



**بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی شماره ۴ دولت مرکزی**  
**استفاده‌کنندگان مورد نظر و ویژگیهای کیفی گزارش مالی تلفیقی**  
**دولت ایالات متحده**

ترجمه توسط:

گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

## هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی

هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی (FASAB یا "هیأت") توسط وزیر خزانه‌داری، مدیر اداره مدیریت و بودجه (O.M.B) و رئیس دیوان محاسبات در اکتبر ۱۹۹۰ تشکیل شد. این هیأت مسئولیت انتشار استانداردهای حسابداری برای دولت ایالات متحده را برعهده دارد. این استانداردها به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) برای دولت مرکزی شناخته می‌شوند. یک استاندارد حسابداری معمولاً پس از در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی مالی و بودجه‌ای شهروندان (شامل رسانه‌های خبری، قانون‌گذاران ایالتی و محلی، تحلیل‌گران شرکتهای خصوصی، دانشگاهها و دیگران)، کنگره، مدیران اجرایی دولت مرکزی، مدیران برنامه‌ریزی دولت مرکزی و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی دولت مرکزی ابتدا به عنوان یک پیشنهاد ارائه می‌شود.

استاندارد پیشنهادی به عنوان پیش‌نویس برای دریافت پیشنهادهای عمومی منتشر می‌شود. در برخی موارد، یک گزارش تبادل نظر، دعوت برای ارائه پیشنهاد یا مدارک بررسیهای اولیه، ممکن است قبل از انتشار پیش‌نویس در مورد یک موضوع خاص منتشر شود. بعضی مواقع، یک گردهمایی عمومی برای دریافت پیشنهادهای شفاهی علاوه بر پیشنهادهای کتبی برگزار می‌شود. هیأت، پیشنهادها را بررسی و راجع به اینکه آیا استاندارد پیشنهاد شده را با یا بدون تعدیل بپذیرد یا خیر، تصمیم‌گیری می‌کند. پس از بررسی ۳ مقام اجرایی که حامی FASAB هستند، استانداردهای پذیرفته شده را در بیانیه استانداردهای حسابداری مالی دولت مرکزی منتشر می‌کند. هیأت، فرآیند مشابهی را برای بیانیه‌های مفهومی حسابداری مالی دولت مرکزی که راهنمای هیأت در توسعه استانداردهای حسابداری و ایجاد چارچوب برای گزارشگری و حسابداری دولت مرکزی است، انجام می‌دهد. زمینه و پیشینه اطلاعاتی اضافی راجع به FASAB در وب سایت هیأت قابل دسترسی است:

□ "یادداشت تفاهم بین دیوان محاسبات، وزارت خزانه‌داری و اداره مدیریت و بودجه راجع به استانداردهای حسابداری دولت و هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی"، اصلاح شده در ۲۰ دسامبر ۲۰۰۲.

□ “شرح مأموریت: هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی”

پیش‌نویسها، بیانیه‌های مفاهیم و استانداردهای حسابداری دولت مرکزی، خبرنامه‌های FASAB و سایر موارد مورد علاقه در وب‌سایت FASAB به آدرس [www. Fasab.gov](http://www.Fasab.gov) ارائه شده است.

## فهرست

شماره صفحه	عنوان
۱	خلاصه
۲	مقدمه
۴	مفاهیم
۵	مبانی نتیجه گیریها
۱۱	پیوست الف: اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی
۱۳	پیوست ب: عبارات اختصاری

## خلاصه

الف. در این بیانیه مفاهیم، هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی (FASAB)، استفاده‌کنندگان اصلی یا مورد نظر گزارش مالی تلفیقی (CFR) دولت ایالات متحده را شناسایی کرده است. FASAB همچنین ویژگیهای استفاده‌کنندگان و ویژگیهای کیفی که معتقد است در رسیدن به اهداف گزارشگری مالی برای CFR کمک خواهد کرد را توصیف نموده است. مفاهیم این بیانیه به هیأت در تدوین استانداردهای حسابداری و چارچوب حسابداری و گزارشگری برای دولت مرکزی کمک خواهد کرد.

ب. برای تهیه رهنمود راجع به CFR، هیأت، رهنمودهای فنی موجود خود راجع به گزارشگری مالی دولت مرکزی را برای مشخص کردن چگونگی کاربرد آن رهنمود برای CFR مورد بررسی قرار داد. هیأت همچنین، سایر مطالعات مربوطه را جستجو کرده و تجربیات خود راجع به اصول حسابداری دولت مرکزی و سیر تکامل CFR را مورد بررسی قرار داد. هیأت، ارزیابی خود راجع به اینکه استفاده‌کنندگان اولیه (اصولی) عمومی برای CFR چه کسانی باید باشند را ایجاد نمود. نتایج بررسی و ارزیابی هیأت، پنج استفاده‌کننده را برای CFR مشخص کرد: شهروندان، نمایندگان شهروندان، کنگره، مدیران اجرایی دولت مرکزی و مدیران برنامه. هیأت معتقد است که گروههای استفاده‌کننده خارج از دولت، شهروندان و نمایندگان شهروندان، استفاده‌کنندگان اصلی (اولیه) CFR هستند.

پ. هیأت بر ویژگیهای کیفی بیانیه مفهومی شماره ۱ در تدوین استانداردهای حسابداری برای CFR که به طور مؤثری نیازهای استفاده‌کنندگان مورد نظر را برطرف می‌نماید، اتکا خواهد کرد. این ویژگیهای کیفی شامل: قابل فهم بودن، قابل اعتماد بودن، مربوط بودن، به موقع بودن، ثبات رویه و قابل مقایسه بودن می‌باشند. در حالیکه همه این ویژگیها برای استفاده‌کنندگان مورد نظر CFR، دارای اهمیت می‌باشند، ولی ویژگیهای قابل فهم بودن و به موقع بودن برای سودمندی CFR، اساسی هستند.

ت . این بیانیه مفاهیم مقرر می‌کند که CFR باید گزارشی با مقاصد عمومی برای استفاده‌کنندگان خارج از دولت (شهروندان و نمایندگان آنها) باشد، اهداف هیأت<sup>۱</sup> را مشخص نماید، اطلاعاتی با قابلیت فهم بالاتری داشته باشد و به موقع باشد.

---

<sup>۱</sup> توضیح بیشتر اهداف در بیانیه شماره (۱) هیئت ارائه گردیده است. در این خصوص به پیوست الف نیز می‌توان مراجعه نمود.

۱. ارتباط استانداردها و مفاهیم حسابداری دولت مرکزی با گزارشگری تلفیقی در سطح دولت. بیانیه اول مفاهیم حسابداری مالی دولت مرکزی (SFFAC 1)، یعنی "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی" که توسط هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی منتشر شد، مبنایی (بنیانی) را برای اصول پذیرفته شده حسابداری یا GAAP و چارچوب گزارشگری و حسابداری دولت مرکزی فراهم می‌نماید. SFFAC 1 بیان می‌کند که گزارشگری و حسابداری دولت مرکزی باید چهار هدف گسترده را مشخص کند: (۱) رعایت و التزام بودجه‌ای، (۲) اجرای عملیات، (۳) مباشرت و (۴) سیستمها و کنترل.<sup>۲</sup> این اهداف براساس مطالعات انجام شده برای نیازهای استفاده‌کنندگان در طی سالهای ابتدایی کار (FASAB)، تدوین گردیده و برای گزارشگری تمام سطوح واحد گزارشگر شامل سطح دستگاه دولتی، سنجش، دایره یا پروژه و دولت به عنوان یک مجموعه واحد به کار می‌رود. SFFAC 1 علاوه بر اهداف گزارشگری، ویژگیهای کیفی اطلاعات در گزارشهای مالی را مشخص می‌کند (به بندهای ۱۵۶ تا ۱۶۴ SFFAC 1 مراجعه شود).
۲. به دلیل کسب تجربه زیاد در گزارش مالی تلفیقی اولیه دولت ایالات متحده CFR و علاقه به آن، هیأت، مفاهیمی را با هدف مفید بودن این گزارش مشخص کرد. این مفاهیم می‌تواند به هیأت در تدوین استانداردهای آتی و تغییرات در چارچوب گزارشگری و حسابداری مالی آن کمک نماید. این بیانیه، مفاهیمی را در ارتباط با استفاده‌کنندگان اولیه CFR فراهم می‌آورد و ویژگیهای کیفی CFR را مشخص می‌کند. ممکن است هیأت در آینده تصمیم بگیرد که جنبه‌های دیگر CFR را مشخص کند.
۳. گزارشگری تلفیقی در سطح دولت. گزارش مالی تلفیقی توسط وزارت خزانه‌داری ایالات متحده تهیه می‌شود. خزانه‌داری، قبل از هرگونه رهنمود رسمی، به طور داوطلبانه، شکل اولیه گزارشهای مالی تلفیقی در سطح دولت را در سال ۱۹۷۶ برای سال مالی

<sup>۲</sup> برای توضیحات کامل این چارچوب SFFAC 1 "اهداف مفاهیم حسابداری مالی دولت مرکزی"، به پیوست الف مراجعه شود.

۱۹۷۵ تهیه کرد. قانون اصلاح مدیریت دولت در سال ۱۹۹۴، حسابرسی گزارش مالی تلفیقی ایالات متحده را الزامی کرد. گزارش مالی تلفیقی سالانه ۱۹۹۷ خزانه‌داری، اولین گزارشی بود که مطابق این قانون منتشر و حسابرسی گردید. از آن زمان، خزانه‌داری، اصلاح، تهیه و ارائه گزارش مالی تلفیقی را دنبال کرده است.

۴. در حال حاضر، CFR، گزارشی وسیع و دارای محتوای اطلاعاتی است که شامل خلاصه‌ای از نکات برجسته فعالیتها در سطح دستگاه دولتی، صورتهای مالی تلفیقی و برخی اطلاعات همراه از منابعی به غیر از گزارشگری واحد گزارشگر در سطح دستگاه دولتی است. CFR شامل اطلاعات مالی و غیرمالی است که بر ارائه داده‌های قابل فهم برای استفاده‌کنندگان گوناگون متمرکز است. در نتیجه، گزارش از لحاظ اندازه و پیچیدگی رشد می‌کند. برخی این سؤال را مطرح می‌کنند که آیا CFR تلاش می‌کند تا استفاده‌کنندگان بسیار زیاد با نیازهای متفاوت را با یک شکل راضی کند، یا خیر. سایرین اعتقاد دارند که اطلاعات ارائه شده، به نیازهای استفاده‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اصلی که ممکن است به CFR توجه بیشتری داشته باشند، وابسته است.

۵. هیأت تصمیم گرفت که مشخص کردن استفاده‌کننده مورد نظر یا اصلی<sup>۳</sup> و ویژگیهای کیفی CFR، برای استفاده‌کنندگان بسیار سودمند خواهد بود.

---

<sup>۳</sup> هیأت تصدیق می‌کند که این بیانیه مفاهیم تنها برخی از جنبه‌های گزارشگری CFR را مشخص می‌کند. این بیانیه ممکن است با کسب تجربه بیشتر در گزارشگری CFR، جنبه‌های بیشتری را عنوان نماید.



## مفاهیم: استفاده‌کنندگان مورد نظر و ویژگیهای کیفی مربوط برای CFR

۶. CFR باید یک صورت پاسخگویی با مقاصد عمومی باشد. یک گزارش با مقاصد عمومی باید برای "شهروندان درجه عادی"<sup>۴</sup> که درک معقولی از فعالیتهای دولت مرکزی دارند و تمایل به مطالعه اطلاعات با سعی و کوشش معقولانه دارند، به راحتی قابل فهم باشد.<sup>۵</sup> به علاوه، CFR یک گزارش با مقاصد عمومی است که از گزارشهای دستگاههای دولتی جمع آوری شده و نحوه ردیابی اطلاعات به اشکال دیگر را برای استفاده‌کنندگان میسر می‌سازد. (به صورت مجموع (انباشته) و جداگانه)، مانند گزارشهای هر یک از دستگاههای دولتی، وبسایتهای دستگاههای دولتی و بودجه رئیس جمهور.
۷. CFR باید عموماً برای پنج گروه استفاده‌کننده تهیه شود: شهروندان، نمایندگان شهروندان، کنگره، مدیران اجرایی دولت مرکزی و مدیران برنامه. اگرچه شهروندان و نمایندگان شهروندان باید جزء استفاده‌کنندگانی باشند که CFR اصولاً برای آنها تهیه شود.
۸. CFR باید اطلاعاتی را در خصوص اهداف مشخص شده هیأت در 1 SFFAC فراهم کند. این اهداف عبارتند از: (۱) رعایت و التزام بودجه‌ای، (۲) اجرای عملیات، (۳) مباشرت و (۴) سیستمها و کنترل). هیأت تمایلی به این مطلب ندارد که CFR باید همه اهداف هیأت را برای تمامی استفاده‌کنندگان برآورده سازد. همانطور که قبلاً گفته شد، هر یک از اهداف گزارشگری می‌تواند با درجه کمتر یا بیشتر بوسیله صورتهای مختلف تهیه شده توسط واحدهای گزارشگر مختلف، برآورده شود. برای مثال، برنامه و جدول زمانی تأمین مالی برای هر یک از حسابهای بودجه می‌تواند به مشخص کردن رعایت و

---

<sup>۴</sup> گزارش راجع به ایالت و عملکرد دولت به شهروندان: اقدامات گروه کاری AGA راجع به گزارش شهروندان در ارتباط با ایالت، نوامبر ۱۹۹۴، صفحه ۱۲، گزارش، "شهروند درجه عادی" را تعریف نکرده است.

<sup>۵</sup> مبتنی بر تعریف استفاده‌کننده عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ هیأت استانداردهای حسابداری مالی. FASAB. این تعریف را برای دولت مرکزی، محدود می‌کند.

التزام بودجه‌ای کمک کند و صورتهای مالی سازمانها نیز می‌تواند به مشخص کردن اجرای عملیات کمک کند.<sup>۶</sup>

۹. SFFAC 1 همچنین بیان می‌کند که اطلاعات باید قابل اتکا، مربوط، یکنواخت، قابل مقایسه، قابل فهم و به موقع باشد. اگرچه تمامی این ویژگیها برای همه گزارشها و همه استفاده‌کنندگان مفید است ولی به موقع بودن و قابل فهم بودن CFR برای شهروندان و نمایندگان آنها، بنیادی است. محتوا و ساختار CFR باید برای شهروندان و نمایندگان آنها، روشن و کامل باشد و به موقع در دسترس آنها قرار گیرد. برای مثال، برای به موقع بودن، CFR باید به صورت سالانه و تا حد امکان نزدیک به پایان سال مالی منتشر شود.<sup>۷</sup>

---

۶. بیانیه شماره ۲ مفاهیم حسابداری مالی دولت مرکزی، واحد گزارشگر و گزارشگری بند ۵۶.  
۷. هیأت دریافت که توانایی تهیه‌کننده در دستیابی به این هدف خارج از صلاحیت هیأت است. رهنمود راجع به فرجه‌های گزارشگری توسط اداره مدیریت و بودجه ارائه می‌شود.

## مبانی نتیجه‌گیریها

### استفاده‌کنندگان مورد نظر گزارش مالی تلفیقی (CFR)

۱۰. این پیوست، موارد (موضوعات) مهمی را که اعضاء (FASAB) راجع به آنها در این بیانیه بحث و تبادل نظر می‌کنند را به صورت خلاصه ارائه می‌کند. این پیوست همچنین شامل دلایل پذیرش رویکردهای خاص و ردّ سایر رویکردها است. هر یک از اعضاء هیأت نسبت به دیگر اعضاء به برخی عوامل وزن بیشتری می‌دهند.

۱۱. FASAB، پیش‌نویس "استفاده‌کننده هدف و ویژگیهای کیفی گزارش مالی تلفیقی دولت ایالات متحده" را در ۱۹ مارس ۲۰۰۲ منتشر کرد. دوازده پاسخ‌دهنده وجود داشت که در جدول زیر ارائه گردیده است:

گروه	مرکزی (غیرنظامی)	مرکزی (نظامی)	غیرمرکزی
استفاده‌کنندگان، دانشگاهیان و سایرین (شامل سازمانهای حرفه‌ای)			۵
تهیه‌کنندگان و مدیران مالی	۶	۱	
جمع	۶	۱	۵

۱۲. به طور کلی، پاسخ‌دهندگان با شناسایی شهروندان و نمایندگان شهروندان به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی موافق بودند، پیشنهادهای دیگر پاسخ‌دهندگان در ادامه مشخص شده است.

۱۳. به منظور فراهم کردن رهنمودی برای CFR، هیأت اصولاً بر نتایج قبلی در پشتیبانی از تصمیمات اتخاذ شده در SFFAC 1، "اهداف اطلاعات مالی دولت مرکزی" اتکا کرد. هیأت سپس نتایج سالها تجربه و متعاقب آن کار نظری و سایر متون مربوطه که گروههای

استفاده‌کننده اطلاعات مالی در سطح دولت را توصیف می‌کرد را مورد بررسی قرار داد. به خصوص اینکه هیأت بر یکی از گسترده‌ترین مطالعات راجع به نیازهای استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی دولت مرکزی، یعنی مطالعه نیازهای استفاده‌کنندگان مشترک کانادایی - آمریکایی، مطالعه گزارشگری دولت مرکزی در مارس ۱۹۸۶، اتکا کرد. در این مطالعه که توسط رئیس دیوان محاسبات ایالات متحده و بازرس کل کانادا (سرحسابرس کل کانادا) انجام شد، محققان، گروههای مشابهی از استفاده‌کنندگان را شناسایی نمودند. گروههایی که هیئت در SFFAC 1 تعیین نموده بود.

۱۴. هیأت به طور کلی به این نتیجه رسید که استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی دولت مرکزی در چهار گروه قرار می‌گیرند که در SFFAC 1 شناسایی شده است: شهروندان، کنگره، مدیران اجرایی و مدیران برنامه<sup>۸</sup>. بنابراین براساس اطلاعات بسیار خلاصه شده در سطح دولت یا در سطح تلفیقی، هیأت این چهار گروه را در SFFAC 1 به دو گروه عمده (اصلی) تقسیم کرد. استفاده‌کنندگان بیرونی (شهروندان) و استفاده‌کنندگان درونی (کنگره، مدیران اجرایی و مدیران برنامه).

۱۵. هیأت اعتقاد دارد که شهروندان باید استفاده‌کنندگان اصلی (اولیه) CFR باشند، به این دلیل که شهروندان در مقایسه با دیگر گروههای استفاده‌کننده به گزارشات مالی تفصیلی تر دولت مرکزی برای تصمیم‌گیری، دسترسی ندارند. به علاوه آنها ممکن است دانش فهم گزارشات بسیار پیچیده را نداشته باشند یا تمایلی به صرف وقت برای این کار نداشته باشند و ترجیح دهند که به جای آن، گزارش بسیار تفصیلی را برای مشخص کردن موارد مورد علاقه جستجو کنند. بنابراین، هیأت معتقد است که CFR نباید سعی کند تا نیازهای تمامی استفاده‌کنندگان را تأمین نماید. در عوض CFR باید به تأمین نیازهای اساسی شهروندان برای اطلاعات تفصیلی تر تمرکز کند.

۱۶. به علاوه برای CFR، هیأت معتقد است که شهروندان به عنوان یک گروه استفاده‌کننده (که در 1 SFFAC شناسایی شده) دو مجموعه متفاوت از نیازها را دارند و بنابراین باید به دو گروه تقسیم شوند: شهروندان و نمایندگان آنها. نیازهای شهروندان به طور بسیار ویژه‌ای با موضوعات منافع عمومی و شاخصهای عمده سلامت مالی کلی دولت پیوند خورده‌اند. از سوی دیگر، نمایندگان شهروندان زمان بیشتری را برای مطالعه، تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات تفصیلی تر صرف می‌کنند تا پس از تجزیه و تحلیل و تلخیص، آنها را برای کاربرد بیشتر به شهروندان منتقل نمایند. بر این اساس، هیأت، چهار گروه اصلی اولیه استفاده‌کنندگان CFR را به پنج گروه گسترش داد. ویژگیهای این گروهها به طور خلاصه در ادامه آورده شده است.

#### استفاده‌کنندگان بیرونی

۱۷. شهروندان. این گروه شامل افراد خارج از دولت است. آنها به اطلاعاتی نیاز دارند که از اهدافشان در راه کسب و حفظ سود و پس‌اندازها پشتیبانی کند و استاندارد زندگی را بهبود بخشد.<sup>۹</sup> شهروندان در بیشتر حوزه‌های دولت مرکزی ذینفع هستند. آنها نگران برنامه‌های افراد، نامزدهای تصدی سمتها، خدماتی که دولت ارائه می‌کند و مسئولیت مالی نمایندگان منتخب و منتصب هستند. شهروندان، دریافت‌کننده خدمات دولتی و پرداخت‌کننده وجه آن هستند و بنابراین ستانده و نتایج این خدمات و کارایی آن را مورد توجه قرار می‌دهند. شهروندان نگران خانواده خود در زمینه مالی به ویژه نگران فرزندان خود و نسلهای بعدی هستند.<sup>۱۰</sup> این استفاده‌کنندگان به یک "گزارش جامع ولی مختصر که یک تصویر گسترده و کامل از فعالیتهای متنوع و وضعیت مالی کلی دولت فراهم می‌آورد" علاقمند هستند.<sup>۱۱</sup>

۹. مطالعه گزارشگری دولت مرکزی: مطالعه مشترک دفتر بازرسی کل کانادا و دیوان محاسبات ایالات متحده، مارس ۱۹۸۶، صفحه ۱۰.

۱۰. SFFAC 1، بند ۷۷.

۱۱. مطالعه گزارشگری دولت مرکزی، P.V.

۱۸. نمایندگان شهروندان. این گروه نیز شامل افراد خارج از دولت است. این گروه شامل افرادی چون: رسانه‌ها، گروه‌های مدافع منافع عمومی، قانون‌گذاران و مقامات اجرایی ایالتی و محلی و تجزیه و تحلیل‌گران شرکتها، دانشگاهها و دیگر مؤسسات پژوهشی است. به دلیل اینکه نوعاً شهروندان زمان و توانایی محدودی برای تجزیه و تحلیل گزارشهای دولت دارند، آنها می‌خواهند اطمینان یابند که دولت به گونه‌ای اقتصادی، کارآ و اثربخش وظایف خود را انجام می‌دهد.<sup>۱۲</sup> بنابراین شهروندان در بیشتر موارد چشم به تحلیل‌گران رسانه‌ها، مؤسسات مالی، انجمنهای سیاسی و غیره دارند تا چنین تحلیل‌هایی را برای آنها انجام دهند.<sup>۱۳</sup> نمایندگان شهروندان، اطلاعات تفصیلی‌تر را تجزیه و تحلیل و تفسیر می‌کنند تا به شهروندان تحویل دهند. آنها همچنین تحلیل‌های عمیق‌تری را انجام می‌دهند که شهروندان ممکن است تمایل یا توانایی انجام آن را نداشته باشند. نمایندگان شهروندان نوعاً مهارت، زمان و توانایی بیشتری برای جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات تفصیلی بدست آمده از منابع گوناگون را دارند.

۱۹. نمایندگان شهروندان همه جنبه‌های عمده هر یک از اهداف هیأت شامل برنامه‌های افراد، خدمات و فعالیتهای دولت، مسئولیت مالی نمایندگان منتخب و منتصب، ستانده و نتایج برنامه‌ها و اطمینان از وضعیت اقتصادی، کارآیی و اثربخشی دولت را مورد توجه قرار می‌دهند. بنابراین، آنها، اطلاعات وسیعی از همه جنبه‌های بودجه، عملیات برنامه‌ها، مباشرت دولت مرکزی و سیستمها و کنترلها را مورد توجه قرار می‌دهند. "رسانه‌ها و تحلیل‌گران رایج‌ترین گروه استفاده‌کننده از گزارشهای مالی دولت مرکزی، منبع اصلی اطلاعات مرتبط با دولت برای شهروندان و شرکتها، و منبع اصلی اطلاعاتی برای قانون‌گذاران هستند"<sup>۱۴</sup>. هیأت معتقد است که نمایندگان شهروندان ممکن است به CFR به عنوان یک نقطه شروع اتکا کنند ولی آنها به دنبال گزارشات تفصیلی‌تر خواهند بود.

---

۱۲. SFFAC 1، بند ۷۷.

۱۳. همان منبع، صفحه ۵.

۱۴. همان منبع، صفحه ۶-۵.

۲۰. هیأت با نتایج مطالعه گزارشگری دولت مرکزی موافق می‌باشد. یافته مهم این مطالعه این بود که "استفاده‌کنندگان برای انتقال اطلاعات مالی در باره دولت مرکزی به یکدیگر وابسته هستند. قانون‌گذاران - کسانی که عموماً نقش اصلی در استفاده از اطلاعات مالی دولت مرکزی را دارند- به طور قابل ملاحظه‌ای به تفسیر اطلاعات توسط تحلیل‌گران و رسانه‌ها به منظور فراهم کردن اطلاعات قابل فهم، وابسته هستند. این مورد همچنین برای شهروندان و شرکتها نیز وجود دارد. بنابراین، نیازهای تحلیل‌گران و رسانه‌ها مهم و حیاتی است زیرا اگر نیازهای آنها به خوبی برآورده نشود، درک (شناخت) فعالیت‌های دولت توسط دیگران مشکل خواهد بود"<sup>۱۵</sup>.

#### استفاده‌کنندگان داخلی

۲۱. استفاده‌کنندگان داخلی، گروه‌های درون دولت مرکزی هستند که معمولاً دسترسی بیشتری به اطلاعات دولت مرکزی شامل، اطلاعات مالی خلاصه شده و تفصیلی، برنامه‌ها، بودجه‌ها، هزینه‌ها و گزارشهای اقتصادی و تحلیلهای مربوط به تمامی واحدهای گزارشگری، دارند. به دلیل اینکه آنها می‌توانند اطلاعات مربوط به موضوعات خاص مورد علاقه خود را بدست آورند، آنها می‌توانند از CFR منفعت ببرند اما جزء استفاده‌کنندگان اصلی نیستند. استفاده‌کنندگان داخلی شامل، کنگره، مدیران اجرایی دولت مرکزی و مدیران برنامه‌ها هستند. در میان این سه استفاده‌کننده، برخی کنگره را واسطه‌نهایی بین عموم مردم و دولت می‌دانند. با این وجود، کنگره، همانند دیگر استفاده‌کنندگان داخلی، به اطلاعات داخلی خاص زیادی دسترسی دارد و برای انجام کار خود گزارش ارائه می‌کند. بنابراین آنها جزء استفاده‌کنندگان اصلی CFR نیستند. به هر حال این استفاده‌کنندگان ممکن است به CFR با شاخصهای (معیارهای) گسترده و اطلاعات خلاصه شده به عنوان "یک سند مرجع برای اطلاعات تفصیلی تر یا تفکیک شده در زمینه‌های خاص" اتکا کنند<sup>۱۶</sup>. هر یک از استفاده‌کنندگان داخلی به اطلاعات تفصیلی

۱۵. همان منبع، صفحه ۷-۱۷.

۱۶. همان منبع، صفحه ۸.

و تفکیک شده دسترسی دارند ولی بر یک سری داده‌های خلاصه شده در یک سطح محدودتر به عنوان شاخصهای وضعیت و شرایط مالی دولتی اتکا می‌کنند. استفاده‌کنندگان داخلی می‌خواهند از CFR برای فراهم کردن "تصویر کلی سلامت مالی دولت که از طرق دیگر قابل دستیابی نیست ... و چارچوبی کلی برای فعالیتهای دولت، استفاده کنند"<sup>۱۷</sup>.

۲۲. براساس تجزیه و تحلیل انجام شده در بالا، هیأت به این نتیجه رسید که CFR، دارای منافع عمومی برای پنج گروه استفاده‌کننده خواهد بود. هیأت معتقد است که گروه‌های استفاده‌کننده خارجی شامل عموم مردم هستند و شهروندان و نمایندگان آنها، استفاده‌کنندگان اصلی CFR هستند.

۲۳. هیأت همچنین پیشنهادهای دریافتی از پاسخ‌دهندگان به پیش‌نویس را مورد توجه قرار داد (به بند ۱۱ مراجعه شود). برخی پاسخ‌دهندگان خواهان این بودند که افراد خاصی به نمونه‌های اشخاص شامل شده در گروه نمایندگان شهروندان اضافه شود. از آنجا که هیأت معتقد بود که افراد فهرست شده در گروه، نمونه‌های نوعی نسبت به فهرست جامع بودند، تصمیم گرفت که فهرست نمونه‌ها را گسترش ندهد. در عوض هیأت تصمیم گرفت که اصلاح مختصری در جمله‌بندی توصیف گروه نمایندگان شهروندان برای روشن شدن نوعی بودن نمونه‌های گروهها و افراد فهرست شده و جامع نبودن آن انجام دهد.

### ویژگیهای کیفی

۲۴. SFFAC 1 مقرر می‌دارد که اطلاعات برای مفید بودن باید قابل اتکا، مربوط، یکنواخت، قابل مقایسه، قابل فهم و به موقع باشد. هیأت با توجه به این ویژگیها استانداردهایی که برای همه واحدهای گزارشگری دولت مرکزی، هم در سطح دستگاه اجرایی و هم دولت به عنوان یک مجموعه واحد قابل کاربرد است را مورد بحث و تبادل نظر قرار داد. در محیط دولت مرکزی دستیابی به این ویژگیها زمانی محقق می‌شود که هیأت استانداردهایی را برای گزارشگری دولت مرکزی تدوین نماید. در سطح CFR، یعنی

---

۱۷. همان منبع، صفحه ۹.



سطحی که داده‌های حسابرسی شده دستگاه اجرایی جمع‌آوری می‌شود، شیوه ارائه داده‌های مربوط به CFR به استفاده‌کنندگان عمومی، مورد توجه اساسی قرار می‌گیرد. به دلیل اینکه صورتهای مالی دولت مرکزی از نظر مفهوم، شکل، حجم و پیچیدگی از صورتهای مالی واحدهای تجاری متفاوت است و استفاده‌کننده مورد نظر صورتهای مالی دولت مرکزی، همه را شامل می‌شود، هیئت بر قابل فهم بودن CFR تأکید می‌کند. هیأت با نتایج مطالعه انجمن حسابداران دولت، در خصوص گزارشگری پاسخگویی دولت موافق است. انجمن حسابداران دولت در این مطالعه به این نتیجه رسید که "مشکل گزارشگری به شهروندان اصولاً عدم توانایی در ایجاد اطلاعات معنی‌دار یا فقدان این اطلاعات نیست. بلکه مشکل اصلی در شیوه‌ای است که این اطلاعات به شهروندان آمریکایی ارائه می‌شود"<sup>۱۸</sup> در این مطالعه پیشنهاد شده که فراوانی (زیاد بودن) داده‌های مالی تفصیلی منتشر شده توسط دولت، ارائه‌دهنده دیدی مختصر و جامع از فعالیتهای دولت به شهروندان نمی‌باشد.

۲۵. برای برطرف کردن نیاز شهروندان به یک تصویر کلی از فعالیتهای دولت به شیوه‌ای قابل فهم، هیأت به این نتیجه رسید که هر گروه استفاده‌کننده باید بتواند به راحتی جای انواع اطلاعات مورد علاقه خود را پیدا کند. □ این اطلاعات را کجا می‌شود پیدا کرد؟ □ برای مثال در صورت گزارش یک قلم، همه اطلاعات مرتبط با آن در صورت امکان باید در یک مکان اصلی گزارش شود<sup>۱۹</sup>. در صورتی که چنین امکانی وجود نداشته باشد، گزارش باید از طریق زبان ارتباطی واضح، یادداشتها (زیرنویسها) یا سایر اطلاعات، خواننده را به سمت اطلاعات راجع به آن قلم یا موضوع در میان بخشهای مختلف گزارش رهنمون سازد. در نهایت، محتوا و ساختار CFR باید برای استفاده‌کننده روشن و کامل باشد.

---

۱۸. گزارش به شهروندان در خصوص عملکرد دولت و وضعیت آن: اقدامات گروه کاری، نوامبر ۱۹۹۴، صفحه ۲۵.  
۱۹. اگر اقلام گزارش شده، سطوح مختلفی از پوشش حسابرسی داشته باشند، باید سطح پوشش حسابرسی برای هر قلم به روشنی مشخص شود. استانداردهای حسابرسی در AU558، برجسب زدن به اقلام را مقرر خواهد کرد.

۲۶. در این بیانیه مفاهیم، علاوه بر ویژگی قابل فهم بودن برای شهروندانی که دانش تفصیلی راجع به اصول حسابداری ندارند (که در بالا بحث شد) بر ویژگی کیفی به موقع بودن به عنوان یک ویژگی مهم CFR تأکید می‌شود. همانطور که در SFFC 1 (بند ۱۶۲) ملاحظه شد، "برای اینکه گزارشهای مالی مفید باشند باید به اندازه کافی به موقع منتشر شوند تا بر تصمیمات مؤثر باشند". اگر اطلاعات برای استفاده‌کننده مورد نظر، قابل فهم نباشد یا اگر اطلاعات به موقع در اختیار استفاده‌کننده قرار نگیرد، مربوط بودن، قابلیت اتکا، یکنواختی یا قابلیت مقایسه اطلاعات اهمیتی نخواهد داشت و اطلاعات برای استفاده‌کننده مفید یا قابل استفاده نخواهد بود.

۲۷. هیأت همچنین پیشنهادهای برخی پاسخ‌دهندگان را مورد توجه قرار داد که معتقد بودند، ویژگیهای کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن باید به هزینه چهار ویژگی دیگر (مربوط بودن، قابلیت اتکا، یکنواختی و قابلیت مقایسه) مورد تأکید قرار گیرد. هیأت بیان کرد که قصدش در بند ۹ پیش‌نویس، تصدیق اهمیت تمام ۶ ویژگی برای تمام گزارشها و استفاده‌کنندگان بود. تمرکز هیأت بر ویژگیهای قابل فهم بودن و به موقع بودن به ماهیت انباشته گزارش و استفاده‌کنندگان مورد نظر مربوط است. هیأت تصمیم گرفت تا دو جمله آخر بند ۲۲ پیش‌نویس را حذف کند:

بنابراین، این دو ویژگی کیفی (قابل فهم بودن و به موقع بودن) نقش اساسی در تدوین استانداردهای حسابداری برای یک گزارش مالی تلفیقی مفید (سودمند) دارد. هیأت هنگام تدوین، بررسی و پذیرش استانداردها، دیگر ویژگیهای کیفی را مورد توجه قرار خواهد داد.

۲۸. هیأت معتقد است که این دو جمله باعث می‌شود که برخی پاسخ‌دهندگان چنین استنتاج کنند که ۴ ویژگی دیگر برای هیأت مهم نبوده است.

## گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

۲۹. از وقتی که هیأت، CFR را به عنوان یک گزارش مالی با مقاصد عمومی مورد توجه قرار داد، مجدداً مباحث خود را از SFAC 1، جایی که محدودیتهای گزارشگری مالی توصیف شده، تکرار کرد. هیأت بیان می‌کند که "گزارشگری مالی با مقاصد عمومی تنها منبع اطلاعات مالی نیست... در بسیاری از موارد، استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی با مقاصد عمومی برای برطرف کردن نیازهای اطلاعاتی خود نیاز دارند که منابع دیگر را نیز مورد توجه قرار دهند... در حالیکه اطلاعات خاص از طریق گزارشهای مالی با مقاصد عمومی فراهم می‌شود، اطلاعات دیگر می‌تواند به گونه‌ای بهتر تنها از طریق گزارشگری مالی خارج از این گزارشها فراهم شود. هنوز هم اطلاعات دیگر از طریق گزارشگری غیر مالی یا گزارشگری مالی بخشهایی از جامعه و نه از طریق دولت مرکزی و اجزاء آن، فراهم می‌شود (برای نمونه گزارشگری اقتصادی)"<sup>۲۰</sup>.

## تصویب هیأت

۳۰. هیأت به اتفاق، انتشار این بیانیه مفاهیم را تصویب کرد.

---

۲۰. هیأت به اتفاق، انتشار این بیانیه مفاهیم را تصویب کرد.

## اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی<sup>۲۱</sup>

۳۱. رعایت و التزام بودجه‌ای. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید به اجرای وظایف دولت که پاسخگویی عمومی و روشن در بارهٔ وجوه دریافتی از محل مالیاتها و سایر منابع و نیز پرداخت وجوه براساس قوانین بودجه سالانه و سایر قوانین و مقررات است کمک کند. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید اطلاعاتی را برای ارزیابی موارد زیر ارائه کند:

- منابع مالی بودجه‌ای چگونه به دست آمده و مصرف شده و آیا این کار بر طبق قانون صورت گرفته است،

- وضعیت و جایگاه منابع مالی بودجه‌ای چگونه است، و

- چه ارتباطی بین اطلاعات منابع مالی بودجه‌ای با اطلاعات مربوط به هزینه‌های عملیات اجرای برنامه‌ها وجود دارد و تا چه میزان اطلاعات منابع مالی بودجه‌ای با سایر اطلاعات حسابداری در بارهٔ داراییها و بدهیها سازگار است.

۳۲. اجزای عملیات. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید به استفاده‌کنندگان گزارشها کمک کند تا به ارزیابی خدمات انجام شده، هزینه‌های مرتبط و نحوهٔ انجام آن، روشهای تأمین مالی این اقدامات و مدیریت داراییها و بدهیهای واحد گزارشگر پردازد. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید اطلاعاتی را برای ارزیابی موارد زیر ارائه کند:

- هزینه‌های انجام برنامه‌ها و فعالیتهای خاص و نحوهٔ ترکیب و تغییر این هزینه‌ها،

- اقدامات به عمل آمده در بارهٔ برنامه‌های دولت مرکزی و تغییرات در زمان و هزینه‌های مربوط به آنها، و

---

۲۱. از بیانیه شماره ۱ مفاهیم حسابداری مالی دولت مرکزی، SFFAC 1، اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی، بند ۱۷-۱۳.

□ کارآیی و اثربخشی مدیریت دولت در مدیریت داراییها و بدهیها.

۳۳. مباشرت. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید به استفاده‌کنندگان گزارشها کمک کند تا آثار عملیاتی و سرمایه‌گذاریهای دولت در یک دوره مالی خاص بر وضعیت کشور، و در نتیجه چگونگی تغییر شرایط مالی دولت و ملت در حال و آینده را ارزیابی کند.

۳۴. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید اطلاعاتی را برای ارزیابی موارد زیر ارائه کند:

□ بهبود یا افول وضعیت مالی دولت طی دوره مالی،

□ کفایت منابع مالی بودجه‌ای آینده برای استمرار ارائه خدمات عمومی و توانایی پرداخت تعهدات در سررسید، و

□ تأثیر عملیات دولت بر رفاه ملت در حال حاضر و در آینده.

۳۵. سیستمها و کنترلها. گزارشگری مالی دولت مرکزی باید استفاده‌کنندگان را در حصول اطمینان از موارد زیر که موجب شناخت بهتر کفایت سیستمهای مدیریت مالی و کنترلهای داخلی حسابداری و اداری می‌شود کمک کند:

□ اجرای عملیات براساس قوانین مالی، بودجه، الزامات قانونی و اهداف مصوب و ثبت عملیات براساس استانداردهای حسابداری دولت مرکزی،

□ حفاظت از داراییها و اموال در برابر مواردی چون تقلب، اتلاف و سوء استفاده، و

□ وجود شواهد کافی و پشتیبان برای اطلاعات مربوط به اندازه‌گیری عملکرد.

## عبارات اختصاری

AICPA - انجمن حسابداران رسمی آمریکا

CFR - صورت مالی تلفیقی دولت ایالات متحده

FASAB - هیأت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی

GAAP - اصول پذیرفته شده حسابداری

SFFAC - بیانیه مفاهیم حسابداری مالی دولت مرکزی

SFFAS - بیانیه استانداردهای حسابداری مالی دولت مرکزی

### اعضاء هیأت FASAB

**David Mosso, chairman**

**Jokph V. Anania, F.**

**Philip T. Calder**

**Claire Gorham Cohen**

**John A. Faerll**