات متحده ایجاد شده‌اند، نمی‌باشد. حسابهای SGL انواع مشابهی از معاملات و مانده‌هایی که در طبقات مشخصی از صورتهای مالی تجمیع می‌شوند، را ثبت می‌نماید. این حسابها به گونه‌ای ایجاد شده‌اند که دستگاه‌های اجرایی می‌توانند بر مانده‌ها و رویدادهای مالی کنترل داشته باشند، الزامات اساسی گزارشگری مالی را تأمین نمایند، و حسابهای مالی و بودجه‌ای را در همان دفتر کل تلفیق کنند.
۱۶. یک حساب بودجه‌ای ممکن است منطبق با یک سازمان یا یک یا چند سازمان زیرمجموعه آن باشد. در سایر موارد، لازم است چندین حساب بودجه‌ای با یکدیگر تجمیع شود تا یک سازمان یا سازمان زیر مجموعه را تشکیل دهد.
۱۷. حسابهای بودجه‌ای به عنوان حساب مستقل وجوه دولت مرکزی یا حساب مستقل وجوه امانی طبقه‌بندی می‌شوند. هر حسابی که توسط قوانین حاکم بر بودجه دولت مرکزی تعیین گردد، به عنوان حساب مستقل وجوه امانی نیز طبقه‌بندی می‌شود. حساب مستقل وجوه دولت مرکزی از گروه بزرگتری تشکیل می‌شود و شامل تمام معاملاتی است که در قانون به عنوان حساب مستقل وجوه امانی شناخته نمی‌شود. حساب مستقل وجوه دولت مرکزی از ۳ جزء تشکیل می‌شود. حساب مستقل وجوه عمومی، حساب مستقل وجوه اختصاصی، و حساب مستقل وجوه سرمایه‌گردان یا تنخواه‌گردان، تعریف هر یک از این اقلام در بخشنامه

1- Government Standard General Ledger (SGL)

شماره ۱۱ - A اداره مدیریت و بودجه و فهرست اصطلاحات دیوان محاسبات (GAO) آمده است.

۱۸. در تعیین ماهیت تمام حسابهای مستقل وجوه امانی و روابط آنها با واحد مسئول این حسابها، باید دقت لازم به عمل آید. تعداد کمی از حسابهای مستقل وجوه امانی، واقعاً دارای ماهیت امانی می‌باشند. بسیاری از حسابهای مستقل وجوه امانی مشمول بودجه، از ماهیت امانی برخوردار نمی‌باشند و در تأمین مالی دولت مرکزی به شیوه‌ای متفاوت از شناخت رایج از حسابهای مستقل وجوه امانی خارج از دولت مرکزی، مورد استفاده قرار می‌گیرند. در بسیاری از موارد، این حسابهای مستقل وجود امانی می‌توانند در شیوه هزینه کردن که از طریق وصولی‌های تخصیص یافته^۱ تأمین مالی می‌شود، مشابه با حساب‌های مستقل وجوه اختصاصی یا تنخواه گردان باشند.

۱۹. در کاربر متداول، اصطلاح "وجوه امانی" به وجوه متعلق به یک طرف که توسط طرف دیگر به عنوان یک امانت نگهداری می‌شود، اطلاق می‌شود. وجوه موجود حساب مستقل وجوه امانی باید طبق شرایط امانی مورد استفاده قرار گیرد، که (براساس آن)، امین نمی‌تواند به صورت یک جانبه آن را تغییر دهد. این وجوه به صورت جداگانه نگهداری شده و با وجوه (دارایی‌های) خود امین، ترکیب نمی‌شود. این شرایط در مورد اغلب وجوه امانی دولت مرکزی که مشمول بودجه می‌شوند، مصداق ندارد - معمولاً رابطه‌ای امانی وجود ندارد. ذی نفعان مالک وجوه نمی‌باشند، و شرایط قانونی ایجاب می‌کند که وجوه امانی می‌تواند به طور یکجانبه توسط کنگره تغییر یابد.

۲۰. حسابهای مستقل وجوه امانی و اختصاصی، به استثنای حساب مستقل وجوه تنخواه گردان، از مجموعه حسابهای بودجه‌ای می‌باشند. آنها معمولاً شامل یک یا چند حساب وصولی و یک یا چند حساب مخارج می‌شود. در میان وجوه امانی، برنامه‌های بیمه اجتماعی (از جمله امنیت اجتماعی و حقوق و مزایای بیکاری)، بیشترین میزان وجوه امانی را تشکیل می‌دهد و برنامه‌های کارمندی دولت مرکزی (از جمله مزایای بهداشتی و بازنشستگی)، در رتبه دوم بیشترین میزان وجوه امانی قرار دارد. این دو با یکدیگر، تقریباً ۹۰ درصد تمام دریافتی‌های

حساب مستقل وجوه امانی را تشکیل می‌دهند. سایر وجوه امانی شامل مالیات (غیرمستقیم) برای تأمین مالی برنامه‌های ساخت بزرگراه، فرودگاه‌ها و عملیات مسیر (خطوط) هوایی، و سایر کارهای عمومی می‌باشد. همانند سایر حسابهای بودجه‌ای، حساب مستقل وجوه امانی مسئول (پاسخگویی) یک سازمان منفرد می‌باشد، اگر چه در برخی مواقع این حساب‌ها مسئول بیش از یک سازمان می‌باشند.

۲۱. همچنین، حساب‌های بودجه‌ای به همان شیوه که در قانون تفویض شده و توسط اداره مدیریت و بودجه تعریف گردیده است، به وظایف^۱ و فعالیت‌ها^۲ طبقه‌بندی می‌شوند. مثالهایی از وظایف شامل دفاع ملی و تندرستی (سلامت) می‌باشد.

دیدگاه برنامه‌(ای)^۳

۲۲. از دیدگاه سوم، دولت از برنامه‌ها و فعالیت‌ها تشکیل شده است، به عبارت دیگر، خدماتی که سازمانها ارائه می‌دهند و خطوط کاری که آنها انجام می‌دهند. هر برنامه و فعالیت، مسئول تولید (ارائه) ستانده‌های خاص به منظور دستیابی به پیامدهای مطلوب می‌باشد.

۲۳. هیچ تعریف مشخصی برای اصطلاح برنامه وجود ندارد، تعریف آن از دیدگاه اشخاص مختلف، متفاوت است. به عنوان مثال، برنامه‌ای برای ساخت بزرگراه می‌تواند برنامه ساخت تمام بزرگراه دولت مرکزی را شامل شود، یا برنامه‌ای برای ساخت بزرگراه‌های بین ایالتی باشد (در مقایسه با خیابانهای شهری، جاده‌های فرعی، . . .)، یا برنامه‌ای برای ساخت یک بزرگراه بین دو نقطه خاص می‌باشد.

۲۴. اصطلاح "برنامه"، همچنین اغلب در معنای "وظیفه" و "فعالیت (وظیفه فرعی)" به کار برده می‌شود (بند ۲۱ را ملاحظه فرمایید). به هر حال، به طور کلی، اصطلاح "وظیفه" تنها برای وظایفی که در بودجه تعریف شده است، به کار برده می‌شود. به جزء این مورد، در سایر موارد، اصطلاح "برنامه" به کار برده می‌شود.

1- Functions
2- Sub Functions
3- Program Perspective

تداخل دیدگاه‌ها

۲۵. برنامه‌ها توسط سازمان‌ها، اجرا و از طریق حسابهای بودجه‌ای تأمین مالی می‌شوند. در برخی موارد، رابطه یک به یک میان سه دیدگاه وجود دارد. یک حساب بودجه‌ای منفرد^۱، یک برنامه منفرد و سازمان را تأمین مالی می‌کند. بنابراین، برنامه تنها توسط یک سازمان منفرد انجام می‌شود و سازمان تنها یک برنامه را انجام می‌دهد.

۲۶. با این وجود، اغلب برنامه‌ها، توسط بیش از یک حساب بودجه تأمین مالی می‌شوند، برخی از آن‌ها، ممکن است تحت کنترل واحد سازمانی اجرا کننده برنامه نباشد. حتی برخی از برنامه‌ها توسط بیش از یک سازمان به اجرا درمی‌آیند. همچنین، یک سازمان مجرد یا حساب بودجه‌ای، می‌تواند مسئول چندین برنامه باشد. در برخی موارد، یک برنامه همچنین می‌تواند به عنوان یک واحد سازمانی در نظر گرفته شود، به عنوان مثال، مرکز پیش‌گیری و کنترل بیماری^۲.

۲۷. علاوه بر این، برخی از حمایت‌های لازم برای انجام یک برنامه، اغلب توسط سازمان‌های دیگر صورت می‌گیرد و / یا از طریق حسابهای بودجه‌ای دیگر تأمین مالی می‌شود. مثال‌هایی از این قبیل، پشتیبانی کامپیوتری برای یک برنامه یا هزینه‌های بهداشت بازنشستگی^۳ برای کارکنان قبلی و فعلی می‌باشد.

۲۸. این وضعیت پیچیده، نتیجه تکامل سازمان‌ها، برنامه‌ها، و ساختارهای بودجه‌ای دولت مرکزی در طی سالیان زیاد می‌باشد. همانطوری که اهداف و برنامه‌های دولت مرکزی توسعه و تغییر پیدا کرده‌اند، بخش‌های جدید ایجاد شده‌اند، سازمان‌های جدید به بخش‌های موجود اضافه شده‌اند و براساس ملاحظات مختلف، وظایف جدید به سازمان‌های موجود اختصاص پیدا کرده‌اند. به طور مشابه، ساختار بودجه در پاسخ به نیازهای کنگره، کمیته‌های

1- A Single Budget Account

2- Center for Disease Control and Prevention

3- Retirement Health Costs

آن و کمیته‌های فرعی آن، و ابتکارات مختلف توسط رئیس، مدیران برنامه، و گروه‌های ذی‌نفع، تکامل یافته است.

شناسایی واحدهای گزارشگر برای گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

۲۹. همانطوری که قبلاً بیان شد، واحدهای گزارشگر واحدهایی هستند که برای انتقال اطلاعات مالی و مرتبط با واحد، صورتهای مالی با مقاصد عمومی منتشر می‌کنند. یک واحد گزارشگر، تمامی معیارهای ذیل را احراز می‌نماید.

✓ دارای مدیریتی می‌باشد که در قبال کنترل و بکارگیری منابع، تولید محصول و بازده، اجرای بودجه یا قسمتی از آن مسئولیت دارد و نسبت به عملکرد آن پاسخگو است.

✓ دامنه واحد گزارشگر به گونه‌ای است که صورتهای مالی آن نمایشی با معنی و قابل فهم از عملیات و شرایط مالی آن فراهم می‌سازد.

✓ استفاده‌کنندگانی از صورتهای مالی وجود دارند که در واحد گزارشگر ذی‌نفع می‌باشند و می‌توانند از اطلاعات موجود در صورتهای مالی برای تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع و سایر تصمیم‌گیری‌ها استفاده کنند و واحد گزارشگر در قبال استفاده از منابع، به آنها پاسخگو باشد.

۳۰. حسابهای بودجه‌ای، به خودی خود، با معیارهای ذکر شده در پاراگراف قبلی مطابقت نمی‌کنند و در نتیجه به عنوان یک واحد گزارشگر که صورتهای مالی با مقاصد عمومی منتشر می‌سازد، در نظر گرفته نمی‌شود. همچنین، اندازه و دامنه حسابهای بودجه‌ای در دستگاه‌های اجرایی از ثبات رویه کافی برای در نظر گرفتن آنها به عنوان واحد گزارشگر، برخوردار نمی‌باشد. به طور مثال، برنامه‌ها مطابق با معیارهای پاراگراف ۲۹ نمی‌باشند، و در نتیجه به عنوان واحد گزارشگری که صورتهای مالی با مقاصد عمومی تهیه می‌کند، در نظر گرفته نمی‌شوند.

۳۱. از طرف دیگر، سازمان‌ها، و بخصوص سازمانهای بزرگ، با معیارهای ذکر شده در پاراگراف ۲۹ مطابقت می‌کنند. زمانی که به طور اتفاقی، هم‌پوشی برنامه‌ها و حسابهای بودجه‌ای در واحدهای سازمانی صورت می‌گیرد ممکن است ارتباط داده‌ها با مراکز

مسئولیت، مراکز درآمد، مراکز سود، مراکز هزینه و . . . و در نهایت گزارشگری مالی را با پیچیدگی همراه سازد. آن دسته از مدیرانی که معمولاً وظیفه سازماندهی و اداره سازمان را بر عهده دارند، موارد زیر را مجاز می‌دانند.

✓ جمع‌آوری اطلاعات نه تنها برای سازمان (وسازمان‌های زیر مجموعه)، بلکه برای یک یا چند برنامه انجام شده توسط سازمان و یک یا چند حساب بودجه‌ای که سازمان مسئول آنهاست، و

✓ آرایش بعدی اطلاعات نه تنها بوسیله سازمان، بلکه همچنین بوسیله سازمان زیر مجموعه برنامه، و / یا حسابهای بودجه‌ای.

۳۲. این رویکرد برای تعریف واحد گزارشگر مناسب در دولت مرکزی، از برقراری پاسخگویی در سازمان‌ها (وسازمان‌های زیرمجموعه) حمایت می‌کند، در ضمن به سازمانها اختیار ارائه اطلاعاتی راجع به برنامه‌های آن را نیز می‌دهد.

۳۳. اگر چه یک واحد گزارشگر، ممکن است تمام حسابهای بودجه‌ای مورد استفاده برای تأمین یک یا چند برنامه را کنترل نماید، اما هرگونه درآمد قابل تسهیم به برنامه‌ها یا هرگونه هزینه تحمل شده از سوی برنامه‌هایی که واحد گزارشگر اداره و اجرا می‌کند باید همراه با (در ارتباط با) واحد گزارشگر باشد.

۳۴. وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی مستقل عمده، واحدهای سازمانی هستند و بنابراین واحد گزارشگر اصلی محسوب می‌شوند. با این وجود، در بسیاری از موارد، صورتهای مالی که مجموعه‌ای از اطلاعات در مورد واحدهای زیرمجموعه (فرعی) ارائه می‌دهند، ممکن است مفیدتر از صورتهایی باشند که تنها اطلاعات مجموعه واحدهای سازمانی را ارائه می‌دهند. صورتهای مالی در حالت اول، می‌توانند درک و شناخت بهتری از نتایج مالی و وضعیت بسیاری از سازمان‌های زیر مجموعه منفرد و برنامه‌های تشکیل دهنده یک وزارتخانه یا دستگاه اجرایی مستقل عمده ارائه نمایند.

۳۵. مشابه با سایر حسابهای بودجه‌ای، حساب مستقل وجوه امانی، حساب مستقل وجوه اختصاصی، و حساب مستقل وجوه تنخواه‌گردان معمولاً توسط یک سازمان منفرد اداره می‌شود؛ به منظور اهداف گزارشگری مالی، سازمان، واحد گزارشگر محسوب می‌شود؛

حساب مستقل وجوه امانی یا حساب مستقل وجوه تنخواه گردان جزئی از سازمانی می باشد که حساب مستقل را اداره می کند. این موضوع مانع از گزارشگری جداگانه حساب مستقل وجوه امانی، حساب مستقل وجوه اختصاصی، یا حساب مستقل وجوه تنخواه گردان نمی گردد، همچنین هنگامی که منافع کافی وجود دارد مانع از افشای اطلاعات مربوط به حساب مستقل وجوه امانی، حساب مستقل وجوه اختصاصی، یا حساب مستقل وجوه تنخواه گردان در گزارش سازمان نمی شود. [یادداشت شماره ۳] [یادداشت شماره ۳]: برای برخی از حساب های مستقل وجوه امانی، وصول درآمد توسط یک واحد سازمانی که در جایگاه سرپرستی فعالیت می کند صورت می گیرد که متفاوت از واحد سازمانی می باشد که حساب مستقل وجوه امانی را اداره می کند. در چنین مواردی، واحد سازمانی که درآمدها را وصول می کند، تنها مسئول گزارشگری تنها وصول و تخصیص بعدی وجوه^۱ خواهد بود. واحد سازمانی مسئول انجام برنامه های تأمین مالی شده از سوی حساب مستقل وجوه امانی، یا در مورد واحدهای دارای مسئولیت چندگانه، واحد پیشتاز در فعالیت حساب مستقل، تمام دارایی ها، بدهی ها، درآمدها، و هزینه حساب مستقل را گزارش می نماید علی رغم این واقعیت که واحد دیگر مسئولیت نگهداری (سرپرستی) دارایی ها را برعهده دارد.]

۳۶. همچنین برخی از برنامه ها هم ارز با یک سازمان یا سازمان زیرمجموعه می باشند، درحالی که سایر برنامه ها از جمله برنامه های وام دانشجویی - جزئی از منابعی به شمار می روند که به کار گرفته می شوند و مسئول دستیابی به اهداف و منابع برون سازمانی هستند. در هر دو حالت، نتایج و عملیات مالی برنامه ممکن است برجسته سازی یا حتی گزارشگری جداگانه سازمان یا سازمان زیرمجموعه که برنامه را مدیریت می کند، تضمین نماید.

۳۷. صورتهای مالی واحدهای گزارشگر سازمانی^۲ ممکن است حسابرسی شده و برای افراد برون سازمانی منتشر گردد، حسابرسی نشود و برای اهداف مدیریت داخلی مورد استفاده قرار گیرد، یا با صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر سازمانی ترکیب شده تا اطلاعاتی مربوط تر و با معنی تر ارائه گردد.

1- Subsequent Disposition of the Funds
2- Organizationally Based Reporting Entity

۳۸. تجمیع نهایی واحدهای گزارشگر در سطح دولت مرکزی می‌باشد که در واقع تنها واحد اقتصادی مستقل است - اگر چه برخی اعتقاد دارند کل کشور، واحد اقتصادی نهایی می‌باشد. واحد گزارشگر در سطح دولت مرکزی شامل تمام منابع و مسئولیت‌های موجود در واحدهای تابعه می‌باشد، اعم از اینکه آن‌ها جزئی از بخش‌های اجرایی، قانونی، یا قضایی باشند. تجمیع شامل سازمانهایی می‌شود که دولت مرکزی از نظر مالی در قبال آنها پاسخگو می‌باشد، به علاوه سایر سازمانهایی که ماهیت و اهمیت رابطه آن‌ها با دولت به نحوی است که متنی نمودن آن‌ها باعث می‌شود صورتهای مالی دولت گمراه کننده و ناقص باشد.

معیارهای مشمول واحدها در دولت به عنوان یک واحد گزارشگر

۳۹. صرف نظر از اینکه واحد گزارشگر، دولت مرکزی ایالات متحده، یک سازمان، سازمان زیرمجموعه، یا برنامه باشد، ابهامات و بی‌ثباتی‌هایی در خصوص اینکه واحد گزارشگر باید در برگیرنده چه مواردی باشد، وجود دارد.

۴۰. هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)، معیارهای مشمول یک واحد گزارشگر در سطح دولت محلی یا ایالتی را وضع نموده است. این معیارها در رابطه با پاسخگویی مالی می‌باشند، که شامل انتصاب اکثریت اعضای دارای حق رأی هیأت مدیره سازمان، در کنار اعمال خواسته، و تحمل مزایا یا هزینه‌های مالی می‌شود. این معیار را، باید متناسب با محیط دولت مرکزی ایجاد نمود. اول آن که، به تعداد انواع مختلف واحدهای موجود در دولت مرکزی، در دولتهای ایالتی و محلی تنوع واحد وجود ندارد. دوم آن که، کنگره و سایر مقامات ناظر، اغلب قوانین روشن و صریحی برای مواردی که باید به عنوان قسمتی از واحد گزارشگر دولت مرکزی در نظر گرفته شود، وضع می‌کنند. در نهایت، همانطوری که نشان داده شد، به استثنای دولت مرکزی به عنوان یک کل، تمام واحدهای گزارشگر به جای واحدهای اقتصادی مستقل، جزئی از واحد بزرگتر تحت عنوان دولت مرکزی می‌باشند.

معیار قطعی (Conclusive Criterion)

۴۱. دو نوع معیار وجود دارد که باید هنگام تصمیم‌گیری در رابطه با شمول یک واحد گزارشگر به عنوان قسمتی از واحد گزارشگر در سطح دولت در نظر گرفته شود. اولین معیار، پیامد ذاتی اهداف گزارشگری مالی بوده و هر واحدی که این معیار را احراز نماید، بخشی از یک واحد گزارشگر بزرگتر قلمداد می‌گردد.

۴۲. ظهور (نمود) در قسمت "برنامه‌های دولت مرکزی بر مبنای دستگاه اجرایی و حساب"^۱ بودجه دولت مرکزی یک معیار قطعی می‌باشد. هر سازمان، برنامه، یا حساب بودجه‌ای، شامل حسابهای خارج از بودجه و شرکتهای دولتی ذکر شده در این قسمت، علاوه بر آن که قسمتی از سازمان مربوطه می‌باشد، باید به عنوان قسمتی از دولت مرکزی در نظر گرفته شود.

معیارهای کمکی (Indicative Criteria)

۴۳. ممکن است به دلایل سیاسی یا دلایل دیگر، یک سازمان (شامل شرکت دولتی)، برنامه، یا حساب در "برنامه‌های دولت مرکزی بر مبنای دستگاه اجرایی و حساب" گزارش نشود و تا زمانی که سازمان، برنامه، یا حساب در آن لحاظ نشوند، از نظر اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی، صورتهای مالی با مقاصد عمومی گمراه کننده یا ناقص خواهد بود. این سازمانها، برنامهها، یا حسابها، به جای انجام وظایف اصلی دولت، فعال در حاشیه وظیفه دولت در نظر گرفته می‌شوند. بنابراین، علاوه بر معیار قطعی، چند معیار کمکی وجود دارد که باید مجموعاً (روی هم رفته) در تعریف واحد گزارشگر مالی در سطح دولت مرکزی در نظر گرفته شود. هیچ معیار کمکی مجردی، یک معیار قطعی محسوب نمی‌شود. هر چند که معیارهای کمکی از اهمیت چندانی برخوردار نمی‌باشند، اما قضاوت باید بر مبنای لحاظ نمودن تمام آنها صورت گیرد.

1- Federal Programs by Agency and Account

۴۴. معیارهای کمکی برای تعیین سازمانی که در قسمت "برنامه‌های دولت مرکزی بر مبنای دستگاه اجرایی و حساب" بودجه گزارش نشده است اما با این وجود قسمتی از واحد گزارشگر مالی در سطح دولت مرکزی به شمار می‌رود، به شرح ذیل می‌باشد:

✓ سازمان هرگونه قدرت حاکمیت دولت را در جهت انجام وظایف دولت مرکزی اعمال می‌کند. علائم قدرت حاکمیت عبارت است از: قدرت وصول پرداخت‌های اجباری، به عنوان مثال، مالیات‌ها، جریمه‌ها، یا سایر ارزیابی‌های اجباری؛ استفاده از نیروی پلیس (نیروی انتظامی)؛ با برگزاری مذاکراتی که در آن منافع ایالات متحده با سایر ملل مطرح است؛ یا آیا استقراض منابع مالی برای استفاده دولت.

✓ سازمان تحت تملک دولت مرکزی باشد، به ویژه اگر مالکیت تنها محدود به اموال نبوده و در مورد سازمان نیز مصداق داشته باشد. همچنین مالکیت را می‌توان با در نظر گرفتن کسی که در معرض ریسک ورشکستگی سازمان قرار دارد، یا شناخت کسی که کارمندان سازمان برای او کار می‌کنند، تشخیص داد.

✓ سازمان در معرض کنترل اداری مستقیم یا مستمر از سوی واحد گزارشگر قرار دارد، که این کنترل با توجه به مؤلفه‌های زیر مشخص می‌شود: (۱) توانایی انتخاب یا عزل مقامات اداره کننده (حاکم) سازمان یا توانایی انتخاب و انتصاب مدیریت، علی‌الخصوص اگر رابطه مستمر مهمی با مقامات اداره کننده (حاکم) یا مدیریت در رابطه با انجام وظایف دولتی مهم وجود داشته باشد (در قیاس با گزینش‌ها و انتصاب‌هایی که رابطه مستمر اندکی با مقامات منصوب کننده دارند یا پاسخگویی کمی نسبت به آنها دارند)؛ (۲) اختیار بازنگری و تغییر یا تصویب درخواست‌های بودجه، تعدیلات بودجه‌ای، اصلاحات، و یا تغییرات نرخ یا حق‌الزحمه؛ (۳) حق و تویا تغییر تصمیمات هیأت حاکمه، یا به صورتی دیگر، توانایی تأثیرگذاری قابل ملاحظه بر عملیات عادی؛ (۴) اختیار امضای قراردادها؛ (۵) تصویب استخدام، انتصاب مجدد، و عزل کارکنان کلیدی؛ (۶) ادعای مالکیت، توانایی انتقال ادعای مالکیت، و/یا اعمال کنترل بر امکانات و اموال؛ و (۷) حق الزام به انجام حسابرسی فراتر از آنچه که به دلیل پذیرش قراردادها صورت می‌گیرد. (درحالی که بسیاری از

- این معیارها در رابطه صاحبکار- پیمانکار^۱ وجود دارد، در نظر گرفتن پیمانکار واحد گزارشگر به عنوان قسمتی از واحد گزارشگر الزاماً مطلوب نمی‌باشد.)
- ✓ سازمان در جهت انجام رسالت و اهداف دولت مرکزی گام برمی‌دارد.
- ✓ سازمان، پیامد موضوعات تاثیرگذار بر دریافت کنندگان خدمات ارائه شده توسط دولت مرکزی را تعیین می‌کند.
- ✓ سازمان دارای روابط بزرگ مآبانه^۲ با یک واحد گزارشگر می‌باشد که این روابط از طریق عواملی مثل توانایی واحد گزارشگر برای متعهد نمودن مالی واحد دیگر یا کنترل وصول یا بازپرداخت وجوه؛ و سایر علائم وابستگی مالی متقابل مثل مسئولیت واحد گزارشگر برای تأمین مالی کسور، حق تصرف، مزاد (ها) یا ضمانت یا مسئولیت اخلاقی در قبال بدهی یا سایر تعهدات، حاصل می‌گردد.
۴۵. واحد گزارشگر یا هر یک از معیارهای فوق، ممکن است برای مدت زمانی وجود داشته باشند، به عبارت دیگر، منافع در بنگاه و خصوصیات دولتی آن، بیش از اندازه ناپایدار است.
۴۶. در بکارگیری معیارهای کمکی اهمیت واحدهای گزارشگر و روابط آن‌ها با هریک از واحدهای دیگر باید مد نظر قرار گیرد. اهمیت تنها نباید از لحاظ ریالی (پولی) اندازه‌گیری شود. موانع بالقوه هریک از ذی‌نفعان واحد گزارشگر نیز باید لحاظ شود. [یادداشت شماره ۴] [یادداشت شماره ۴]: هرگونه عدم اطمینان در رابطه با مواردی که باید به عنوان واحد گزارشگر قلمداد شود، از طریق اداره مدیریت و بودجه (OMB) با مشورت با کمیته‌های متناسب وابسته به کنگره حل و فصل می‌گردد.]

سیستم ذخایر دولت مرکزی^۳

۴۷. سیستم ذخایر دولت مرکزی، در وضع و نظارت بر سیاست‌های پولی، مطابق با معیارهای کمکی ارائه شده در بند ۴۴، ایفای وظیفه می‌کند. به هر حال، در ایالات متحده، سازمان و

1- Client - Contractor Relationship
2- Fiduciary Relationship
3- Potential Embarrassment

وظایف مربوط به سیاست‌های پولی به طور سنتی جدا و مستقل از سایر وظایف و سازمان‌های مرکزی دولت می‌باشد تا به گونه‌ای مؤثرتر به سیاست‌های مالی و پولی و نتایج اقتصادی دست یافته شود. بنابراین، سیستم ذخایر دولت مرکزی جدای از واحد گزارشگری در سطح دولت^۱ در نظر گرفته نمی‌شود. مبالغ پرداختی به / یا مبالغ دریافتی از سیستم ذخایر دولت مرکزی در صورتهای مالی دولت مرکزی گزارش می‌شود. ممکن است موارد افشای خاص دیگری در صورتهای مالی کل دولت، لازم باشد.

مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت^۲ (GSE)

۴۸. چندین مؤسسه مالی مجاز دولتی وجود دارند که تحت تملک بخش خصوصی بوده و در این بخش به فعالیت می‌پردازند. این مؤسسات به عنوان "واسطه‌های مالی" تاسیس شده‌اند تا جریان سرمایه‌گذاری منابع مالی به بخش‌های خاصی از بخش خصوصی تسهیل گردد. این واحدها، مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت (GSE) نام‌گذاری شده‌اند. مثال‌هایی از این قبیل عبارت است از: انجمن ملی رهن دولت مرکزی^۳، بانک‌های اعتبار دهنده فعالیت‌های مزروعی^۴، و بانکهای داخلی اعطاء کننده وام دولت مرکزی^۵. قانوناً، هر یک از این مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت، تحت نظارت دستگاه خاصی از دولت مرکزی می‌باشند. با این حال، آنها مشمول قسمت بودجه دولت مرکزی تحت عنوان "برنامه‌های دولت مرکزی بر مبنای دستگاه (اجرایی) و حساب" نمی‌شوند. و در شکل فعلی، آنها مطابق با معیارهای کمکی ارائه شده در پاراگراف ۴۴ ایفای وظیفه نمی‌کنند. بنابراین، آنها نه به عنوان قسمتی از واحد گزارشگر جامع دولت در نظر گرفته می‌شوند و نه به عنوان واحد گزارشگر که برای نظارت اختصاص یافته است.

۴۹. از سوی دیگر، "انتظارات سیاسی" در رابطه با مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت مرکزی وجود دارد، مهمترین این انتظارات، وضع قوانینی در حمایت از مؤسسات تجاری

1- Government - Wide Reporting Entity
2- Government Sponsored Enterprises
3- Federal National Mortgage Association
4- Farm Credit Banks
5- Federal Home Loan banks

تحت حمایت دولت است که بحران‌های مالی شدیدی تجربه می‌کنند. (انتظارات سیاسی، متفاوت از "تعهدات اخلاقی" وضع شده توسط بسیاری از ایالات می‌باشد. هیچ‌گونه اختیار قانونی وجود ندارد که مشخص کند آیا/ و چگونه یک انتظار سیاسی برآورد می‌شود. در رابطه با تعهد اخلاقی، شیوه ایفای آن به طور صریح در قانون مشخص شده است.) بنابراین، دستگاه‌های مسئول نظارت بر مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت، ملزم به افشای اطلاعاتی پیرامون رابطه دولت با GSE ها و سایر اطلاعاتی که آگاهی و شناخت در رابطه با بدهی‌های احتمالی فراهم می‌کنند، می‌شوند [یادداشت شماره ۵: اصطلاح مؤسسه تجارت تحت حمایت دولت، همچنین برخی مواقع در مفهومی گسترده‌تر مورد استفاده قرار می‌گیرد که این مفهوم شامل واحدهایی می‌شود که توسط دولت مرکزی برای پیشبرد سیاست‌های دولتی تاسیس شده‌اند و همچنین واحدهایی که مشمول قسمت بودجه، "برنامه‌های دولت مرکزی بر مبنای دستگاه و حساب" نمی‌شوند. مثال‌هایی از این قبیل عبارت است از: شرکت تأمین مالی،¹ RFC، شرکت مسافربری بین شهری (Amtrak)، و حتی، در برخی مواقع، هلال احمر ملی آمریکا². این واحدها دارای خصوصیات و انواع متفاوتی از روابط با دولت مرکزی می‌باشند، و بنابراین، در برخی موارد، ممکن است همراه با مؤسسات تجاری تحت حمایت مذکور، در قسمت‌ها یا جداول اسناد بودجه دولت مرکزی گنجانده شوند. به منظور تصمیم‌گیری در رابطه با لحاظ نمودن این گونه واحدها به عنوان قسمتی از واحد گزارشگر دولت مرکزی، باید هر یک از این واحدها را به طور جداگانه در رابطه با معیارهای کمکی ارائه شده در بند ۴۴، مورد قضاوت قرار داد.]

بنگاه‌های ضمانت کننده^۳ (ضمانتی)

۵۰. دولت مرکزی، در برخی مواقع، بدهی واحدهای خصوصی که به سمت ورشکستگی می‌روند و موجب ایجاد تأثیری منفی بر اقتصاد ملی، تجارت، امنیت ملی و . . . می‌شود، را

¹ - Resolution Funding corporation

² - American National Red cross

³ - Bailout Entities

تضمین می‌نماید. یکی از شرایط این تضمین این است که دولت مرکزی، اغلب، به حقوقی مشابه با اختیارات مرتبط با معیارهای کمکی ارائه شده در بند ۲۴، دست می‌یابد. وجود این حقوق سبب نمی‌شود که واحد تضمین شده، قسمتی از واحد گزارشگر، دولت مرکزی یا هر واحد گزارشگر دیگری که قسمتی از دولت مرکزی می‌باشند، قلمداد شود. افشای روابط با واحدهای تضمین شده و هر بدهی یا هزینه با اهمیت واقعی یا بالقوه، می‌تواند مناسب باشد.

سایر ابعاد مرتبط با تمامیت (جامعیت) واحد گزارشگر

۵۱. بکارگیری معیارهای مشخص برای ترسیم واحد گزارشگر، یکی از ابعاد اطمینان از این است که تمام اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی واحد گزارشگر ارائه می‌شود. با این حال به دلیل آن که تنها واحد اقتصادی مستقل، کل دولت مرکزی می‌باشد، اغلب ارائه منابع مالی یا خدمات رایگان از سوی قسمتی از دولت به قسمت دیگر، به صورت بلاعوض می‌باشد. به عنوان مثال، بخشی از هزینه‌های بازنشستگی مربوط به کارکنان دولت مرکزی به جای گزارش توسط واحدهای سازمانی استخدام‌کننده اشخاص، توسط اداره مدیریت کارکنان گزارش می‌گردد. بنابراین، در ویژگی‌های مشروح در بندهای ۵۲ و ۵۳، اطمینان از اینکه گزارش‌های مالی واحد گزارشگر، شامل مقادیری هستند که می‌توان به فعالیت‌های گزارشگر نسبت داد، مهم می‌باشد حتی اگر چنین مقادیری در جای دیگری ثبت شوند. بخصوص در مورد هزینه‌های مربوط به استفاده از منابع انسانی، این موضوع از اهمیت زیادی برخوردار است؛ بدلیل آن که خدمات کارکنان، قسمت عمده‌ای از بسیاری از فعالیتهای دولت را تشکیل می‌دهد. این موضوع، همچنین برای هزینه خدمات ارائه شده از سوی واحدهای گزارشگر دیگر دارای اهمیت می‌باشد، مثل خدمات کامپیوتری ارائه شده از سوی واحد دیگر.

۵۲. فرآیندی که آن واحد گزارشگر، مبلغ قابل تسهیم به فعالیت‌های خود را پرداخت می‌نماید به طور معمول مطلوب‌ترین رویکرد برای ثبت و گزارشگری این مبالغ به شمار می‌رود. با این حال، زمانی که این گونه بدهکار بستانکار کردن مستقیم، صورت نمی‌گیرد، تصمیم

در رابطه با کسب و گزارش مبالغ قابل تخصیص، براساس معیارهای زیر می‌باشد: میزان مبالغ قابل تخصیص، مفید بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری توسط استفاده‌کنندگان احتمالی آن، هزینه‌های مربوط به دستیابی به داده‌ها، خواه یک تصمیم در نتیجه کسب اطلاعات به صورت متفاوت اتخاذ گردد، خواه اطلاعات دارای تأثیر رویه‌ای^۱ باشد. [یادداشت شماره ۶] [یادداشت شماره ۶: هیأت در حال تدوین بیانیه مفاهیم و استانداردهای حسابداری مدیریتی بهای تمام شده می‌باشد. زمانی که این سند نهایی شود، شناخت این مبالغ را مورد توجه قرار می‌دهد.]

۵۳. ممکن است لحاظ نمودن هزینه بهره تخصیص سرمایه به یک سازمان یا برنامه به عنوان قسمتی از کل هزینه‌های تحمل شده در فعالیت سازمان یا انجام برنامه، مناسب باشد. این اصل قبلاً برای حسابداری وام‌ها و ضمانت‌های وام به کار گرفته شده است، که به موجب یک برنامه (اعطای) وام، عهده‌دار هزینه سرویس تأمین شده از سوی خزانه ایالات متحده می‌باشد. [یادداشت شماره ۷] [یادداشت ۷: هیأت تصمیم گرفته است پروژه‌ای را انجام دهد که در آن، افشای موارد زیر توسط واحد گزارشگر مناسب باشد: هزینه‌ها، دلیل انجام آن، شیوه تعیین و گزارش این هزینه‌ها، تعیین مناسبت و اقتضا هزینه بهره به عنوان قسمتی از هزینه‌های تحمل شده توسط یک سازمان یا برنامه]

گزارشگری اطلاعات مالی

۵۴. اطلاعات مالی معمولاً از طریق صورتهای مالی واحد گزارشگر ارائه می‌شود. صورتهای مالی، ابزار اصلی انتقال اطلاعات حسابداری درباره منابع، تعهدات، درآمدها، هزینه‌ها و . . . واحد گزارشگر می‌باشد. با این وجود، صورتهای مالی، و بخصوص آن دسته از صورتهای مالی که برای سازمانهای دولتی یا سایر سازمانهای غیرانتفاعی تهیه می‌شود، ممکن است در برگیرنده اطلاعاتی در خصوص منابعی به غیر از سوابق حسابداری باشد. همچنین، مدیریت ممکن است اطلاعات را از طریق گزارشگری مالی به جز صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان خارج از واحد گزارشگر منتقل سازد، به دلیل آن که افشای اطلاعات در

قانون یا عرف الزامی شده است؛ یا به دلیل آن که مدیریت بر این باور است که اطلاعات برای استفاده کنندگان خارج از واحد گزارشگر مفید می‌باشد و بنابراین مدیریت به صورت داوطلبانه اقدام به افشای اطلاعات می‌کند.

۵۵. به منظور بهبود قابلیت اتکای اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی، این صورتهای اغلب (و نه همیشه) توسط بازرس کل، شرکت‌های حسابداری مستقل، یا دیوان محاسبات حسابرسی می‌شوند. برخی از گزارش‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، هم در دامنه صورتهای مالی و هم خارج از آن، حسابرسی می‌شوند، یا مورد بازرنگری قرار می‌گیرند اما حسابرسی نمی‌شوند؛ و برخی اطلاعات، بدون حسابرسی یا بازرنگری توسط اشخاصی مستقل از کسانی که صورتهای مالی یا اطلاعات را تهیه کرده‌اند، توسط مدیریت ارائه می‌شود.

۵۶. در دولت مرکزی، چندین نوع واحد گزارشگر (سازمان‌ها، سازمان‌های زیرمجموعه، برنامه‌ها، و دولت به صورت کلی) و چندین هدف در رابطه با گزارشگری مالی (رعایت و التزام بودجه‌ای، اجرای عملیات، مباشرت، و سیستم‌ها و کنترل) وجود دارد. هریک از اهداف گزارشگری، می‌تواند تا حد معینی از طریق صورتهای تهیه شده توسط واحد گزارشگر و کمتر یا بیشتر (از حد معین)، از طریق صورتهای تهیه شده توسط یا برای انواع دیگر واحدهای گزارشگر فراهم شود. به عنوان مثال، هدف از رعایت و التزام بودجه‌ای، این است که اجرای بودجه مطابق با برنامه و جداول زمانی تعیین شده برای هریک از حسابهای بودجه‌ای، به بهترین شکل ممکن صورت پذیرد. هدف از اجرای عملیات، تهیه صورتهای مالی سازمان‌ها/ سازمان‌های زیر مجموعه و برنامه‌ها به بهترین شکل ممکن می‌باشد. هدف از مباشرت می‌تواند تهیه صورتهای مالی برای کل دولت باشد (به بهترین شکل در برابر کل دولت جوابگو باشد). برآورده ساختن اهداف گزارشگری مالی در شکل کلی آن، تهیه صورتهای مالی تمام انواع واحدهای گزارشگر را الزامی می‌کند.

صورت‌های ایستا^۱

۵۷. اهداف گزارشگری مالی، از طریق انواع مختلف صورت‌های مالی تأمین می‌شود. یک صورت مالی که اطلاعات مالی یک واحد را در نقطه زمانی مشخصی ارائه می‌کند، خواه اطلاعات آن بر مبنای بودجه‌ای، نقد، یا تعهدی اندازه‌گیری شود یا مبنایی دیگر، چنین صورت مالی، معرف یک صورت ایستا می‌باشد. مثالی از صورت‌های ایستا، ترازنامه می‌باشد. ترازنامه مجموع دارائی‌ها، بدهی‌ها، و خالص وضعیت یک سازمان را در یک تاریخ مشخص ارائه می‌کند.

صورت‌های جریان^۲

۵۸. نوع دیگری از صورت‌های مالی، اطلاعاتی را پیرامون جریان‌های درآمد، دریافتی‌ها (وصولی‌ها)، مخارج، هزینه‌ها، سودها، زیان‌ها، و/یا سایر تغییرات در خالص منابع یک واحد طی یک دوره گزارش می‌کنند، این اطلاعات بر مبنای بودجه‌ای، نقدی یا تعهدی اندازه‌گیری می‌شوند. این نوع از صورت‌های مالی اغلب معرف یک "صورت جریان" می‌باشد. صورت جریان سنتی، صورتی از عملیات و تغییرات در خالص وضعیت می‌باشد که توسط بخش خصوصی و سازمان‌های انتفاعی منتشر می‌شود. این صورت جریان، نتایج عملیات یک واحد را برای یک دوره گزارشگری ارائه می‌نماید، که این تغییرات شامل تغییرات در خالص وضعیت واحد از پایان دوره گزارشگری قبل می‌باشد. این نوع صورت جریان، خصوصاً برای بخش خصوصی و سازمان‌های انتفاعی مناسب می‌باشد بدلیل آن که هدف آن‌ها، کسب سود و بازده سرمایه‌گذاری می‌باشد. صورت عملیات و تغییرات در خالص وضعیت، موارد ذیل را ارائه می‌دهد: درآمدهایی که واحد کسب می‌کند، هزینه‌هایی که برای کسب درآمد متحمل می‌شود، مقادیر باقی مانده برای مالکان واحد گزارشگر، و آثار آنها بر حقوق مالکان.

1- Stock Statements

2- Flow Statements

۵۹. دولت مرکزی و اغلب واحدهای گزارشگر دیگر در دولت مرکزی، با هدف ارائه خدمات، هزینه می‌کنند. برخی از آنها از طریق درآمدهای دریافتی از دریافت‌کنندگان خدمات تأمین مالی می‌شوند، و برخی دیگر (نه همگی آنها ولی اغلب آنها)، از طریق مالیات‌ها و سایر درآمدهای تحقق نیافته تأمین مالی می‌شوند. [یادداشت شماره ۸] بنابراین، مفیدترین اطلاعاتی که یک صورت جریان می‌تواند ارائه نماید، مجموع و خالص هزینه خدمات می‌باشد. به عبارت دیگر، چه میزان از خدمات ارائه شده توسط واحد، از طریق مؤدیان مالیاتی تأمین مالی می‌شود. صورت خالص هزینه‌ها، دولت مرکزی را در دستیابی به هدف 2A گزارشگری مالی دولت مرکزی پشتیبانی می‌کند. هدف 2A این گونه بیان می‌شود که "گزارشگری مالی دولت مرکزی باید اطلاعاتی ارائه نماید که به خواننده آن در جهت تعیین هزینه‌های ارائه فعالیت و برنامه‌های مشخص و ترکیب و تغییرات در این هزینه‌ها، کمک نماید. [یادداشت شماره ۸: هیأت در حال حاضر در حال تدوین یک متن پیشنهادی تحت عنوان "درآمد و سایر منابع تأمین مالی" می‌باشد که انواع کامل درآمدها را مورد توجه قرار می‌دهد به عبارت دیگر، درآمدهای مبادله‌ای در برابر درآمدهای غیر مبادله‌ای و درآمدهای تحقق یافته در برابر درآمدهای تحقق نیافته در این صورت جاری می‌گیرد.]

۶۰. همانطوری که بیان شده درآمدهای کسب شده در ازای خدمات، تنها شیوه تأمین مالی خدمات ارائه شده توسط یک واحد دولت مرکزی نمی‌باشد. سایر منابع تأمین مالی عبارتند از: تخصیص‌های اعتبار دریافتی از کنگره و درآمدهای غیر مبادله‌ای مختلف مثل جریمه‌ها، منابع مالی اهدایی، و منابع مالی انتقالی از سایر دستگاه‌ها. بنابراین، صورت جریان مفید دیگر، صورت تغییرات در خالص وضعیت می‌باشد. این صورت، شیوه تأمین مالی خالص هزینه‌های واحد گزارشگر و آثار ناشی از خالص وضعیت آن را ارائه می‌نماید. این صورت، مطابق با هدف ۲ گزارشگری مالی دولت مرکزی می‌باشد که این گونه بیان می‌شود. "گزارشگری مالی دولت مرکزی باید استفاده‌کنندگان از گزارش را در جهت ارزیابی شیوه تأمین مالی تلاش‌های صورت گرفته و دستاوردهای واحد گزارشگری یاری رساند.

۶۱. وصول منابع عمده وجوه برای تخصیص‌های اعتبار، مثل مالیات، حقاقتیاز، و جریمه‌ها، مسئولیت تنها تعدادی از واحدهای گزارشگر، خصوصاً وزارت دارایی، اداره خدمات گمرکی، و اداره خدمات معدنی می‌باشد. این واحدها وصول کننده درآمد می‌باشند و ملزم به واریز مالیات‌ها یا سایر درآمدهای وصولی به خزانه یا سازمان‌های دیگر هستند. نتایج فعالیت‌های وصولی این واحدها می‌تواند در یک صورت جریان گزارش گردد. این صورت جریان، اطلاعاتی را پیرامون پرداخت کنندگان و دریافت کنندگان مالیات یا سایر منابع مالی ارائه می‌نماید. این صورت را می‌توان "صورت فعالیت‌های وصول درآمد^۱" نام نهاد.

۶۲. برای بسیاری از واحدهای گزارشگر و بخصوص واحدهایی که درگیر در فعالیت‌های قابل استرداد^۲ می‌باشند، داشتن درکی از منابع و مبالغ وجه نقد که برای دستیابی به اهداف عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی، و همچنین اهداف کلی برای مصرف وجوه نقد، دارای اهمیت می‌باشد. این نوع از اطلاعات می‌تواند در صورت جریان‌های نقدی، یادداشت‌های همراه، یا اطلاعات مدیریت و اطلاعات مکمل نمایش داده شود.

صورت بودجه

۶۳. برآورده ساختن هدف اول بیانیه مفهوم شماره (۱) هیئت، "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی"، تحت عنوان رعایت و التزام بودجه‌ای، ایجاب می‌کند که خواننده اطمینان حاصل کند که:

✓ مبالغ تعهد شده یا مصرف شده (هزینه‌شده) نباید بیش از منابع بودجه‌ای در دسترس باشد،

✓ تعهدات و هزینه‌ها در ارتباط با اهداف تخصیص اعتبار و قوانین مجاز، صورت پذیرفته‌اند،

✓ سایر الزامات قانونی مرتبط با حساب، برآورده شده‌اند.

✓ مبالغ به درستی، طبقه‌بندی و به طور دقیق گزارش شده‌اند.

1- Statement of Custodial activities

2- Reimbursable Activities

۶۴. این اطلاعات در گزارش‌های دیگر ارائه می‌شود، اما به مشارکت حسابرس برای اطمینان بخشی نسبت به قابلیت اتکای اطلاعات نیاز می‌باشد. اطمینان در مورد قابلیت اتکای اطلاعات می‌تواند از طریق ارائه یک صورت منابع بودجه‌ای در صورتهای مالی واحد گزارشگر انجام شود. واحد گزارشگر در ارائه داده‌ها، می‌تواند به صورت یک مجموعه (کل) یا واحدهای سازمانی زیرمجموعه اصلی (با فرض اینکه بین واحدهای سازمانی زیرمجموعه عمده و حسابهای بودجه‌ای، تناسب وجود داشته باشد)، یا برای مجموعه‌ای از حسابهای بودجه‌ای عمده، به جای هر حساب بودجه‌ای به صورت جداگانه یا انواع دیگر واحدها در نظر گرفته شود. تخلفات از رعایت و التزام بودجه‌ای در سطح حساب که طی سال جاری روی می‌دهد، می‌تواند بر مبنای استثناء^۱ افشاء شود. (بسیاری از تخلفات از رعایت و التزام بودجه‌ای، همچنین منجر به تخلف از قانون مقابله با کسر بودجه^۲ می‌شود. علی‌رغم افشاء در صورتهای مالی، این تخلفات می‌بایست به همان نحوی که قانون ملزم کرده است، گزارش شود.)

صورت معیارهای عملکرد^۳

۶۵. دومین هدف از گزارشگری مالی دولت مرکزی، این گونه بیان می‌شود که گزارشگری مالی دولت مرکزی باید اطلاعاتی را برای خوانندگان گزارش‌های مالی فراهم کند که آن‌ها را در تعیین تلاش‌های انجام شده و دستاوردهای به دست آمده در رابطه با برنامه‌های دولت مرکزی و تغییرات طی دوره و در رابطه با هزینه، یاری رساند. این هدف حاکی از آن است که تهیه صورت معیارهای عملکرد برنامه، [یادداشت شماره ۹] به عبارت دیگر، یک یا چند صورتی که معیارهای دستاوردها و تلاش‌های خدماتی صورت گرفته، برای هر یک از برنامه‌های مهم واحد گزارشگر را ارائه می‌نمایند، الزامی می‌باشد. [یادداشت شماره ۹: هیأت، صورت معیارهای عملکرد برنامه را به عنوان یک صورت مالی اساسی در نظر نمی‌گیرد.]

1- An Exception basis
2- Anti – Deficiency Act
3- Performance Measures Statement

۶۶. دولت مرکزی توجه خود به اندازه‌گیری و گزارشگری عملکرد برنامه را افزایش داده است، که این موضوع، در قانون نتایج و عملکرد دولت^۱، و همچنین تأکید در طی بازنگری‌های بودجه بر عملکرد برنامه مورد توجه قرار گرفته است. همچنین می‌توان با ارائه اطلاعات در مورد نتایج برنامه‌هایی که منابع برنامه‌هایی که منابع بودجه‌ای برای آنها به مصرف رسیده است، توانایی کسب حداکثر بازده از منابع محدود را ارتقاء داد. در تحلیل نهایی، هدف دولت مرکزی در مقایسه با هدف سازمانهای بخش خصوصی، که هدفشان کسب سود و افزایش بازده سرمایه‌گذاری می‌باشد، ارائه خدمات است. تمام این عوامل حاکی از آن است که صورت معیارهای عملکرد برنامه، تنها یک صورت مناسب نیست بلکه مهمترین صورت برای آن دسته از افرادی است که به چگونگی مصرف منابع توسط واحد گزارشگر دولت مرکزی علاقه‌مند می‌باشند.

۶۷. برای یک صورت معیارهای عملکرد برنامه که توسط واحد گزارشگر در سطح سازمان تهیه می‌شود، بازدهی‌ها و نتایج در رابطه با عملکرد خود واحد و برنامه‌های آن مطرح می‌شود، به عنوان مثال، تعداد مراجعه‌کنندگان واکسینه شده، و تعداد بیماری‌های پیش‌گیری شده. برای گزارش جامع دولت، معیارهای وسیعتری از نتایج و آثار که به تلاش‌های مشترک چند واحد گزارشگر بستگی دارد، مناسب می‌باشد، به عنوان مثال وضعیت اقتصادی، امنیت ملی، بهداشت شخصی و محیط، رفاه اجتماعی، اگرچه ممکن است برخی معیارهای نتیجه با جزئیات بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

سایر اطلاعات

۶۸. اطلاعات مالی، همچنین، از طریق یادداشت‌های همراه، که جزء لاینفک صورتهای مالی می‌باشند، منتقل می‌شود. یادداشت‌های همراه، معمولاً در بردارنده افشاهای اضافی بوده و برای اینکه صورتهای مالی دارای محتوی اطلاعاتی بیشتر باشد و گمراه‌کننده نباشند، لازم می‌باشد.

۶۹. همچنین بیان اطلاعات کلی تر پیرامون واحد گزارشگر، ضروری می‌باشد. این اطلاعات می‌تواند شامل موارد ذیل باشد: توصیف خلاصه از واحد گزارشگر؛ مأموریت (رسالت) آن، اهداف و چشم‌انداز آن؛ برنامه‌هایی که توسط آن ارائه می‌شود و دریافت‌کنندگان اصلی آن برنامه، منابع اصلی تأمین مالی آن، شیوه سازماندهی واحد گزارشگر؛ منابع شخصی آن؛ موارد برجسته دستاوردهای واحد طی دوره گزارشگری؛ معیارهای انتخابی از عملکرد برنامه که از صورت عملکرد برنامه خلاصه شده است؛ مشکلات پیش‌رو یا اهداف از دست رفته و دلیل آن؛ روندها و نکات برجسته مالی؛ چالش‌ها و مشکلات مورد انتظار؛ اهداف آتی که واحد گزارشگر برای خود وضع می‌کند؛ و سایر اطلاعاتی که مدیر ارشد دستگاه برای ارائه کامل و منصفانه درک امور مالی واحد گزارشگر لازم می‌داند. این نوع اطلاعات معمولاً در تجزیه و تحلیل مدیریت یا بررسی اجمالی واحد گزارشگر ارائه می‌شود.

۷۰. هدف سوم گزارشگری مالی دولت مرکزی این است که گزارشگری مالی دولت مرکزی "باید استفاده‌کنندگان از گزارش را در ارزیابی تأثیرات بر روی کشور (محل) عملیات دولت و سرمایه‌گذاری‌های دوره، و در نتیجه، اینکه چگونه شرایط مالی دولت و ملت تغییر پیدا کرده است و در آینده ممکن است دستخوش تغییر شود، یاری رساند." [یادداشت شماره ۱۰] این هدف گونه‌ای از گزارشگری را ایجاب می‌کند که در آن سرمایه‌گذاری در آموزش، تربیت، تحقیق، و توسعه و انواع خاصی از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که می‌تواند بر ثروت آتی کشور تأثیر بگذارد، و ادعاهای پیرامون منابع بودجه‌ای آتی ناشی از اعمال و تصمیمات گذشته، مدنظر قرار می‌گیرد [یادداشت شماره ۱۰: بحث کامل پیرامون هدف سوم گزارشگری مالی دولت مرکزی، تحت عنوان "هدف مباحثی"، در صفحات ۴۱ تا ۴۵ بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی شماره ۱، تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی"، بیان می‌شود.]

۷۱. قسمتی از اطلاعات مرتبط با سرمایه‌گذاری مزبور، انواع خاص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، [یادداشت شماره ۱۱] و ادعاهای پیرامون منافع بودجه‌ای آتی، در دفاتر کل واحد گزارشگر، و قسمتی دیگر از آن در خارج از دفاتر کل نگهداری می‌شود. برخی از اطلاعات

به واحدهایی غیر از دلار ثبت می‌شوند. به عنوان مثال آکر^۱. بالاخره، برخی اطلاعات در معرض انواع کنترل‌های موجود در سیستم نگهداری سوابق ثبت دو طرفه^۲ قرار نمی‌گیرند. بنابراین، شیوه مناسب‌تر برای تحقق هدف سوم گزارشگری، گزارش اطلاعات مناسب همانند اطلاعات مکمل مورد نیاز به جای تلاش در جهت گنجاندن (شمول) این‌گونه اطلاعات در صورتهای مالی است. [یادداشت شماره ۱۲] [یادداشت شماره ۱۱: با هیأت در حال حاضر استانداردهای حسابداری برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تحت تملک دولت مرکزی را مد نظر قرار می‌دهد. این استانداردها، آرایش اطلاعات مرتبط با انواع مختلف اموال ماشین‌آلات و تجهیزات را مورد توجه قرار خواهد داد. هیأت گنجاندن اطلاعاتی پیرامون برخی از انواع اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در پاورقی‌ها همراه با اطلاعاتی پیرامون انواع دیگر در اطلاعات مکمل مورد نیاز را مد نظر قرار می‌دهد. طرح‌های پیشنهادی هیأت در مورد گزارشگری مباشرت^۳ در قالب یک متن پیشنهادی ارائه می‌شوند.] [یادداشت شماره ۱۲: اطلاعات مکمل مورد نیاز، اطلاعاتی است که خارج از صورتهای مالی اساسی گزارش می‌شوند که هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی به عنوان یک قسمت ضروری از گزارشگری مالی واحد گزارشگر مدنظر قرار می‌دهد، و در نتیجه، رهنمودهای کرانه‌ای را برای اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات پیشنهاد می‌دهد. این رهنمودها شبیه به اطلاعات مکمل مورد نیاز که در بیانیه استانداردهای حسابرسی - قسمت ۵۵۸/۰۶ مورد بحث قرار گرفته است، می‌باشد که اعلامیه‌های هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای حسابداری دولتی را مورد توجه قرار می‌دهد.]

۷۲. بالاخره برخی واحدهای گزارشگر تمایل یا نیاز به گزارش اطلاعاتی برای حمایت از رئوس کمی یا ارتقای درک عملیات یا شرایط مالی واحد دارند. چنین اطلاعات اضافی، همیشه برای رئوس کلی یا صورتهای مالی یا یادداشت‌های همراه، مناسب نمی‌باشد. مثال‌هایی از این قبیل عبارتند از: تعداد دفعات تحویل، گردش، و ضایعات مواد و کالا؛ شرایط،

^۱ - واحد اندازه‌گیری زمین، مساوی ۴۰۵۰ مترمربع

2- System of Double Entry Record keeping

3- Stewardship Reporting

نگهداری، و جایگزینی مورد انتظار سرمایه فیزیکی؛ و نرخ‌های دیرکرد، طبقه‌بندی سنی^۱ و نرخ‌های نکول پرتفوی وام. این اطلاعات معمولاً در قالب اطلاعات مدیریتی و مالی مکمل گزارش می‌شود. این اطلاعات می‌تواند به شکل جداول، نمودارها، فهرست‌ها، و/یا متون مشروح باشد.

۷۳. هدف چهارم، سیستم‌ها و کنترل‌ها، تا اندازه‌ای از طریق تهیه صورت‌های مالی تحقق می‌یابد. شیوه‌های دیگر تحقق هدف چهارم، از طریق فرآیند گزارشگری مالی حسابرسی شده می‌باشد که شامل ادعای مدیریت می‌شود که همراه با صورتهای مالی و / یا (اظهارنظر) حسابرس^۲ در باره صورتهای مالی می‌شود. ادعای مدیریت، تأیید مسئولیت مدیریت در این موارد می‌باشد: صحت اطلاعات صورتهای مالی، کامل بودن و منصفانه بودن ارائه اطلاعات، صحت (و دقت) اطلاعات از تمام جنبه‌های با اهمیت، و گزارشگری اطلاعات به گونه‌ای که وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد را منصفانه ارائه دهد. ادعا همچنین می‌تواند شامل اظهارنظری راجع به کفایت سیستم‌ها و کنترل‌های واحد، همراه با موافقت حسابرس با ادعای مربوطه باشد.

گزارشگری مالی برای یک واحد گزارشگر سازمانی

۷۴. به منظور تأمین هدف گزارشگری مالی دولت مرکزی به کاراترین روش، پیشنهاد می‌گردد که واحدهای گزارشگر، یک گزارش مالی منتشر کنند که دربرگیرنده موارد زیر باشد:

تجزیه و تحلیل مدیریت^۳؛ ترازنامه؛ صورت خالص هزینه‌ها^۴؛ صورت تغییرات در خالص وضعیت، صورت فعالیت‌های تصدی‌گری^۵، هر جا که مناسب است؛ صورت منابع بودجه‌ای؛ صورت معیارهای عملکرد برنامه؛ [یادداشت شماره ۱۳]؛ یادداشت‌های همراه؛ اطلاعات مکمل مورد نیاز راجع به سرمایه فیزیکی، انسانی، تحقیق و توسعه و ادعاهای انتخابی پیرامون منابع آتی، هر کجا که مناسب است؛ و سایر اطلاعات مالی و مدیریتی مکمل هر

1- Aging

2- auditors assertion

3- Management Discussion and analysis

4- Statement of net costs

5- Statement of Custodial Activities

کجا که مناسب است. [یادداشت شماره ۱۳: صورت معیارهای عملکرد برنامه، یک صورت مالی اساسی نمی‌باشد: با این همه، این صورت، جزء مهمی از گزارش‌های مالی را تشکیل می‌دهد.]

۷۵. در مورد برخی سازمان‌ها، و حتی سازمانهای زیرمجموعه، فعالیتهای مربوط به یک یا چند برنامه یا سایر اجزاء، به اندازه فعالیت‌های واحد در قالب یک مجموعه، برای خوانندگان صورتهای مالی دارای اهمیت می‌باشد. این موضوع، علی‌الخصوص برای یک بخش که از تعداد زیادی اداره، سازمان، دستگاه و . . . تشکیل شده است، مصداق دارد. در چنین مواردی، باید اولویت گزارشگری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و . . . هم واحدهای تابعه مهم به صورت منفرد، و هم واحد در مجموع، مدنظر قرار گیرد. بنابراین، سازمانهای بزرگتر، و علی‌الخصوص سازمانهایی که از تعداد زیادی اداره، سازمان، دستگاه و . . . تشکیل شده‌اند نه تنها صورتهای مالی تلفیقی برای واحد سازمانی تهیه می‌کنند، بلکه اطلاعاتی راجع به واحدهای تابعه مهم منفرد آنها تهیه می‌نمایند. [یادداشت شماره ۱۴] اطلاعات درباره واحدهای جداگانه، از طریق ستونهایی مجزا در صورتهای مالی تلفیقی قابل تهیه است. این اطلاعات در صورتهای مالی جداگانه، برای هر یک از واحدهای مهم، یا در یادداشت‌های همراه ارائه می‌شود. واحد تابعه مهم می‌تواند شامل سازمان‌های زیرمجموعه یا برنامه‌ها باشد. اگر این واحدهای تابعه سازمان‌های زیرمجموعه باشند، اطلاعات پیرامون برنامه‌ها باید به چند صورت ارائه شود. [یادداشت شماره ۱۴، چنین واحدهای تابعه‌ای شبیه به قسمت‌های مسئول^۱ که در متن پیشنهادی FASAB، تحت عنوان حسابداری مدیریتی بهای تمام شده برای دولت مرکزی آمده، می‌باشد. قسمت‌های مسئول به منظور تجمیع هزینه‌ها و ستانده‌ها برای خطوط اصلی فعالیت مورد استفاده قرار می‌گیرد.] [یادداشت شماره ۱۵: صورت مالی تلفیقی، معاملات و مانده‌های واحدهای تابعه یک واحد گزارشگر را در یک ستون مجزا ارائه می‌کند. به منظور دستیابی به مقادیر تلفیقی، معاملات و مانده‌های بین واحدهای گزارشگر حذف می‌شود. صورت مالی تلفیقی، علاوه بر مقادیر تلفیقی در ستون‌های مجزا، اطلاعاتی پیرامون واحدهای تابعه واحد گزارشگر ارائه می‌کند.

حذف مانده‌ها و معاملات بین واحدهای گزارشگر به منظور دستیابی به مقادیر تلفیقی، ممکن است در ستونی مجزا ارائه شود یا نشود.

۷۶. افزون بر این، اغلب مواردی وجود دارد که یک یا چند سازمان زیرمجموعه، یک فعالیت حیاتی یا خیلی مشهود را انجام می‌دهند که در آن منافع عمومی مطرح است، به عنوان مثال، فعالیت وصول مالیات توسط اداره مالیات^۱ که حسابهای پیچیده همراه با جریانهای عمده حساب مستقل نگهداری می‌نماید، به عنوان مثال دیگر، حساب مستقل عملیات محافظت کسب و کار^۲، مسئولیت‌های عمده‌ای در رابطه با استفاده مناسب از مالیات‌های تخصیص یافته دارد. در چنین شرایطی، ممکن است برای سازمان زیرمجموعه، تهیه و انتشار صورت مالی جداگانه که مطابق با مفاهیم ارائه شده در این بیانیه مفاهیم نظری است، مناسب باشد. [یادداشت شماره ۱۶: به موجب قانون، سازمانهای زیر مجموعه، با توجه به تعریف، ملزم به تهیه و انتشار یک صورت مالی جداگانه می‌باشند.]

۷۷. واحدهای تابعه هر یک از واحدهای گزارشگر، معاملاتی را با سایر واحدهای تابعه واحد گزارشگر دیگر، سایر واحدهای دولت مرکزی، و اشخاص و سازمانهای خارج از دولت مرکزی انجام می‌دهند. همچنین، این واحدها احتمالاً دارای مطالباتی از/ و بدهی‌هایی به سایر واحدها و واحدهای تابعه دولت مرکزی و سازمانها و اشخاص غیر دولت مرکزی می‌باشند. در گزارشگری معاملات و مانده‌های واحد گزارشگر دولت مرکزی، از نظر مفاهیم نظری مطلوب است (اگرچه همیشه امکان‌پذیر نیست) که معاملات و مانده‌های بین واحدها را حذف کنیم. عواملی که باید در این ارتباط مد نظر قرار گیرند عبارتست از: مطلوبیت اطلاعات برای واحد در صورتی که مانده‌های بین واحدها حذف نشوند؛ سوء برداشتی که ممکن است در اثر حذف نشدن مانده‌ها روی دهد، و هزینه-منفعت انجام کار [یادداشت شماره ۱۷] [یادداشت شماره ۱۷: واحد گزارشگری که هیچ یک از معاملات یا مانده‌های بین واحدها را حذف نمی‌کند و هنوز تمایل به ارائه اطلاعات برای واحدهای تابعه جداگانه خود در ستون‌های جداگانه دارد، می‌تواند همچنین این کار را از طریق تهیه و

1- Internal Revenue Service

2- Defense Business Operations Fund

انتشار یک صورت مالی ترکیبی^۱ انجام دهد. اگر ستون‌های جداگانه با ستون کل (total column)، بدون حذف مانده‌ها و معاملات بین واحدها جمع شوند، برای تشخیص اینکه این ستون، خالص از حذفیات نمی‌باشد، باید تحت عنوان "فقط انتظامی (یادداشتی)"^۲ نامگذاری شود. تشخیص اینکه دفتر کل استاندارد ایالات متحده، در حال حاضر حسابهایی (گزارش‌هایی) را برای شناخت معاملات بین واحد ارائه نمی‌کند، و تصمیم‌گیری در رابطه با زمان ارائه اطلاعات یک واحد گزارشگر به غیر از دولت مرکزی در صورت مالی ترکیبی به جای صورت مالی تلفیقی، توسط اداره مدیریت و بودجه در خبرنامه شکل و محتوا^۳ مشخص می‌شود.]

۷۸. برخی از واحدهای تابعه واحد گزارشگر براساس قانون یا خط مشی، ملزم به تهیه و انتشار صورتهای مالی مطابق با استانداردهای حسابداری به غیر از استانداردهایی می‌باشند که توسط FASAB پیشنهاد و بوسیله OMB و GAO منتشر می‌شود، به عنوان مثال، استانداردهای حسابداری منتشر شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی یا استانداردهای حسابداری وضع شده توسط یک دستگاه نظارتی. این دسته از واحدهای تابعه باید گزارش‌های الزامی و مورد نیاز را تهیه کنند. واحدهای گزارشگر با واحدهای تابعه به صورت یک قسمت می‌توانند صورتهای مالی ترکیبی یا تلفیقی تهیه کنند که شامل اطلاعات مالی واحدهای تابعه که مطابق با استانداردهای حسابداری دیگر تهیه شده‌اند، می‌شود. با این وجود، لازم است که این واحدها به تفاوت‌های ناشی از بکارگیری استاندارد حسابداری متفاوت که برای استفاده‌کنندگان صورتهای واحد گزارشگر اهمیت دارد، حساس باشند. اگر این تفاوتها با اهمیت باشد، باید استانداردهای پیشنهادی توسط FASAB و منتشر شده توسط OMB و GAO، بکارگرفته شود. لازم است که واحدهای تابعه، هرگونه افشای اضافی که توسط FASAB پیشنهاد شده و در استانداردهای منتشره OMB وجود دارد و از طریق استانداردهای دیگر الزامی نشده است، را ارائه نمایند.

1- A Combining Financial Statement
2- Memorandum Only
3- Form and Content Bulletin

گزارشگری مالی (برای) کل دولت

۷۹. خوانندگان صورتهای مالی کل دولت، در درجه اول نگران وظیفه مباشرتی دولت می‌باشند. برای اینکه دولت بتواند این وظیفه را انجام دهد، باید گزارش‌های مالی زیر را تهیه و منتشر کند:

تجزیه و تحلیل مدیریت؛ ترازنامه؛ صورت عملیات یا خالص هزینه‌ها؛ صورت معیارهای عملکرد برنامه؛ یادداشت‌های همراه؛ اطلاعات مکمل مورد نیاز راجع به سرمایه فیزیکی، انسانی، و تحقیق و توسعه و مطالبات انتخابی در مورد وضع آتی؛ و سایر اطلاعات مالی و مدیریتی مکمل، (هر جا که مناسب است).

۸۰. خوانندگان صورتهای مالی باید نسبت به این مسأله هوشیار باشند که آیا صورتهای مالی کل دولت، واحد گزارشگر مهمی که در بودجه منظور شده است، را مستثنی می‌کند یا آیا واحد گزارشگر مهمی که در بودجه منظور نشده است، را لحاظ می‌کند.

۸۱. خوانندگان صورتهای مالی کل دولت، همچنین، علاقه‌مند به نتایج فرآیند بودجه می‌باشند. این نیاز از طریق ارائه مقایسه‌ای از استفاده منابع بودجه‌ای و واقعی، که براساس همان مبنای تهیه بودجه ارائه شده است، و مغایرت‌گیری نتایج عملیات بر مبنای تعهدی با نتایج عملیات بر مبنای بودجه‌ای، صورت می‌پذیرد. بودجه می‌تواند مقادیر منظور شده در بودجه رئیس‌جمهور^۱ یا بررسی میان دوره‌ای از بودجه^۲ (هر کدام که مناسب است) قلمداد شود.

۸۲. صورتهای مالی کل دولت، همچنین، برای ارائه اطلاعات در مورد ابتکارات ریاست جمهوری^۳ یا برنامه‌های میانبری^۴ که در صورتهای مالی سازمانها یا برنامه‌های به صورت منفرد موجود نیست، به کار گرفته می‌شود.

۸۳. به دلیل آن که دولت یک واحد اقتصادی کامل و یکپارچه به شمار می‌رود (در مقایسه با بخش‌ها و دستگاه‌های عمده یا واحدهای تابعه)، مناسب است که صورت مالی برای کل دولت، به صورت یک صورت مالی تلفیقی باشد. با این وجود، همچنین ممکن است نمایش

1- President's Budget

2- Mid-Session Review Of the Budget

3- Presidential Initiatives

4- Crosscutting Programs

اطلاعات منتخب برای واحدهای تابعه، حسابهای مستقل و . . . یا در صورت مالی تلفیقی، در یادداشت‌های همراه، و/ یا به صورت اطلاعات مکمل مناسب باشد.

محتویات پیشنهادی برای گزارش‌های پیشنهادی

ترازنامه

۸۴. عناصری که اغلب در ترازنامه یک سازمان/ سازمان زیر مجموعه دولت مرکزی، برنامه، یا کل دولت ارائه می‌شود، به شرح ذیل می‌باشد:

مانده حساب مستقل با خزانه^۱: این مانده، میزان (مبلغ) حسابهای واحد گزارشگر با خزانه را نشان می‌دهد که تنها برای اهداف تخصیص حسابهای مستقل، در دسترس می‌باشد. این مانده، همچنین شامل مانده‌های نگهداری شده توسط واحد در جایگاه یک بانک یا نماینده‌ای برای دیگران می‌شود. (این طبقه‌بندی در صورتهای مالی دولت ایالات متحده وجود ندارد).

وجه نقد و سایر دارائی‌های پولی: وجه نقد شامل مسکوکات، اسکناس و ابزارهایی است که به آسانی به وجه نقد تبدیل می‌شوند و قابل انتقال می‌باشند. به عنوان مثال حواله‌های پولی، چک‌ها، و سپرده‌های بانکی در دست و سپرده‌های بین راهی، مقادیر عندالمطالبه سپرده با بانک‌ها یا سایر مؤسسات مالی، وجه نقد موجود در تنخواه‌گردان، و ارز.

سرمایه‌گذاری‌ها: در حالی که دستگاه‌های دولت مرکزی اختیار سرمایه‌گذاری دارند، معمولاً آن‌ها محدود به سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار منتشره توسط وزارت خزانه‌داری یا سایر واحدهای دولت مرکزی می‌شوند. با این وجود مواردی وجود دارد که یک دستگاه، با هدف کسب بازده پولی، اقدام به تملک اموال یا اوراق بهادار منتشره توسط ایالت یا دولت‌های محلی، شرکت‌های خصوصی، یا مؤسسات تجاری تحت حمایت دولت می‌کند.

دریافتنی‌ها (حسابهای دریافتنی): مبالغی وجود دارند که واحد گزارشگر مدعی پرداخت آنها از سوی دیگران می‌باشد. دریافتنی‌ها از برخی فعالیت‌ها ناشی می‌شوند مثل فروش کالا و ارائه خدمات، استقراض (وام‌های دریافتی)، کسب بهره، پیش‌پرداخت و ...

موجودی مواد و کالا و اموال مرتبط: موجودی مواد و کالا شامل اموال منقول مشهودی می‌شود که برای فروش، یا در فرآیند تولید به منظور فروش، یا برای مصرف در تولید کالا برای فروش، یا در ارائه خدمات در قبال حق‌الزحمه، نگهداری می‌شود. اموال مرتبطی می‌تواند تحت تملک برنامه دولت مرکزی، سازمان زیرمجموعه یا سازمان، یا کل دولت باشد، این اموال شامل موارد ذیل می‌شود:

مواد و ملزومات عملیاتی، مواد و کالای موجود در انبار، اموال ضبط شده^۱ (توقیف شده)، اموال غرامتی^۲ و کالایی که براساس برنامه‌های تثبیت و حمایت قیمت نگهداری می‌شوند.

دارایی‌های ثابت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (PP&E) در دولت مرکزی بدین صورت تعریف شده است: اقلام مشهود تحت تملک دولت مرکزی و دارای عمر مفید مورد انتظار بیش از دو سال. برخی از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، توسط دولت مرکزی نگهداری می‌شود اما برای ارائه خدماتی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. این دارایی‌های ثابت، دارای توان ارائه خدمت می‌باشند. به عنوان مثال دارایی‌های میراثی^۳

از جمله موزه‌ها و بناهای تاریخی. اطلاعات مربوط به این دارایی‌ها لزوماً در ترازنامه نمایش داده نمی‌شود، بلکه به عنوان اطلاعات مکمل مورد نیاز ارائه می‌گردد. [یادداشت شماره ۱۸] [یادداشت شماره ۱۸: هیأت، پیش‌نویسی را تحت عنوان "حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات" در ۲۸ فوریه ۱۹۹۵ را منتشر نمود که اقلامی از PP&E که در ترازنامه گزارش می‌شود، را مورد توجه قرار می‌دهد. همچنین، این پیش‌نویس تعاریف طبقاتی از PP&E که در ترازنامه گزارش نمی‌شود، را ارائه می‌دهد. در پیش‌نویس جداگانه دیگر، هیأت، سایر ابزارهای گزارشگری در مورد طبقات غیر ترازنامه‌ای را که

1- Seized Property
2- Forfeited Property
3- Heritage Assets

احتمالاً شامل صورتهای مالی اساسی جداگانه و اطلاعات مکمل مورد نیاز می‌شود، مورد توجه قرار خواهد داد.]

بدهی‌ها: بدهی شامل مبالغی می‌شود که واحد گزارشگر به دیگران مدیون می‌باشد که ممکن است در قبال کالاها یا خدمات دریافتی، پیشرفت در عملکرد قرارداد، ضمانت نامه‌های نکول شده، وجوه نگهداری شده به عنوان سپرده و . . . باشد. به دلیل آن که هیچ بدهی نمی‌تواند بدون اعتبار تخصیص یافته پرداخت شود، برخی از بدهی‌ها تأمین مالی می‌شود. در حالی که برخی دیگر تأمین مالی نمی‌شوند. همچنین، از آن جایی که دولت مرکزی، یک واحد گزارشگر مستقل و حاکم می‌باشد، قادر است در هر زمانی، بسیاری از بدهی‌های خود را لغو نماید. با این وجود، این موضوع منجر به حذف وجود، و در نتیجه نیاز به گزارشگری بدهی‌های تحمل شده توسط واحد گزارشگر نمی‌شود.

خالص وضعیت: خالص وضعیت، باقی مانده تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌باشد. به طور کلی، خالص وضعیت از تخصیص اعتبارات هزینه نشده و نتایج انباشته عملیات، تشکیل شده است. مورد اول شامل تخصیص اعتباراتی است که هنوز تعهد یا هزینه نشده است، مثل سفارشات تحویل نشده. مورد دوم شامل مقادیر انباشته طی سال می‌شود که توسط واحد گزارشگر از منابع تأمین مالی خود منهای هزینه‌ها و زیان‌های آن حاصل شده است که شامل سرمایه‌اهدایی و انتقالات در خالص سرمایه‌گذاری دولت در دارایی‌های واحد گزارشگر و مبلغی که نشان‌دهنده بدهی‌های واحد گزارشگر به خاطر برخی از عوامل مثل بدهی‌های محاسبات بیمه‌ای^۱ که توسط منابع بودجه‌ای موجود پوشش داده نشده است، می‌شود.

۸۵. دارایی‌هایی که واحد گزارشگر حق نگهداری و استفاده از آن را در عملیات خود دارد باید جدای از دارایی‌هایی که واحد نگهداری می‌کند اما حق استفاده از آن را ندارد، گزارش شود. همچنین، بدهی‌هایی که برای تصفیه آن‌ها مجوز بودجه‌ای دریافت شده است باید جدای از بدهی‌هایی گزارش شده که برای آن‌ها مجوز بودجه‌ای وجود ندارد (حتی اگر

انتظار دریافت مجوز بودجه‌ای^۱ برای آن‌ها وجود داشته باشد). دارایی‌ها و بدهی‌های حاصله از معامله بین واحد دولت مرکزی باید جدای از دارایی‌ها و بدهی‌های حاصله از معامله با واحدهای غیر دولت مرکزی، گزارش شوند.

صورت خالص هزینه‌ها

۸۶. هدف اصلی از صورت خالص هزینه‌ها، ارائه شناختی از خالص هزینه‌های هر سازمان و هر برنامه می‌باشد که دولت از طریق مالیات و مبالغ تحقق نیافته^۲ از آن حمایت می‌کند. هدف مهم دیگر صورت خالص هزینه‌ها، ارائه اطلاعاتی پیرامون خالص و ناخالص هزینه‌ها می‌باشد که می‌تواند مرتبط با مقادیر بازده و نتایج برنامه‌ها و/یا سازمان باشد. بنابراین، صورت خالص هزینه‌ها باید مبالغ پرداختی، مصرف سایر دارایی‌ها، و تحمل بدهی‌ها در نتیجه ارائه خدمات، تحویل یا تولید کالاها، یا انجام سایر فعالیت‌های عملیاتی، را ارائه نماید.

۸۷. هزینه‌ها می‌تواند در صورت خالص هزینه‌های واحد گزارشگر از طریق سازمان زیرمجموعه (با فرض اینکه واحد گزارشگر، یک سازمان است)، برنامه، هدف، یا هر ترکیبی از آن، طبقه‌بندی شود. طبقه‌بندی بر مبنای هدف، به "طبقه‌بندی طبیعی" نیز موسوم است، که ماهیت یا انواع کالاها و خدمات تحصیل شده را بدون توجه به سازمان مشمول (مربوطه)، یا برنامه‌ای که کالاها و خدمات به منظور آن مورد استفاده قرار گرفته بودند، ارائه می‌نماید. گزارشگری سازمان زیرمجموعه‌ای که هزینه‌ها را تحمل می‌کند و/یا اهدافی که به خاطر آن‌ها، هزینه‌ها تحمل شده بودند، به طور کلی اطلاعات مفید بیشتری را نسبت به گزارشگری در مورد انواع کالاها و خدمات تحصیل شده فراهم می‌نماید.

۸۸. صورت خالص هزینه‌ها، همچنین باید درآمدهای کسب شده توسط هر برنامه و سازمان را ارائه نماید. شیوه‌ای که درآمدهای کسب شده ارائه می‌شود، بستگی به اهداف برنامه و دلایل ارائه درآمدها دارد.

1- Budgetary Authority
2- Unearned Monies

۸۹. برخی از برنامه‌ها با هدف اصلی ایجاد درآمد وضع می‌شوند. به عنوان مثال، زمانی که کالاها و خدمات ارائه شده توسط سازمان، از طریق بخش خصوصی نیز در دسترس می‌باشد، مطالبه نکردن هزینه کالاها و خدمات ارائه شده، منصفانه نمی‌باشد. مثال دیگر، زمانی است که فرض می‌شود مناسب است که اشخاص یا سازمان‌های دریافت‌کننده کالاها یا خدمات، هزینه آن‌ها را بپردازند تا بتوانند بهای تمام شده واقعی فعالیت‌های خود که از این کالاها و خدمات بهره می‌گیرند، را تعیین نمایند مثل صندوق عملیات محافظت از کسب و کار^۱، اداره خدمات و تدارکات پستی^۲. مثال دیگر زمانی است که درآمدها محدود به مصارف غیر ضروری کالاها و خدمات می‌شود. در هریک از این موارد، درآمدهای کسب شده توسط برنامه(ها) باید به عنوان کاهش در مجموعه هزینه‌های برنامه(ها) در نظر گرفته شود.

۹۰. در مورد سایر برنامه، درآمد، از اجرای خدمات ذاتاً دولتی به بدست می‌آید، بدین معنا که کسب درآمد هدف اصلی برنامه نمی‌باشد. تا حدودی، درآمدها، وسیله‌ای برای پوشش، تمام یا قسمت عمده هزینه‌های اجرای برنامه می‌باشد، به عنوان مثال، کمیسیون بورس و اوراق بهادار. در چنین مواردی، درآمدها باید به عنوان کاهش در مجموع هزینه‌های سازمان در نظر گرفته شود و نه برنامه.

۹۱. در موارد دیگر، درآمدهای یک سازمان می‌تواند از طریق ارائه یک برنامه خاص کسب شود، اما کسب درآمد، هدف اصلی اجرای برنامه نبوده بلکه به عنوان بخشی از هدف برنامه تلقی شود، به عنوان مثال، فروش نقشه توسط (اداره) نقشه‌برداری زمین شناسی^۳. در چنین مواردی، مناسب است که درآمدهای کسب شده به عنوان کاهش در هزینه‌های تفاضلی تحمل شده جهت ارائه کالاها یا خدماتی که درآمدهای اضافی را ایجاد می‌کند، به میزانی که هزینه‌های تفاضلی قابل اندازه‌گیری و مربوط به تصمیم‌گیری می‌باشند، در نظر گرفته شود. با این همه، درآمدها باید به عنوان کاهش در مجموع هزینه‌های سازمان یا برنامه در نظر گرفته شود.

1- Defense Business Operations Fund

2- Postal Service

3- Geological Survey

۹۲. درآمدهای کسب شده‌ای که از نظر مبلغ بی‌اهمیت می‌باشند، می‌تواند از طریق خالص نمودن هزینه‌های برنامه، همراه با افشا در یادداشت‌های همراه، اگر مناسب است، لحاظ شود.

۹۳. یک سازمان یا سازمان زیرمجموعه می‌تواند انواع مختلفی از درآمدها را برای اهداف و/یا دلایل مختلفی دریافت نماید. هر یک از درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها، مطابق با مفاهیم ارائه شده در بندهای ۸۹ تا ۹۲، گزارش می‌شود.

۹۴. هزینه‌های مرتبط و گزارش شده برای هر برنامه، باید هزینه‌هایی را منعکس کند که می‌تواند مستقیماً به برنامه ردیابی نمود، براساس رابطه علت و معلولی به برنامه تخصیص یافته است، یا براساس مبنای اصولی و منطقی به برنامه تخصیص یافته است، مطابق با این فرض که هر هزینه گزارش شده برای هر برنامه باید حداقل تا اندازه‌ای، توسط برنامه قابل کنترل باشد. آن دسته از هزینه‌هایی که به طور مستقیم قابل ردیابی، قابل تسهیم یا قابل تخصیص نمی‌باشند می‌تواند به عنوان هزینه‌های پشتیبانی برنامه یا مدیریت مدنظر قرار گیرد که این هزینه‌ها توسط سازمان گزارشگر یا سازمان دیگر برای اداره و اجرای فعالیت‌های برنامه یا سازمان گزارشگر تحمل می‌شود. به عنوان مثال، در یک واحد گزارشگر که خدمات اجتماعی ارائه می‌کند، هزینه‌های برنامه، پرداخت‌های نقدی، حقوق و دستمزد و سایر هزینه‌ها مثل، هزینه اجاره، ملزومات، که به طور مستقیم با اشخاص ارائه دهنده مشاوره به دریافت‌کنندگان پرداخت‌های نقدی در ارتباط می‌باشد. هزینه‌های پشتیبانی سازمانی، هزینه‌های ساختار سازمانی مورد نیاز برای اداره سازمان می‌باشد، به عبارت دیگر به طور مستقیم قابل تخصیص به برنامه‌های ارائه شده توسط سازمان نمی‌باشد.

۹۵. هزینه‌های سازمانی و مدیریت برنامه، هزینه‌های ضروری برای انجام عملیات یک سازمان و برنامه می‌باشند. گزارش نکردن این هزینه‌ها به دلیل این تصور که برای دستیابی به کاهش هزینه‌های کل سازمان یا برنامه، این هزینه‌ها به فعالیت تخصیص نیابد، غیر منطقی می‌باشد. در مفهومی جایگزین، هزینه‌های مدیریت از طریق هزینه‌های برنامه پنهان می‌شود که این احتمال را افزایش می‌دهد که فعالیت مدیریت در معرض کاهش‌های تحمیلی از سوی

فعالیت‌های تحویل (انتقال) برنامه^۱ قرار گیرد. تشخیص جداگانه هزینه‌های مدیریت، توجیه استفاده از منابع برای این گونه فعالیت‌ها را براساس قابلیت و ارزش خود آن‌ها امکان‌پذیر می‌سازد. بنابراین، هزینه‌های اداره و مدیریت سازمان و / یا برنامه می‌تواند در صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه گزارش شود، علی‌الخصوص زمانی که آن به ارزیابی عملکرد عملیاتی کمک می‌کند و اثر بخشی هزینه وجود دارد، افشای موارد مربوط به هزینه‌های پشتیبانی مناسب می‌باشد.

۹۶. مجموع هزینه‌های گزارش یافته در صورت‌های مالی واحد گزارشگر باید همان رقمی باشد که توسط سازمان در سیستم حسابداری بهای تمام شده آن ثبت شده است. برای اهداف تهیه صورت‌های مالی، اگر سازمان، هزینه‌های مدیریت سازمانی را بین برنامه‌ها تخصیص ندهد، مجموع هزینه‌های گزارش شده برای هر برنامه در صورت‌های مالی واحد گزارشگر می‌تواند متفاوت از هزینه‌های ثبت شده برای آن برنامه در سیستم حسابداری بهای تمام شده باشد.

۹۷. سایر درآمدها، شامل درآمدهایی است که قابل تخصیص به یک برنامه خاص نمی‌باشند.

۹۸. درآمدها و هزینه‌های ناشی از معاملات با سایر واحدهای دولت مرکزی باید جدای از معاملات با واحدهایی به غیر از دولت مرکزی گزارش گردد.

۹۹. تصمیم‌گیری در رابطه با چگونگی افشای مجموع هزینه‌های برنامه، درآمدهای کسب شده، خالص هزینه‌های برنامه، و هزینه‌های مدیریت برنامه و سازمانی، تا اندازه‌ای باید بر مبنای توجه به آنچه که کنگره، مدیریت و سایرین ممکن است در مورد هزینه‌های ارائه برنامه‌های سازمان بخواهند بدانند، باشد.

صورت تغییرات در خالص وضعیت

۱۰۰. عناصر مناسب برای یک صورت تغییرات در خالص وضعیت، به شرح ذیل می‌باشد:

✓ خالص هزینه‌هایی که نشان‌دهنده مبالغی می‌باشند که بایستی از طریق درآمدهایی به غیر از درآمدهای کسب شده تأمین مالی شوند.

✓ تخصیص اعتبارات بکارگرفته شده که نشان‌دهنده اختیار بودجه‌ای بکار گرفته شده توسط سازمان برای تأمین مالی عملیات آن می‌باشد، شامل، اختیار بودجه‌ای انتقال یافته.

✓ درآمدهای غیر مبادله‌ای شامل مالیات‌های اختصاصی^۱، جرایم، و سایر درآمدهایی که دولت بواسطه قدرت حاکمیتش قادر است تحصیل نماید.

✓ هدایا، مبالغ و مواردی که از سوی سازمان‌ها و اشخاص خصوصی بدون دریافت هیچ‌گونه مابه‌ازایی به دولت بخشیده می‌شود.

✓ انتقالات داخلی که نشان‌دهنده مبالغی از وجه نقد یا سایر دارایی‌های سرمایه‌ای می‌باشد که توسط یک واحد دولتی، بدون هیچ‌گونه بازپرداختی از واحد دولتی دیگر دریافت می‌شود

✓ انتقالات خارجی که نشان‌دهنده مبالغی از وجه نقد یا سایر دارایی‌های سرمایه‌ای ارائه شده توسط یک واحد دولتی به واحد دولتی دیگر بدون هیچ‌گونه بازپرداختی می‌باشد.

✓ منابع تأمین مالی متناسب^۲ که بر دو نوع می‌باشند: مبالغی معادل با هزینه‌هایی که توسط واحد گزارشگر تحمل شده است اما توسط واحد دیگر تأمین مالی گردیده است، به عنوان مثال، هزینه‌های بازنشستگی، و هزینه‌های قابل تخصیص به فعالیت‌های واحد گزارشگر که مستلزم پرداخت نقدی جاری^۳ نمی‌باشد، به عنوان مثال، هزینه‌های بهره مرتبط با نگهداری موجود مواد و کالا یا سرمایه‌گذاری در دارایی‌های فیزیکی. [یادداشت شماره ۱۹] [یادداشت شماره ۱۹]: هیأت قصد دارد پروژه‌ای را در ارتباط با هزینه بهره مربوط به سرمایه‌گذاری در دارایی‌های عملیاتی انجام دهد. در حال حاضر، هیچ‌گونه تصمیمی در ارتباط با شناخت این گونه هزینه‌ها توسط واحدهای منفرد، اتخاذ نشده است.

✓ تعدیلات دوره قبل که عبارت از اصلاح نتایج عملیات دوره قبل می‌باشد.

1- Dedicated Taxes
2- Imputed Financing Sources
3- Out-of-Pocket Payment

- ✓ افزایش (کاهش) در تخصیص اعتبارات هزینه (مصرف) نشده که عبارتست از : تغییر در سرمایه تخصیص یافته، شامل منابع بودجه‌ای انتقال یافته، که خالص هزینه عملیات را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد اما خالص وضعیت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
- ✓ خالص وضعیت ابتدای دوره که عبارتست از: مجموع تخصیص اعتبارات هزینه (مصرف) نشده و نتایج انباشته عملیات که در ابتدای دوره گزارشگری نگهداری می‌شود.
- ✓ خالص وضعیت انتهای دوره که از اضافه و خالص نمودن مبالغ مختلف مرتبط با عملیات واحد گزارشگری طی دوره گزارشگری حاصل می‌شود و در برگیرنده خالص وضعیت ابتدای دوره و هرگونه تعدیلات دوره قبل می‌باشد. در نتیجه، این مبلغ معادل با مجموع تخصیص اعتبارات مصرف نشده و نتایج انباشته عملیات، که در پایان دوره توسط واحد گزارشگری نگهداری می‌شود، می‌باشد.

صورت فعالیت‌های تصدی‌گری^۱

۱۰۱. صورت جداگانه‌ای از فعالیت‌های تصدی‌گری می‌تواند برای آن دسته از واحدهایی که هدف اولیه آن‌ها، وصول مالیات و سایر درآمدها، (علی‌الخصوص درآمدهای ناشی از اقتدار و حاکمیت دولت که به منظور تأمین مالی کل عملیات دولت، یا حداقل برنامه واحدهای دیگر، به جای فعالیت‌های خود آن‌ها، وصول می‌شود) می‌باشد، مناسب باشد. چنین درآمدهایی باید توسط دستگاه‌های مربوطه به عنوان درآمدهای تصدی‌گری شناخته شود. این صورت باید موارد زیر را گزارش نماید: منابع و مبالغ وصولی‌های ناشی از درآمدهای تصدی‌گری، هرگونه افزایش یا کاهش در مبالغ قابل وصولی که وصول نشده است، واگذاری وصولی‌ها از طریق انتقالات به سایر واحدها، مبالغ نگهداری شده، توسط واحد وصول‌کننده درآمد، و هرگونه افزایش یا کاهش در مبالغی که باید منتقل شود.
۱۰۲. وصولی‌های تصدی‌گری شامل وجوه سپرده نمی‌شود؛ به عبارت دیگر، مقادیری که موقتاً توسط دولت نگهداری می‌شود (به عنوان مثال، پول بیعانه شرکت‌کنندگان در مناقصه،

1- Statement of custodial activities

مزایده^۱ یا ضمانت‌های عملکرد) یا منابع نگهداری شده توسط دولت به نمایندگی از دیگران، (به عنوان مثال، مالیات بر درآمد دولت کسر شده از حقوق کارکنان دولت که باید به دولت‌ها منتقل شود). تا زمانی که این وصولی‌ها به دارنده حساب (سپرده‌گذار) برگردانده می‌شود یا به سازمان ذی‌ربط ارسال می‌شود، هم می‌تواند به عنوان دارایی در نظر گرفته شود و هم به عنوان بدهی.

۱۰۳. سازمانهایی که وصول درآمدهای تصدی‌گری، بخشی از هدف اولیه آن‌ها به شمار می‌رود، ملزم به گزارشگری درآمدهای وصولی و سپرده‌گذاری این‌گونه درآمدها در صورتی جداگانه نمی‌باشد. افشای منابع و مبالغ مربوط به درآمدهای وصولی و مقادیر توزیع شده به دیگران، می‌تواند در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

صورت منابع بودجه‌ای

۱۰۴. عناصر مناسب برای صورت منابع بودجه‌ای که برای یک واحد گزارشگر تهیه می‌شود، به شرح ذیل می‌باشد:

✓ منابع بودجه‌ای در دسترس عبارت است از مبالغ در دسترس برای ایجاد تعهدات که منجر به هزینه‌های فوری یا آتی می‌شوند شامل حساب‌های مستقل وجوه دولت مرکزی. منابع باید مربوط به دوره گزارشگری باشند. اجزای تشکیل دهنده منابع بودجه‌ای، عبارتست از: اختیار بودجه‌ای (به عبارت دیگر، تخصیص اعتبارات، اختیارات استقراض، و اجازه انعقاد قرارداد) و مانده‌های (اعتبارات) تعهد نشده چند ساله و مبالغ باقی مانده از دوره‌های گزارشگری قبل. منابع بودجه‌ای، همچنین، شامل بازپرداخت‌ها و سایر درآمدها می‌شود (به عبارت دیگر، اختیار خرج از وصولی‌های جبرانی که به یک حساب تخصیص اعتبار یا حساب وجوه مستقل بستانکار شده است و تعدیلات (به عنوان مثال، بازیافت تعهدات سال قبل).

✓ وضعیت منابع بودجه‌ای، تخصیص منابع بودجه‌ای موجود را نشان می‌دهد. وضعیت منابع بودجه‌ای شامل تعهدات تحمل شده؛ مانده‌های تعهد نشده چند ساله و اختیار

1- Bidders earnest money

بودجه‌ای باز^۱ موجود؛ و مانده تعهد نشده یکساله و چند ساله منقضی شده اختیار بودجه‌ای که موجود نمی‌باشد اما تنها برای ثبت، تعدیل، یا تسویه تعهدات قابل پرداخت به تخصیص اعتبار، به دوره‌های آتی منتقل می‌شود. مجموع مبالغ گزارش یافته برای نشان دادن وضعیت موجود باید با مجموع مبالغ گزارش یافته موجود برابر باشد.

✓ هزینه‌ها، پرداختهای صورت گرفته در جهت تسویه تعهدات می‌باشند، خالص از وصولی‌های جبرانی^۲. تعهدات، معمولاً از طریق پرداخت‌های نقدی تسویه می‌شوند (ارز، چک‌ها، یا انتقالات الکترونیکی وجوه)، اما در برخی موارد خاص، حتی اگر وجه نقدی پرداخت نشده باشد، تعهدات، تسویه و هزینه‌ها ثبت می‌شوند. در گزارش اطلاعات هزینه، مناسب است که آن‌ها به تعهدات تحمل شده از طریق گزارش انتقالات تعهدات و مانده‌های تعهد شده در شروع و پایان دوره، مرتبط شوند.

۱۰۵. منابع بودجه‌ای، تعهدات، هزینه‌ها و دریافتی‌ها، در گزارش سالانه خزانه‌داری^۳ و صورت ماهانه دریافت‌ها و پرداخت‌های خزانه داری و در بودجه رئیس جمهور گزارش می‌شوند، اگرچه تمام این گزارش‌ها، همه این معیارها را گزارش نمی‌نمایند. این اسناد، معمولاً قبل از انتشار صورتهای مالی تهیه شده بر طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری مربوط به دولت مرکزی، منتشر می‌شوند. در تهیه این صورتهای، تفاوت‌های قابل ملاحظه بین مبالغ گزارش شده در اسناد قبل و مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی بعدی، باید مورد توجه قرار گیرد. چنین تفاوت‌هایی باید در سوابق واحد گزارشگر و در سوابق مربوط نگهداری شده توسط دستگاههای مرکزی تعدیل شود و مبالغ صحیح در صورتهای مالی گزارش گردد. همچنین، تهیه صورت مغایرتی برای تفاوت‌های معنادار موجود در این دو نوع صورت، مطلوب می‌باشد.

1- No - Year Budget Authority
2- Net of Offsetting Collections
3- Treasury's Annual Report

صورت معیارهای عملکرد برنامه

۱۰۶. صورت معیارهای عملکرد برنامه باید شامل معیارهایی برای هر یک از برنامه‌های اصلی واحد گزارشگر باشد. انواع معیارهای مرجح عبارتند از: (۱) معیارهای خروجی، به عبارت دیگر، میزان خدمت یا محصولات ارائه شده و (۲) معیارها مبتنی بر پیامد^۱، به عبارت دیگر دستاوردها و نتایجی که بواسطه خدمات یا نتایج فراهم شده، روی می‌دهد. معیارهای مبتنی بر پیامد می‌تواند هر یک از نتایج نهایی برنامه یا نتایج میانی را مورد توجه قرار دهد، به عنوان مثال، دقت، مربوط بودن، یا مطلوبیت خدمات ارائه شده. معیارهای مبتنی بر حجم کار^۲، فرآیند^۳، و ورودی باید در اقلیت باشد. اطلاعات توضیحی که به خوانندگان در درک معیارهای گزارش شده، ارزیابی عملکرد واحد، و ارزیابی اهمیت عوامل زیر بنایی تأثیرگذار بر عملکرد کمک می‌کند، مناسب می‌باشد. همچنین معیارهایی مقایسه‌ای از سالهای گذشته یا برنامه‌های مشابه و استانداردهای صنعت، مناسب می‌باشد. این معیارها، به ارائه فهم بهتری از سطح عملکرد واحد گزارشگر کمک می‌کنند. [یادداشت شماره ۲۰]

[یادداشت شماره ۲۰: پذیرش صورت عملکرد برنامه، درک استفاده‌کنندگان را از مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات گزارش یافته، افزایش می‌دهد و این آگاهی‌ها را می‌توان از طریق ارزیابی‌های مستقل از مناسب بودن معیارها، کامل بودن داده‌ها، رخداد واقعی رویدادهای گزارش شده، و ارزش‌های اختصاص یافته به داده‌ها، ارتقاء بخشید. حسابرسان صورتهای مالی دستگاه دولت مرکزی در حال حاضر (بوسیله خبرنامه اداره مدیریت و بودجه) ملزم به ارزیابی ساختار کنترل زیربنایی برای معیارهای عملکرد برنامه منظور شده در صورتهای مالی می‌باشند. میزان توسعه حوزه مشارکت حسابرسان در معیارهای عملکرد برنامه برای منظور نمودن ارزیابی‌های مستقل فوق‌الذکر، مطابق با استانداردهای حسابرسی دولت و توسط اداره مدیریت و بودجه مشخص می‌شود.]

۱۰۷. معیارهای انتخابی برای گزارشگری باید مرتبط با اهداف برنامه باشد. علی‌الخصوص، این معیارها باید برای منظور نمودن معیارهایی که قبلاً در اسناد بودجه و سایر مطالب افشاء

1- Outcome Measures
2- Work Load
3- Process

شده برای عموم منظور شده بود، مفید باشد. همچنین، این معیارها باید برای پایه‌گذاری انتخاب معیارها براساس بحث‌های صورت گرفته با بررسی‌کنندگان بودجه، کارمندان کنگره، و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی واحد گزارشگر مفید باشد.

۱۰۸. صورت معیارهای عملکرد برنامه، نباید با معیارهای بدیهی و کم‌اهمیت در هم آمیخته شود. معیارهای انتخابی باید از نظر تصمیم‌گیرندگان و علی‌الخصوص تهیه‌کنندگان منابع که تمایل به استفاده از صورتهای مالی دارند، بااهمیت باشد. علاوه براین، معیارهای مربوط، بدون توجه به اینکه آنها عملکرد مثبت یا منفی را به تصویر می‌کشند، باید گزارش شوند. همچنین، به منظور برجسته نمودن تجزیه و تحلیل مدیریت، باید مهم‌ترین معیارها استخراج شود.

۱۰۹. خصوصیات دیگری که باید در گزارشگری معیارهای عملکرد برنامه مدنظر قرارداد، به شرح ذیل می‌باشد:

کامل بودن: در مجموع، معیارها باید تمام ابعاد مأموریت (رسالت) واحد گزارشگر را پوشش دهند.

مشروعیت: معیارها باید هم از جانب ذی‌نفعان داخلی و هم ذی‌نفعان خارجی و سایرین مثل دستگاه‌های مدیریت مرکزی، کنگره، گروه‌های ذی‌نفع و عموم به صورت مربوط مورد پذیرش قرار گیرد.

قابل فهم بودن: معیارها باید عملکرد واحد گزارشگر را به شیوه‌ای قابل فهم برای اشخاص آگاه و ذی‌علاقه منتقل کند.

قابلیت مقایسه: معیارها باید چارچوب مرجعی را برای ارزیابی و مقایسه، عملکرد واحد گزارشگر، و واحدهای گزارشگر با برنامه‌های مشابه برای دوره جاری و طی زمان فراهم نمایند.

توانایی ایجاد ارتباط با هزینه: معیارها باید به گونه‌ای باشند که هزینه بتواند برای هر واحد خروجی (محصول)، نتیجه، ورودی و . . . تعریف شود.

مربوط بودن: اندازه‌گیری‌ها باید قبل از اینکه ارزش خود را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و اتخاذ تصمیمات از دست بدهند، در دسترس

استفاده کنندگان قرار گیرد. ارزش مربوط بودن نباید مانع از بکارگیری معیارهای مهم برای آن دسته از نتایجی که بلافاصله و مستقیماً در دسترس نمی‌باشند، گردد.

ثبات رویه: معیارها باید مداوماً از دوره‌ای به دوره دیگر گزارش شود تا استفاده‌کنندگان مبنایی را برای مقایسه و دستیابی به فهم از معیارهای مورد استفاده و معانی آن‌ها داشته باشند (تشخیص معیارهایی که باید به طور منظم مورد بازنگری قرار گیرند و تغییراتی که به منظور انعکاس شرایط در حال تغییر صورت گرفته است).

قابلیت اتکاء: اطلاعات باید از سیستم‌هایی حاصل شوند که داده‌های قابل اثبات (تأیید) و تحت کنترل تولید و ارائه می‌کنند، اگرچه در برخی مواقع ممکن است لازم باشد بر منابع دست دوم داده‌ها اتکاء شود. [یادداشت شماره ۲۱: یادداشت شماره ۲۱، کمیته مدیریت دولتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی^۱، که از ۲۴ کشور تشکیل شده است، سیستم‌های مدیریت عملکرد را مورد مطالعه قرار داده است. این کمیته به این نتیجه دست یافته است که براساس تجربیات کشورهای که چنین سیستم‌هایی را اجرا کرده‌اند، معیارهای عملکرد باید ۳ خصوصیت مهم را منعکس نماید: اعتبار، استمرار، و مشروعیت. در حالی که هدف از این خصوصیات، راهنمایی سیستم‌های مدیریتی در شکل کمی آن‌ها به جای شمول در صورتهای مالی می‌باشد، با این وجود این موضوع در خصوصیات فوق منظور شده است.]

۱۱۰. از آن جایی که بسیاری از برنامه‌های دولت مرکزی در سطح دولت محلی و ایالتی معادل سازی شده است، برای چنین برنامه‌هایی، مناسب است که معیارهای مورد استفاده در گزارش عملکرد دولتهای ایالتی و محلی در نظر گرفته شود.

۱۱۱. معیارهای عددی، تنها راه گزارش عملکرد برنامه نمی‌باشند. در برخی موارد، ممکن است استفاده از معیارهایی به غیر از معیارهای عددی از امکان‌پذیری و قابلیت فهم بیشتری برخوردار باشد.