

تاریخ دریافت: ۸۹/۷/۳۰

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۳۰

نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

دکتر جعفر باباجانی / دانشیار دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده

مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری دو مفهوم بنیادی و مستقل در حسابداری و گزارشگری مالی است. این مفاهیم به‌رغم استقلال که دارند در ارتباط و تعامل با یکدیگر عمل می‌کنند و انعکاس یکی در دیگری معنی پیدا می‌کند. استقلال و کاربرد هر یک از این دو مفهوم در حسابداری و گزارشگری مالی از منظر مبانی نظری بسیار روشن است. مبنای حسابداری مفهومی است که بر عنصر زمان تأکید دارد، اما رویکرد اندازه‌گیری مفهومی است که بر نوع منابعی که باید اندازه‌گیری شود و عناصری که قرار است در صورتهای مالی ارائه شود، تمرکز می‌کند. مبنای حسابداری جزء لاینفک رویکرد اندازه‌گیری است، زیرا یک زمان مشخص شناسایی برای انجام یک عمل اندازه‌گیری خاص ضروری است. به همین دلیل، این دو مفهوم در عملیات حسابداری در تعامل و ارتباط با یکدیگر به نحوی رفتار می‌کنند که نقش و قابلیت یکی از آنها به حساب دیگری منظور می‌شود.

هدف اصلی این مقاله آن است که ضمن ارائه مبانی نظری کافی دایر بر استقلال این دو مفهوم، ارتباط و تعامل آنها در عمل به نحوی تشریح شود که نقش و کاربرد هر یک از دو مفهوم در تکمیل وظیفه و رسالتی که در نظام حسابداری و گزارشگری مالی برعهده دارند، روشن شود. از این رو، ابتدا مبانی نظری حاکم بر هر یک از مفاهیم ارائه می‌شود، سپس ترکیب و تعامل آنها در خلق سیستم‌های حسابداری تشریح و پس از آن، کاربرد مشترک آنها در تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تحقق اهداف گزارشگری مالی در نهادهای بخش خصوصی و عمومی مورد بحث قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: مبنای حسابداری، رویکرد اندازه‌گیری، مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت

پاسخگویی عملیاتی، هدف‌های گزارشگری مالی

مقدمه

مبنای حسابداری^۱ و رویکرد اندازه‌گیری^۲ مفاهیمی هستند که در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردارند. به‌رغم نقش بااهمیتی که این دو مفهوم در حسابداری این نهادها ایفا می‌کنند، جایگاه ویژه آن‌ها برای بسیاری از دانش‌پژوهان حسابداری و حسابداران شاغل در نهادهای بخش عمومی، در حاله‌ای از ابهام پیچیده شده است. این ابهام در حقیقت در ذات این دو مفهوم و تعامل و ارتباطی که با یکدیگر برقرار می‌کنند، نهفته است. درک عمیق کاربرد هر یک از این دو مفهوم، مستلزم آگاهی کافی از ماهیت این ارتباط و تعامل است که آن‌ها را به دو روی یک سکه مبدل کرده و در انعکاس یکدیگر معنی پیدا می‌کنند.

عدم توجه کافی به ارتباط و تعامل این دو مفهوم در حسابداری و گزارشگری مالی و به خصوص در حسابداری نهادهای بخش عمومی، موجب شده است تا حسابداران و دانش‌پژوهان حسابداری، نقش مشترک ناشی از تعامل مفهوم مبنای حسابداری و مفهوم رویکرد اندازه‌گیری را صرفاً به مبنای حسابداری نسبت دهند. نادیده گرفتن نقشی که مفهوم رویکرد اندازه‌گیری در تعامل سازنده با مفهوم مبنای حسابداری ایفا می‌کند، منجر به افراط در طرح نقش مبالغه‌آمیز مفهوم مبنای حسابداری در گزارشگری مالی شده است. به بیان دیگر، در این فرایند، نقش و کاربرد مفهوم رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی به حساب مفهوم مبنای حسابداری منظور و یکی از مفاهیم به پای مفهوم دیگری قربانی شده است.

نقش و جایگاه ویژه‌ای که این دو مفهوم در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی دارند، به قدری بااهمیت است که می‌توان گفت کسانی که ارتباط و تعامل این دو مفهوم را به درستی درک نمی‌کنند، بهتر است به حوزه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل نهادها وارد نشوند. از این‌رو، هدف اصلی این مقاله آن است که مفهوم و کاربرد مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری را به صورت جداگانه تشریح کند و ارتباط و تعامل آن‌ها را مورد بحث قرار دهد.

مفهوم مبنای حسابداری

مفهوم مبنای حسابداری بر عنصر زمان تأکید دارد و زمان‌شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی در کانون مبنای حسابداری قرار دارد. از این‌رو، آنچه که به زمان وقوع رویدادها ارتباط پیدا

می‌کند را می‌توان به این مفهوم نسبت داد. همانطور که نگارنده در مقالات خود این موضوع مهم را مورد توجه قرار داده است، انتخاب زمان شناسایی رویدادهای مالی منجر به گزینش مبنای حسابداری خواهد شد. به همین دلیل، اگر سیستم حسابداری برای شناسایی رویدادهای مالی، مبادله وجه نقد را انتخاب کند، مبنای نقدی را مورد توجه قرار می‌دهد. این در حالی است که اگر برای شناسایی رویدادهای مالی، از مبادله وجه نقد صرف‌نظر شود و به جای آن زمان وقوع رویدادهای مالی مورد توجه قرار گیرد، سیستم حسابداری استفاده از مبنای تعهدی را در دستور کار قرار داده است.

ذکر این نکته مهم ضروری است که انتخاب مبنای حسابداری نقدی یا تعهدی به معنی پذیرش یکی از گزینه‌های سفید یا سیاه نیست و زمان‌های دیگری غیر از دو زمان فوق‌الذکر نیز برای شناسایی رویدادهای مالی قابل طرح است. بنابراین، مبنای حسابداری برای شناسایی رویدادهای مالی به مثابه طیفی عمل می‌کند که یک سر آن را مبادله وجه نقد و سر دیگر آن را وقوع رویداد مالی تشکیل می‌دهد. با این ترتیب، انتخاب مبنای حسابداری برای گزارشگری مالی مستلزم کشف نقطه زمانی مشخصی بر روی این طیف است. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در جز (ب) بند ۳ بیانیه شماره ۱۱، مبنای حسابداری را به شرح زیر تعریف نموده است:

«مبنای حسابداری بر این موضوع تأکید دارد که آثار رویدادهای مالی و معاملات باید در چه زمانی برای مقاصد گزارشگری مالی شناسایی شود. مبنای حسابداری جزء لاینفک رویکرد اندازه‌گیری است، زیرا زمان شناسایی رویدادها مکمل وظیفه یک رویکرد اندازه‌گیری خاص است.»

مفهوم رویکرد اندازه‌گیری

رویکرد اندازه‌گیری مفهومی است که بسیار کم، توجه حسابداران و دانش‌پژوه‌های حسابداری ایران را به خود جلب نموده است. این موضوع حتی در مورد حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران نیز مصداق دارد و نگارنده تا زمان نگارش این مقاله، با طرح مبانی نظری این مفهوم در کتب و مقالات انتشار یافته در زمینه حسابداری مالی در ایران برخورد نکرده است. شاید برخی عدم طرح مباحثی از این دست را به این موضوع نسبت دهند که این مفهوم کاربرد چندانی در حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و بازرگانی ندارد؛ این در حالی است که به جز اندک مطالبی که در مقاله‌های نگارنده مطرح شده است، مطلب در خور ملاحظه‌ای درباره مفهوم و جایگاه ویژه رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری نهادهای بخش عمومی نیز انتشار نیافته است. به این دلیل رمزگشایی از

این مفهوم و کاربرد آن در حسابداری و گزارشگری نهادهای بخش عمومی و خصوصی اهمیت دارد. رویکرد اندازه‌گیری مبین آن است که چه عنصری از عناصر صورت‌های مالی در گزارشگری وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر منعکس شود. به بیانی دیگر، تمرکز رویکرد اندازه‌گیری بر اقلامی است که قرار است در صورت‌های مالی واحد گزارشگر ارایه شود تا صورت‌های مالی بتوانند وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر را منطبق با هدف‌های گزارشگری مالی گزارش کنند. با این ترتیب، رویکرد اندازه‌گیری بر نوع منابعی که باید اندازه‌گیری شود و در صورت‌های مالی مربوط منعکس گردد، تأکید دارد، هر چند که تحقق این امر مستلزم آن است که زمان وقوع رویدادهایی که در فرایند اندازه‌گیری منابع مؤثر واقع می‌شوند نیز مورد توجه قرار گیرد. این همان پاشنه آشیل رویکرد اندازه‌گیری است. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در جزء (الف) بند (۳) بیانیه استاندارد شماره (۱۱)، رویکرد اندازه‌گیری را به شرح زیر تعریف کرده است:

«رویکرد اندازه‌گیری بر این موضوع تمرکز می‌کند که چه چیزی قرار است در گزارشگری وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر ارایه شود. رویکرد اندازه‌گیری هنگامی وظیفه خود را تکمیل می‌کند که نه تنها نوع منابعی که اندازه‌گیری می‌شود را مشخص کند، بلکه زمان آثار رویدادها و معاملات حاوی این قبیل منابع را (مبنای حسابداری) نیز شناسایی کند.»

تعریف رویکرد اندازه‌گیری که با توجه به ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های دولتی و نهادهای بزرگ بخش عمومی صورت گرفته است، به روشنی رابطه و تعامل دو مفهوم رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری را بیان می‌کند. بدین معنی که این دو مفهوم ضمن حفظ استقلال خود، از ارتباط و تعامل با یکدیگر بهره می‌جویند تا از این طریق سطح قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی را ارتقاء بخشند. این همان نقطه اشتراکی است که عدم توجه به آن موجب ابهام در درک صحیح این دو مفهوم می‌شود و قابلیت‌های یکی از آنها به حساب دیگری منظور می‌گردد.

منابع مورد اندازه‌گیری

درک صحیح مفهوم رویکرد اندازه‌گیری مستلزم ارایه تعریف روشنی از «منبع» از یک‌سو و شناسایی منابع از سوی دیگر است. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در بیانیه مفهومی شماره (۴) با نگاهی متفاوت از سایر همتایان خود، عناصر صورت‌های مالی را تعریف نموده است. هیأت مذکور در این بیانیه، تعریف عناصر صورت‌های مالی را از مفهوم «منبع»^۳ استخراج کرده

و تصریح نموده است، منبع قلمی است که در حال حاضر دارای ظرفیت خدمت‌رسانی باشد. این هیئت سپس با تکیه بر مفهوم منبع، دارایی را منبعی تلقی می‌کند که ظرفیت خدمت‌رسانی دارد و مادام که دارای چنین ظرفیتی است، می‌تواند به عنوان دارایی در ترازنامه واحد گزارشگر منعکس شود.

شناسایی انواع منابع نیز به درک صحیح مفهوم اندازه‌گیری کمک می‌کند، از این رو ابتدا تعریف منابع اقتصادی و سپس تعریف اجزای تشکیل‌دهنده منابع اقتصادی به شرح زیر ارائه می‌شود:

منابع اقتصادی^۴: منابع اقتصادی منابع کمیابی است که برای انجام فعالیت‌های اقتصادی نظیر مصرف، تولید و مبادله مورد استفاده قرار می‌گیرند. منابع مالی و منابع غیرمالی منابع اقتصادی دولت را تشکیل می‌دهند (بند ۲۲ بخش ۱۱۰۰ بیانیه اصول و مفاهیم انجمن حسابداران خبره کانادا، ۲۰۱۰).

منابع مالی^۵: شامل وجوه نقد، مطالبات، سرمایه‌گذاری‌ها و هرگونه منابع دولت است که در جریان عملیات عادی دولت مورد مصرف قرار نمی‌گیرد و قرار است منجر به جریان خالص وجوه نقد شود (نظیر موجودی کالا برای فروش مجدد). دارایی‌های مالی دولت از منابع مالی تشکیل می‌شود (بند ۲۳ همان منبع).

منابع غیرمالی: شامل کلیه اقلام ثابت با ماهیتی دائمی (نظیر دارایی سرمایه‌ای مشهود)، مطالبات مربوط به کالا و خدمات (نظیر پیش‌پرداخت‌ها) و کالای قابل مصرف (نظیر موجود مواد و ملزومات)، می‌باشد. منابع غیرمالی شامل دارایی غیرمشهود، زمین‌ها و منابع طبیعی نیز خواهد بود. (بند ۲۴ همان منبع).

در بند ۲۶ منبع فوق‌الذکر به نکته مهمی به شرح زیر اشاره شده است:

به لحاظ اینکه منابع غیرمالی دولت ماهیتی متفاوت با آنچه که در واحدهای انتفاعی نگهداری می‌شود دارد، بنابراین وضعیت مالی دولت دارای دوبعد جداگانه زیر است:

الف - خالص منابع مالی یا خالص بدهی دولت

ب - منابع غیرمالی دولت که معرف خدمات بالقوه در دسترس برای ارائه خدمات در آینده است.

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی نیز در جزء (C) تا (g) بند (۳) بیانیه استاندارد شماره (۱۱)

تعاریفی از دارایی‌ها و منابع مالی و دارایی‌های سرمایه‌ای به شرح زیر ارائه داده است که به درک مفهوم رویکرد اندازه‌گیری کمک می‌کند.

c- دارایی‌ها منافع اقتصادی آتی احتمالی هستند که بر اثر رویدادهای گذشته توسط واحد گزارشگر تحصیل و یا کنترل شده است. دارایی‌ها شامل منابع مالی و دارایی‌های سرمایه‌ای می‌باشد.

d- منابع مالی عبارتند از وجوه نقد، مطالبات (نظیر حساب‌ها و مالیات‌های دریافتی، پیش‌پرداخت‌ها)، کالای مصرف‌شدنی (نظیر موجودی ملزومات) و سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت که در جریان معاملات و رویدادهای گذشته تحصیل شده و تحت کنترل قرار گرفته است.

e- موجودی ملزومات به مواردی اطلاق می‌شود که در نتیجه رویدادها و معاملات گذشته تحصیل و یا تحت کنترل قرار گرفته و در جریان عادی عملیات مصرف خواهد شد.

f- پیش‌پرداخت یک قلم دارایی است که معرف مبالغی است که پیشاپیش برای کالا و خدماتی پرداخت شده که در آینده تحویل یا انجام می‌شود.

g- دارایی‌های سرمایه‌ای دارایی‌های مشهود و با عمر طولانی (نظیر زمین، ساختمان، تجهیزات دارایی‌های زیربنایی) هستند که در نتیجه رویدادها و معاملات گذشته تحصیل و یا تحت کنترل قرار گرفته است.

همانطور که ملاحظه می‌شود، انجمن حسابداران خبره کانادا موجودی ملزومات و پیش‌پرداخت را منابع غیرمالی تلقی نموده است، این در حالی است که هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا این دو قلم را منابع مالی محسوب نموده است.

ضرورت به کارگیری رویکردهای اندازه‌گیری

نگاهی اجمالی به تعاریف منابع مالی و منابع اقتصادی، بیانگر این واقعیت است که منابع مالی اگر چه جزء لاینفک منابع اقتصادی است و به منابعی نظیر وجوه نقد و مطالبات، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و کالاهای مصرف‌شدنی اطلاق می‌شود، اما اندازه‌گیری جداگانه آن‌ها برای تحقق برخی هدف‌های گزارشگری مالی ضروری است. این در حالی است که اندازه‌گیری منابع اقتصادی شامل تمام دارایی‌های در دسترس واحد گزارشگر جهت تهیه کالا و خدمات نیز از ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برخوردار است.

با این ترتیب، رویکردهای متفاوتی بر اندازه‌گیری جریان منابع حاکم می‌شود که متناسب با

هدف‌های گزارشگری مالی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. بدین معنی که اگر قرار باشد منابع اقتصادی که در اختیار واحد گزارشگر است مورد اندازه‌گیری قرار گیرد، از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی استفاده می‌شود. در مواردی که قرار است منابع مالی که در اختیار واحد گزارشگر است و باید برای تحقق هدف خاص مصرف گردد اندازه‌گیری شود، از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود. علاوه بر این، استفاده از رویکرد اندازه‌گیری جریان و جوه نقد نیز می‌تواند اطلاعات مفیدی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری فراهم کند.

از آنجا که استفاده از رویکردهای مختلف اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی و خصوصی، برای تحقق هدف‌های گوناگون گزارشگری مالی این نهادها امکان‌پذیر است، از این رو ضرورت به کارگیری بیش از یک رویکرد مورد سؤال قرار می‌گیرد. برای ارایه پاسخی شفاف به این پرسش باید نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی و خصوصی را به شرح زیر مورد تجربه تحلیل قرار دهیم:

نهادهای انتفاعی بخش خصوصی: چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی این نهادها بر مبنای تصمیم‌گیری تدوین شده است و به همین دلیل، سودمندی اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در درجه اول اهمیت قرار دارد، هر چند که در این قبیل چارچوب‌های نظری، مسئولیت پاسخگویی مدیران در قبال سهامداران نیز به نحوی مورد توجه قرار گرفته است. چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی که در برخی کشورها به نهادهای بخش عمومی نیز تسری یافته است، بر اساس ویژگی‌های محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تدوین گردیده و هدف‌های گزارشگری مالی این نهادها تحت تأثیر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تعیین شده است.

تحقق هدف‌های گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی و فعالیت‌های بازرگانی نهادهای بخش عمومی مستلزم اندازه‌گیری منابع و گزارش وضعیت و عملکرد مالی آن‌ها از طریق گزارش‌های مالی است. نگاهی اجمالی به هدف‌های گزارشگری مالی مندرج در چارچوب‌های نظری نهادهای انتفاعی، بیانگر این واقعیت است که هدف‌های اصلی آن بر اندازه‌گیری منابع اقتصادی و منابع نقد و گزارش وضعیت و عملکرد آن به استفاده‌کنندگان تأکید دارد. به عنوان مثال برخی هدف‌های گزارشگری مالی موضوع چارچوب نظری قبلی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا FASB مصوب سال ۱۹۸۷ مقرر می‌دارند:

۱- گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی شرکت، محل تأمین منابع مذکور و همچنین تأثیر معاملات، رویدادها و شرایطی را که منجر به تغییر این منابع می‌شود، نشان دهد.

۲- گزارشگری مالی باید اطلاعات لازم در مورد منابع و مصارف نقدی و دریافت و بازپرداخت وام شرکت و همچنین در مورد معاملات سرمایه شامل سود نقدی و سایر منابع توزیع شده شرکت به صاحبان آن‌ها و در مورد عوامل دیگری که ممکن است بر توان نقدینگی و پرداخت دیون شرکت‌ها مؤثر باشد، فراهم نماید.

۳- گزارشگری مالی باید اطلاعات مربوط به نتایج عملیات شرکت برای یک دوره مالی را فراهم نماید. تأکید اصلی گزارشگری مالی بر اطلاعات مربوط به نتایج عملیات شرکت است که از طریق اندازه‌گیری سود و اجزای آن فراهم می‌شود.

۴- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم کند که استفاده‌کنندگان را در ارزیابی کارایی و حفظ امانت و ایفای نقش مباشرتی مدیران بنگاه‌های اقتصادی یاری دهد.

همانطور که ملاحظه می‌شود، چون تأکید اصلی گزارشگری مالی بر اطلاعات مربوط به نتایج عملیات شرکت است و این امر نیز از طریق اندازه‌گیری سود و اجزای آن حاصل می‌شود، بنابراین، اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی دایر بر ورود و خروج این منابع، از اهمیت اساسی برخوردار است. این در حالی است که بنگاه‌های اقتصادی برای انعکاس توان نقدینگی و بازپرداخت دیون خود نیازمند فراهم نمودن اطلاعات لازم در مورد منابع و مصارف نقدی و بازپرداخت وام و توزیع سود نیز می‌باشند که اندازه‌گیری جریان وجوه نقد دایر بر ورود و خروج وجوه نقد را در این بنگاه‌ها اجتناب‌ناپذیر می‌نماید.

هدف‌های گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی در بیانیه سال ۲۰۱۰ (FASB) مورد تجدیدنظر قرار گرفته اما همان هدف‌ها به طریق مقتضی و به شرح زیر گنجانده شده است:

بند ۱۲- گزارش‌های مالی با مقاصد عام اطلاعاتی درباره وضعیت مالی واحد گزارشگر فراهم می‌شود که متضمن اطلاعات مرتبط به منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاهای حاکم بر این منابع است. علاوه بر این، گزارش‌های مالی اطلاعاتی درباره آثار معاملات و رویدادهایی که موجب تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهای حاکم بر آن می‌شود، ارائه می‌کند. این اطلاعات زمینه مناسبی برای تصمیم‌گیری در مورد تأمین منابع واحد گزارشگر فراهم می‌نماید.

بند ۱۳- اطلاعات مرتبط با ماهیت و میزان منابع اقتصادی واحد گزارشگر و ادعاهای حاکم بر

این منابع می‌تواند استفاده‌کنندگان را در شناسایی نقاط ضعف و قوت واحد گزارشگر یاری دهد. این اطلاعات به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که نقدینگی و توان ایفای تعهدات واحد گزارشگر را که برای تأمین مالی اضافی و چگونگی کسب این منابع مورد نیاز است، مورد ارزیابی قرار دهند. اطلاعات مربوط به اولویت‌ها و الزامات پرداخت مطالبات موجود به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که چگونگی توزیع جریان‌های وجوه نقد واحد گزارشگر را پیش‌بینی کنند.

بند ۲۰- اطلاعات درباره جریان‌های وجوه نقد دوره مالی واحد گزارشگر به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا توان تولید خالص جریان‌های وجوه نقد توسط واحد گزارشگر را مورد ارزیابی قرار دهند. این اطلاعات بیانگر تحویل و مصرف وجوه نقد حاوی اطلاعات درباره استقراض و بازپرداخت بدهی‌ها، توزیع سود و سایر وجوه نقد به سرمایه‌گذاران و سایر موارد تأثیرگذار بر نقدینگی و توان ایفای تعهدات واحد گزارشگر است. اطلاعات جریان‌های وجوه نقد به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی و توان نقدینگی و ایفای تعهدات و سایر اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد گزارشگر را مورد تحلیل قرار دهند.

با این ترتیب، تمامی بنگاه‌های اقتصادی قطع نظر از آنکه در بخش خصوصی یا عمومی به فعالیت بپردازند، برای اندازه‌گیری و انعکاس نتایج عملکرد به اندازه‌گیری منابع اقتصادی نیازمندند. از سوی دیگر، چون گزارش اطلاعات مربوط به منابع و مصارف وجوه نقد در قالب یکی از صورت‌های مالی اساسی موسوم به صورت جریان وجوه نقد از اهمیت کافی برخوردار است، اندازه‌گیری وجوه نقد نیز ضروری است. در چنین شرایطی، بنگاه‌های اقتصادی باید از دو رویکرد موسوم به اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و اندازه‌گیری جریان وجوه نقد برای تأمین اطلاعات مورد نیاز جهت تحقق هدف‌های گزارشگری مالی استفاده کنند.

نهادهای بزرگ بخش عمومی: چارچوب‌های نظری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر

دولت‌های ایالتی، محلی، مرکزی و شهرداری‌ها، عمدتاً بر پایه مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تدوین یافته است. در این قبیل چارچوب‌های نظری که اغلب آن‌ها بر اساس ویژگی‌های محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تدوین یافته است، مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی در درجه اول اهمیت قرار دارد و جزء جدایی‌ناپذیر هدف‌های گزارشگری مالی محسوب می‌شود. هدف‌های گزارشگری مالی این قبیل نهادها نیز تحت تأثیر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و هدف‌هایی که ذی‌نفعان برای آن از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند، قرار دارد.

تحقق هدف‌های گزارشگری مالی فعالیت حاکمیتی نهادهای بخش عمومی که منابع مالی مورد نیاز برای انجام آن‌ها عمدتاً از محل مالیات و عوارض تأمین می‌شود، مستلزم اندازه‌گیری منابع و گزارش وضعیت و عملکرد مالی آن‌ها از طریق گزارش‌های مالی است. نگاهی به هدف‌های گزارشگری مالی مندرج در چارچوب‌های نظری حاکم بر این قبیل نهادها نیز بیانگر این واقعیت است که این قبیل هدف‌ها بر اندازه‌گیری منابع مالی، منابع نقد و منابع اقتصادی تأکید دارد. برای درک صحیح ارتباط هدف‌های گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی با رویکردهای اندازه‌گیری، برخی از هدف‌های گزارشگری مالی مندرج در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا GASB به منظور دستیابی به رویکردهای اندازه‌گیری متفاوت مورد نیاز برای تحقق آن‌ها به شرح زیر ارائه می‌شود.

۱- در بند ۱۷۶ مقرر گردیده است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را ارزیابی نمایند و تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی اتخاذ کنند. در این بند تصریح شده است که وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی در گزارشگری مالی دولتی بسیار پررنگ‌تر از گزارشگری مالی در واحدهای انتفاعی است. از این روی GASB این مفهوم را جزء جدایی‌ناپذیر سایر هدف‌های گزارشگری مالی تلقی نموده است.

۲- در بند ۱۷۷ بیانیه تصریح شده است که گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ایفا نماید و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را در ارزیابی این مسئولیت یاری دهد. تحقق این هدف مستلزم آن است که گزارشگری مالی اطلاعاتی فراهم کند که به پرسش‌های زیر پاسخ دهد:

الف - آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است.

ب - آیا منابع مالی بر اساس مجوزهای قانونی تحصیل شده است و مصارف مالی مطابق با بودجه مصوب سالانه و در چارچوب قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است.

ج - آیا دولت از قدرت و توان لازم برای تدارک کالا و ارائه خدمات در سطح فعلی برخوردار است و منابع را به صورت کارآمد، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف می‌کند.

۳- بند ۱۷۸ بیانیه مقرر نموده است که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی باید نتایج عملیات دولت را مورد ارزیابی قرار دهند. برای این منظور گزارشگری مالی باید اطلاعاتی به شرح موارد زیر فراهم کند:

الف - مخارج بر حسب وظایف، نوع و ماهیت و درآمدها و سایر منابع بر حسب منابع و انواع آن گزارش شود.

ب - نحوه تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها و چگونگی تأمین نقدینگی دولت گزارش شود.

ج - وضعیت مالی ناشی از فعالیت‌های سالانه دولت گزارش شود.

۴- در بند ۱۷۹ بیانیه نیز تصریح شده است که گزارش‌های مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها بتوانند سطح خدماتی که دولت می‌تواند ارائه کند را مورد ارزیابی قرار دهند و از قدرت و توان دولت در ایفای تعهدات سررسید شده مطلع شوند.

هدف‌های گزارش‌گری مالی دولت و واحدهای تابعه مندرج در چارچوب نظری مصوب هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در اغلب چارچوب‌های نظری گزارش‌گری مالی سایر مراجع استانداردارگذار به طریق مقتضی مورد تأکید قرار گرفته است. هدف‌های گزارش‌گری مالی مشروحه فوق، بیانگر این واقعیت است که اطلاعات مورد نیاز برای تحقق آن‌ها، مستلزم استفاده از رویکردهای اندازه‌گیری متفاوت و مبانی حسابداری سازگار با آن‌ها است. به عنوان مثال، برای تهیه اطلاعات مورد نیاز جهت حصول اطمینان از توان دولت در ایفای تعهدات سررسید شده و پرداخت به موقع مخارج باید ورود و خروج جریان وجوه نقد مورد اندازه‌گیری قرار گیرد. اندازه‌گیری جریان‌های وجوه نقد نیازمند استفاده از رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد و مبانی حسابداری نقدی است.

برای حصول اطمینان از تحویل منابع مالی و مصرف آن در محل‌های قانونی تعیین شده و در حدود اعتبارات مصوب منظور در بودجه سالانه با رعایت مقررات مربوط، اندازه‌گیری جریان منابع مالی (ورود و خروج منابع مالی) الزامی است. اندازه‌گیری جریان منابع مالی به دلیل آنکه بر ورود و خروج این منابع تأکید دارد و قرار است مصارف منابع در دوره مالی، از محل منابع ورودی همان دوره مالی تأمین شود، نگرشی کوتاه‌مدت دارد. از این روی، برای تهیه اطلاعات مورد نیاز جهت تحقق این هدف، گزارش‌گری مالی از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبانی حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌کند. مبانی تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و ثبت منابع مالی، زمان مناسبی انتخاب می‌کند تا دولت و یا نهادهای بزرگ بخش عمومی، از ورود منابع نقد منظور در منابع مالی شناسایی شده، اطمینان داشته باشند. حصول اطمینان از دریافت وجوه نقد ناشی از منابع مالی در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن، دولت و نهادهای عمومی را قادر می‌سازد تا تعهدات کوتاه‌مدت

دوره مالی را به موقع ایفا نمایند.

یکی دیگر از هدف‌های گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت‌ها و شهرداری‌ها فراهم کردن اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی بتوانند به‌کارگیری و مصرف کارآمد، اثربخش و همراه با صرفه اقتصادی منابع را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند. تحقق این هدف، مستلزم محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها و کالا و خدماتی است که از طریق آن‌ها آرایه می‌شود. محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها به نوبه خود نیازمند طراحی و اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است که بخشی از اطلاعات مورد نیاز آن از نظام حسابداری و گزارشگری مالی تأمین می‌شود و رویکرد اندازه‌گیری آن باید جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری آن تعهدی کامل باشد. همانطور که قبلاً بیان شد، در رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی باید منابع اقتصادی شامل دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری در صورت‌های مالی آرایه و به جای خرج نیز هزینه شناسایی و در صورت درآمد و هزینه منعکس شود. با این ترتیب، نوع و ماهیت فعالیت‌های نهادهای بزرگ بخش عمومی ایجاب می‌کند که از رویکردهای اندازه‌گیری مختلف و مبنای حسابداری متنوع در حسابداری و گزارشگری مالی خود استفاده کنند.

ضرورت به‌کارگیری مبنای حسابداری

برای درک صحیح ضرورت به‌کارگیری مبنای مناسب حسابداری جهت شناسایی رویدادهای مالی و اقتصادی باید مفهوم مبنای حسابداری مورد توجه قرار گیرد. همانطور که قبلاً نیز بیان شده است، تمرکز این مفهوم بر عنصر زمان در شناسایی، ثبت و گزارشگری معاملات و رویدادهای نهادهای فعال در بخش عمومی و خصوصی است. به طور کلی تعیین زمان شناسایی معاملات و رویدادها بستگی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، ویژگی‌های محیط فعالیت و هدف‌های گزارشگری مالی دارد. قطع نظر از نوع و ماهیت فعالیت‌های نهادهای بزرگ بخش عمومی و خصوصی، نیازهای اطلاعاتی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی حکم می‌کند که در مورد شناسایی و گزارشگری رویدادها و معاملات دست به انتخاب بزنند.

انتخاب زمان شناسایی بر نوع و ماهیت اطلاعاتی که در گزارش‌های مالی منعکس می‌شود و نیازهای اطلاعاتی که تأمین می‌نماید، تأثیرگذار است. اگر زمان مبادله وجه نقد ناشی از وقوع معاملات و رویدادها در شناسایی، ثبت و گزارشگری این رویدادها اهمیت داشته باشد و در تصمیم‌گیری و ایفا و

ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مفید باشد، از منظر مبانی نظری یک سیستم حسابداری با این قابلیت مورد نیاز است. اگر زمان وقوع معاملات و رویدادها دایر بر تحقق مقطع زمانی برای شناسایی، ثبت و گزارشگری مورد توجه قرار گیرد، در این حالت، مبانی نظری حکم می‌کند که سیستم حسابداری حول این مقطع زمانی گردش کند. به این نحو نهادهای بخش عمومی و خصوصی برای تهیه اطلاعات مورد نیاز جهت تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی، از یک سو به زمان مبادله وجه نقد ناشی از معاملات و رویدادها و از سوی دیگر، به زمان وقوع معاملات و رویدادها نیازمند هستند. در چنین شرایطی انتخاب بین سیاه و سفید ممکن نیست، مگر آنکه از دستیابی و ارایه بخشی از اطلاعات صرف‌نظر شود.

علاوه بر این، رویدادها و معاملات نیز حسب نوع و ماهیت و افق زمانی قابل تفکیک هستند. در معاملات و رویدادهای اقتصادی افق زمانی بلندمدت در نظر گرفته می‌شود، اما در معاملات و رویدادهای مالی، افق زمانی کوتاه‌مدت است. در نظر گرفتن افق زمانی برای شناسایی رویدادها در حسابداری دولت و شهرداری از اهمیت خاصی برخوردار است. به همین دلیل، مباحث نظری و عملی حسابداری و گزارشگری مالی دربرگیرنده منابع مالی و غیرمالی است. اگر منابع مالی از منابع غیرمالی تفکیک شود و اندازه‌گیری جریان منابع مالی ناشی از معاملات و رویدادها برای برخی مقاصد گزارشگری مالی اهمیت داشته باشد، آنگاه افق زمانی نیز در اندازه‌گیری موثر خواهد بود. بدین معنی که در ثبت و نگهداری حساب معاملات و رویدادها، اگر اندازه‌گیری جریان منابع مالی برای مقاصد تصمیم‌گیری و ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر این منابع، از اهمیت کافی برخوردار باشد، افق زمانی کوتاه‌مدت و مناسبی برای ثبت و گزارشگری این منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد. این در حالی است که اگر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی (شامل منابع مالی و غیرمالی) اهمیت داشته باشد، قطعاً افق زمانی بلندمدت و متناسب با ماهیت منابع اقتصادی برای شناسایی، ثبت و گزارشگری مورد توجه قرار می‌گیرد.

نگاهی اجمالی به مطالب فوق، بیانگر این واقعیت است که عنصر زمان در سیستم‌های حسابداری هم از نظر مقطع زمانی و هم از نظر افق زمانی، متناسب با رویکرد اندازه‌گیری دایر بر جریان منابع مالی، جریان منابع اقتصادی و حتی جریان وجوه نقد، تأثیرگذار است. این موضوع زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که منابع اقتصادی شامل منابع نقد، منابع مالی و منابع غیرمالی از یکدیگر تفکیک شوند و اندازه‌گیری جریان هر یک از منابع، برای مقاصد خاص گزارشگری مالی اهمیت

داشته باشد. در چنین شرایطی، رویکردهای اندازه‌گیری و مبنای حسابداری بر حسب میزان سازگاری ترکیب و ضمن تعامل با یکدیگر سیستم‌های حسابداری جداگانه‌ای برای تحقق هدف‌های گزارشگری به وجود می‌آورند.

تعامل و ارتباط مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری

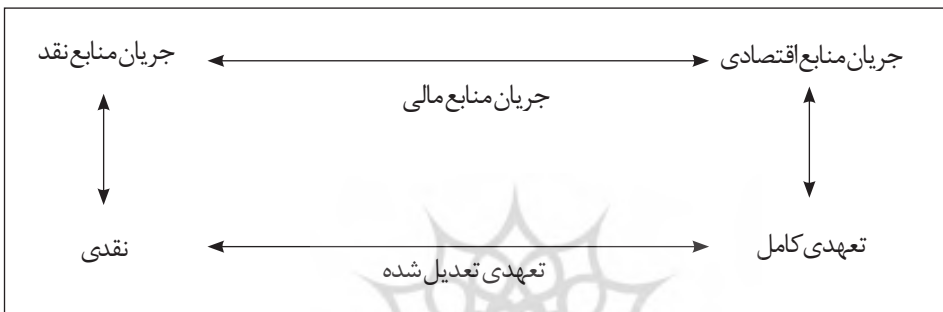
همانطور که قبلاً بیان گردید، مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری اگر چه دو مفهوم مستقل را تشکیل می‌دهند، اما در تعامل با یکدیگر معنی پیدا می‌کنند و هر کدام به تنهایی قادر به انجام رسالت خود نیستند. بنابراین، تعامل و ترکیب این دو مفهوم و آشنایی با کارکرد آن‌ها از جنبه‌های نظری و عملی از اهمیت شایانی برخوردار است. توجه به مبنای نظری حاکم بر این دو مفهوم و تعامل و ترکیب آن‌ها می‌تواند اظهارنظرهای ابرازی در مورد مبنای حسابداری بالاخص از نوع تعهدی آن را اصلاح کند. در این مبحث ابتدا انواعی از سیستم‌های حسابداری که از منظر مبنای نظری می‌تواند از ترکیب و تعامل این دو مفهوم ایجاد شود تشریح می‌گردد، سپس نحوه عمل نهادهای بخش خصوصی و عمومی با این سیستم‌ها مورد بحث قرار می‌گیرد.

بر اساس یک تحلیل نظری که اغلب مراجع استانداردگذار نیز بر روی آن اجماع نظر دارند، مبنای حسابداری بر عنصر زمان تأکید دارد. همانطور که پیش‌تر بیان گردید، زمان مورد تأکید در مفهوم مبنای حسابداری یا بر زمان مبادله وجه نقد در معاملات و رویدادها تمرکز می‌کند و یا اینکه زمان وقوع معاملات و رویدادها را مورد توجه قرار می‌دهد. در چنین حالتی طیفی از مبنای حسابداری تشکیل می‌شود که در یک سر آن زمان مبادله وجه نقد و در سر دیگر طیف، زمان وقوع رویداد یا معامله قرار می‌گیرد. اگر کاربرد مبنای حسابداری در قالب این طیف مورد تحلیل قرار گیرد و از نگاه صفر و یک پرهیز شود، آنگاه زمان‌های دیگری بر روی این طیف ظاهر می‌شود که برخی از آن‌ها زمان مبادله وجه نقد را تعدیل کرده و برخی دیگر زمان وقوع معامله و رویداد را برای ثبت و گزارشگری مالی تعدیل می‌کند. این همان نکته مهمی است که اگر مورد توجه قرار گیرد ظرفیت اطلاع‌رسانی و قابلیت‌های سیستم حسابداری را برای تحقق هدف‌های متنوع گزارشگری مالی افزایش می‌دهد.

در تحلیل دیگر، مفهوم رویکرد اندازه‌گیری نیز بر نوع و ماهیت رویداد یا معاملات و نوع قلم یا عنصری که باید شناسایی و در صورت‌های مالی ارایه شود، تأکید دارد. در تحلیل این مفهوم نیز می‌توان از کاربرد طیف استفاده کرد. بدین معنی که اگر رویکرد اندازه‌گیری در قالب یک طیف

مورد بررسی قرار گیرد، یک سر آن را منابع نقد تشکیل می‌دهد و سر دیگر طیف به منابع اقتصادی اختصاص می‌یابد. در این طیف، منابع مالی نیز می‌تواند از جایگاه مناسبی برخوردار باشد. به بیان دیگر، هر چند که منابع اقتصادی در برگیرنده منابع نقد و منابع مالی و غیرمالی است، اما اندازه‌گیری جریان‌های ورودی و خروجی هر یک از آن‌ها نیز می‌تواند اطلاعات سودمندی در جهت تحقق هدف‌های متنوع گزارشگری مالی فراهم کند. نحوه تعامل و ترکیب مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری را می‌توان به شرح نگاره (۱) ارایه نمود:

نگاره (۱) طیف مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری



همانطور که ملاحظه می‌شود، نگاره فوق بیانگر این واقعیت است که هر یک از رویکردها با مبنای حسابداری خاصی که با ماهیت آن سازگار است ارتباط پیدا می‌کند تا از این طریق بتواند اطلاعات مورد نیاز برای تحقق هدف‌های مورد نظر گزارشگری مالی را فراهم کند.

سیستم‌های حسابداری حاصل از ترکیب و تعامل این دو مفهوم

اگر حسابداری را در قالب یک نظام و از منظر تفکر سیستمی مورد تحلیل قرار دهیم آنگاه ارتباط و تعامل دو مفهوم مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری و کارکرد مشترک آن‌ها آشکارتر می‌شود. برخی سیستم را مجموعه واحد یا کل متشکل از اجزای مرتبط به یکدیگر تعریف نموده‌اند، این در حالی است که مجموعه واحد، چیزی غیر از جمع اجزاء آن است. در تعریف و تشخیص سیستم نکته مهمی نهفته است و آن عبارت از ارتباط اجزاء با یکدیگر است، بدین معنی که نحوه ارتباط بین اجزای سیستم، شکل، خاصیت و نتیجه کار سیستم را مشخص می‌کند (صادقپور، ۱۳۵۳).

برخی دیگر، سیستم را کلیتی دانسته‌اند که حداقل دو جزء داشته باشد. به صورتی که:

۱- هر یک از آن‌ها بتوانند بر روی عملکرد یا خصوصیات کل سیستم اثر بگذارند.

۲- هیچ کدام از آن‌ها نتوانند اثر مستقلی بر روی کل سیستم داشته باشد.

با این ترتیب، سیستم کلیتی است که نتوان آن را به اجزای مستقل یا زیرگروه‌های مستقلی از اجزاء تقسیم کرد. به بیان دیگر، هرگز با جمع کردن فعالیت‌های اجزاء به صورت مستقل، نمی‌توان به عملکرد کلی سیستم دست یافت، زیرا این عملکرد تابعی از اثرات متقابل اجزاء بر یکدیگر است. بنابراین، وقتی تک‌تک اجزای سیستم به صورت مجزا و به بهترین نحو عمل کنند، سیستم کلی نمی‌تواند در بهترین وضعیت ممکن قرار گیرد (زنجیری و مشرفی ۱۳۸۱).

در تفکر سیستمی اعتقاد بر این است که در قدم اول آنچه که قرار است فهمیده شود به صورت جزئی از یک کل بزرگتر در نظر گرفته می‌شود و در قدم بعدی درکی از سیستم بزرگتر به دست می‌آید. از این‌رو، رفتار یا ویژگی‌های سیستم مورد نظر از طریق روشن شدن نقش یا وظیفه آن سیستم، در سیستم بزرگتری که آن را در برمی‌گیرد، توضیح داده می‌شود. سیستم یک کل است که ویژگی‌های اصلی آن با خواص هیچ‌یک از اجزاء مشترک نیست. هنگامی که یک سیستم به اجزایی خرد می‌شود، ویژگی‌های اصلی سیستم از دست می‌روند و هنگامی که اجزاء نیز به صورت مجزا در نظر گرفته می‌شوند از ویژگی‌های اصلی دور می‌شوند. این در حالی است که اگر اجزاء به عنوان قسمت‌هایی از کل در نظر گرفته شوند و عملکرد و نقش‌های آن‌ها در آن کل بررسی شود، ویژگی‌های اصلی آن‌ها قابل درک خواهد بود و می‌توان رفتار آن‌ها را توضیح داد. (همان).

اینک با یک تفکر سیستمی به تحلیل نظام حسابداری و گزارشگری مالی پرداخته می‌شود. بر اساس این تفکر، نظام حسابداری تمام خصوصیات یک سیستم را دارد و مجموعه واحدی است که از اجزای مرتبط با یکدیگر تشکیل شده است. هر یک از اجزای تشکیل‌دهنده نظام حسابداری می‌تواند بر روی عملکرد یا خصوصیات آن اثر بگذارد و در عین حال، هیچ‌یک از اجزاء نیز به تنهایی نمی‌توانند اثر مستقلی بر روی کل نظام حسابداری داشته باشد. مفهوم مبنای حسابداری و مفهوم رویکرد اندازه‌گیری از اجزای مهم نظام حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می‌شوند که اولی بر زمان شناسایی رویدادها و معاملات و دومی بر نوع اندازه‌گیری رویدادها و معاملات و عناصری که در صورت‌های مالی ارایه می‌شود تأکید دارد. این دو مفهوم که دو جزء مهم از اجزای نظام حسابداری را تشکیل می‌دهند، فقط در زمانی که با یکدیگر در ارتباط و تعامل قرار می‌گیرند و سیستم‌هایی که از ترکیب آن‌ها خلق می‌شود، کار کرد و رفتار تأثیرگذار خود را در نظام حسابداری و گزارشگری مالی

به شرح زیر آشکار می‌کنند:

ترکیب مبنای نقدی با رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد: همانطور که قبلاً

بیان شد، یکی از هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی و خصوصی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و حاکمیتی به تهیه اطلاعاتی اختصاص یافته است که با منابع و مصارف وجوه نقد و ارزیابی توان واحد گزارشگر در تولید جریان‌های نقدی به منظور ایفای تعهدات و پرداخت سود ارتباط دارد. این هدف حسابداری که از منظر ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران و مقامات اجرایی درباره جریان‌های ورود و خروج وجوه نقد این نهادها نیز شایان اهمیت است، از جنبه نظری صرفاً از طریق یک سیستم حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی و رویکرد جریان وجوه نقد، قابل تحقق است. به بیان دیگر، از منظر مبانی نظری حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی، مبنای نقدی و رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد، در یک تعامل سازنده، با یکدیگر ترکیب می‌شوند و یک سیستم حسابداری خاص با این ویژگی‌ها خلق می‌کنند. سیستم حسابداری که از ترکیب دو مفهوم فوق ایجاد می‌شود، می‌تواند اطلاعات مورد نیاز را برای تحقق این هدف فراهم کند. در چنین سیستمی زمان مبادله وجوه نقد از یک سو و اندازه‌گیری جریان‌های ورود و خروج وجوه نقد از اهمیت اساسی برخوردار است و در صورت‌های مالی صرفاً اقلام پولی گزارش می‌شوند.

ترکیب مبنای تعهدی تعدیل شده با رویکرد جریان منابع مالی جاری: در

نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها، فعالیتهای حاکمیتی که به صورت غیربازرگانی انجام می‌شوند، نقش اساسی بر عهده دارند. منابع مالی مورد نیاز برای انجام این قبیل فعالیت‌ها از محل مالیات و عوارض و یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (نظیر فروش نفت و مشتقات آن) تأمین می‌شود. از آنجا که منابع مالی مورد نیاز برای اجرای فعالیتهای حاکمیتی نهادهای مذکور بر اساس یک رابطه داوطلبانه و مبتنی بر رویدادهای مبادله‌ای تأمین نمی‌شود، لذا ارزیابی عملکرد مقاماتی که مسئولیت اجرای این برنامه‌ها را بر عهده دارند، در مقایسه با ارزیابی عملکرد مدیران نهادهای انتفاعی بخش خصوصی متفاوت است. تفاوت اساسی در نحوه ارزیابی عملکرد مقامات اجرایی نهادهای بخش عمومی ناشی از فقدان شاخصی نظیر سود است که در ارزیابی عملکرد مدیران واحدهای انتفاعی نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا می‌کند.

سود که در ایفا و ارزیابی عملکرد فعالیتهای انتفاعی نهادهای بخش خصوصی اهمیت اساسی

دارد، در فعالیتهای حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی غایب است. از این روی، در ایفا و ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و منصوب نهادهای بخش عمومی از شاخصهای دیگری استفاده می‌شود. بدین معنی که مصرف و به کارگیری منابع عمومی توسط مقامات اجرایی مشمول مسئولیت پاسخگویی است و این مقامات باید در قبال چگونگی تحصیل و مصرف منابع عمومی به صاحبان آن توضیح دهند. بنابراین تحصیل منابع عمومی مورد نیاز برای اجرای فعالیتهای حاکمیتی باید بر اساس مجوزهای قانونی صورت گیرد و مصرف و به کارگیری این منابع نیز تابع مقررات و محدودیتهایی است که در قالب بودجه‌های سالانه و برنامه‌های میان‌مدت منظور و توسط نمایندگان قانونی صاحبان حق تصویب می‌شود.

همانطور که قبلاً بیان شد، تحصیل، مصرف و به کارگیری منابع عمومی مشمول مسئولیتهای پاسخگویی مالی و عملیاتی است. مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی عمدتاً بر رعایت قوانین و مقررات و محدودیتهای بودجه‌ای در تحصیل، مصرف و به کارگیری منابع مالی تأکید دارد. مسئولیت پاسخگویی مالی ریشه در اصول اساسی مالیه عمومی دایر بر نظارت دموکراتیک مردم بر عایدات و مخارج نهادهای عمومی دارد. به همین دلیل، در قوانین اساسی کشورهای دارای نظام پارلمانی، اصولی به تحصیل و تمرکز عایدات و پرداخت مخارج در چارچوب قوانین و مقررات و بودجه سالانه، اختصاص یافته است. اصول ۵۱ و ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران از جمله اصولی است که تحصیل و تمرکز عایدات در خزانه‌داری کل و انجام پرداختها از محل آنها را در چارچوب قوانین و مقررات و محدودیتهای بودجه‌ای مجاز دانسته است. اصول ۵۴ و ۵۵ همین قانون نیز بر نظارت دموکراتیک مردم بر تحصیل، مصرف و به کارگیری وجوه عمومی از طریق دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد تخصصی و به نمایندگی از سوی قوه مقننه تأکید دارد.

با نگاهی اجمالی به مطالب فوق، این نتیجه حاصل می‌شود که مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی، از طریق نظارت و کنترل بر ورود و خروج منابع مالی قابل ایفا و ارزیابی است. از این روی، اندازه‌گیری جریانهای ورود و خروج منابع مالی از اهمیت اساسی برخوردار است که با به کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری در گزارشگری مالی تحقق می‌یابد. منابع مالی بر طبق تعریف عملیاتی که قبلاً ارائه گردید، شامل وجوه نقد و سایر اقلامی نظیر دریافتنی‌ها و پرداختنی‌هاست که در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن منجر به ورود یا خروج وجوه نقد می‌شوند. اقلامی نظیر پیش‌پرداخت، تنخواه‌گردان پرداخت و موجودی مواد و ملزومات، از جمله منابع

مالی است که در دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن، کالا و خدمات موضوع آنها تحویل و مصرف می‌شود. در نهادهایی نظیر دولت و شهرداریها اندازه‌گیری جریان منابع مالی و نظارت و کنترل آن از الزامات قانون اساسی و قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای است.

علاوه بر اهمیت اندازه‌گیری جریان منابع مالی و انعکاس ارقام آن در صورتهای مالی دولتها و شهرداریها، زمان ثبت و گزارشگری ورود و خروج منابع مالی نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. اگر ورود و خروج منابع مالی در دوره مالی روی دهد و در همان دوره یا مدت کوتاهی پس از آن، ورود یا خروج وجه نقد حاصل از این منابع مورد انتظار باشد و در دوره مالی ثبت و گزارش شوند، کنترل و نظارت مورد تأکید قانون اساسی تحقق می‌یابد. انجام این امر، مستلزم به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده به همراه رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی است. به بیان دیگر، رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی در صورتی که با مبنای تعهدی تعدیل شده همراه شود با ترکیب مناسبی که به وجود می‌آورند، سیستم خاصی از حسابداری و گزارشگری مالی خلق می‌کنند که قادر به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع مالی خواهد بود. این سیستم حسابداری اگر چه در نهادهای بزرگ بخش عمومی کاربرد با اهمیتی دارد، اما در فعالیتهای انتفاعی واحدهای بخش خصوصی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

ترکیب مبنای تعهدی کامل با رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی: یکی

از وجوه اشتراک نهادهای بخش خصوصی و عمومی به کارگیری منابع اقتصادی کمیاب و محدود برای تحقق هدفهایی است که این نهادها برای آن تأسیس شده‌اند. بدین معنی که نهادهای فعال در هر دو بخش و در هر یک از فعالیتهایی که انجام می‌دهند، ناچارند منابع اقتصادی (شامل وجوه نقد، منابع مالی و غیرمالی) را به صورت کارآمد و اثربخش در جهت تحقق هدفهای تعیین شده و کسب نتایج مطلوب مورد استفاده قرار دهند. از این روی، اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر این منابع، امری ضروری است. تحقق چنین امری مستلزم به کارگیری رویکرد جریان منابع اقتصادی است که کلیه منابع اعم از مالی و غیرمالی و وجوه نقد را در بر می‌گیرد.

اگر چه نهادهای بخش عمومی و خصوصی به منظور تهیه اطلاعاتی درباره ورود و خروج جریانهای وجوه نقد و منابع مالی، از رویکردهای اندازه‌گیری جریان وجوه نقد و منابع مالی جاری استفاده می‌کنند، اما به اطلاعاتی درباره ورود و خروج منابع اقتصادی نیز نیازمندند. در حقیقت، ثبت و گزارش

اطلاعاتی درباره ورود و خروج منابع اقتصادی، تصویر کاملی از عملکرد واحد گزارشگر ارائه می‌دهد و استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی، بدین طریق از وضعیت و عملکرد مالی آگاه می‌شوند. علاوه بر این، اطلاعاتی که با رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تهیه و گزارش می‌شود، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دایر بر کارآمدی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به کارگیری منابع را تحقق می‌بخشد.

نکته قابل توجه در اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی آن است که چون بر ورود و خروج منابع اقتصادی تمرکز می‌کند، از این روی دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری و مشهود و نامشهود را در بر می‌گیرد و بر انعکاس این اقلام در صورت‌های مالی تأکید می‌شود. این در حالی است که در اندازه‌گیری جریان منابع نقد و منابع مالی جاری، به ترتیب اقلام پولی و منابع مالی جاری مورد توجه قرار می‌گیرد و به همین دلیل، رویکرد اندازه‌گیری مربوط به آنها بر انعکاس دارایی و بدهی جاری و خالص دارایی‌های جاری تأکید دارد. علاوه بر این، هزینه که در جریان مصرف منابع اقتصادی برای تهیه کالا یا ارائه خدمت تحمل می‌شود، در رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی معنی پیدا می‌کند، در حالی که در رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری واحد گزارشگر که بر اثر تحصیل کالا یا ارائه خدمت ایجاد می‌شود به حساب خرج منظور می‌گردد که می‌تواند حاوی ترکیبی از هزینه و دارایی باشد.

با این ترتیب، اینکه هزینه یا خرج اندازه‌گیری و در صورت سود و زیان یا صورت درآمد و هزینه (خرج) منعکس شود، صرفاً به رویکرد اندازه‌گیری مورد استفاده در گزارشگری مالی ارتباط دارد و هیچگونه ارتباط مستقیمی با مبنای حسابداری ندارد. از این روی، محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای و منظور نمودن آن به حساب هزینه دوره که بر اساس اصل تطابق هزینه با درآمد صورت می‌گیرد، عمدتاً با رویکرد اندازه‌گیری ارتباط دارد و انتساب آن به مبنای حسابداری تعهدی از پشتوانه نظری برخوردار نیست.

بر اساس مطالب پیش گفته، انعکاس نوع عناصری که باید در صورت‌های مالی گزارش شوند از جهت نظری با مفهوم رویکرد اندازه‌گیری ارتباط دارد، اما این که این عناصر در چه زمانی شناسایی و در کدام دوره مالی گزارش شود به مفهوم مبنای حسابداری ارتباط پیدا می‌کند. علی‌رغم اینکه این دو مفهوم از جنبه نظری مستقل از یکدیگرند، اما در عمل، این دو مفهوم در تعامل با یکدیگر نقش خود را در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایفا می‌کنند و با کمک یکدیگر اطلاعات مورد

نیاز و مرتبط با هدف‌های گزارشگری مالی فراهم می‌نمایند. بنابراین، رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی به دلیل ماهیتی که دارد با مبنای تعهدی کامل همراه می‌شود تا از این طریق، سیستم حسابداری خاصی را ساماندهی کند که بتواند هدف‌های پیش‌بینی شده در حسابداری و گزارشگری مالی را تحقق بخشد. با این ترتیب و در خاتمه این مبحث، می‌توان به این نتیجه رسید که از منظر مبانی نظری، سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی را می‌شود در سه دسته زیر طبقه‌بندی نمود:

- ۱- سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان و جوه نقد و مبنای حسابداری نقدی.
- ۲- سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری و مبنای تعهدی تعدیل شده.

- ۳- سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل.

اگر چه در عمل و به دلایلی که متعاقباً ارائه می‌شود، سیستم‌های سه گانه حسابداری فوق به صورت جداگانه و مستقل از یکدیگر به کار گرفته نمی‌شوند که این امر به نظر نگارنده تأثیری در مبانی نظری و فلسفه وجودی این سیستم‌ها نخواهد داشت.

رویکرد اندازه‌گیری، مبنای حسابداری و مسئولیت پاسخگویی

اینک که مفاهیم و کاربرد رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری تا حدودی روشن گردید، تأثیر این دو مفهوم در ارتقای ظرفیت حسابداری و گزارشگری مالی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مورد بحث قرار می‌گیرد. همانطور که بارها بیان شده است، نظام حسابداری و گزارشگری مالی در دنیای امروز یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. اگر چه این نظام در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی بسیار پر رنگ‌تر از نهادهای بخش خصوصی عمل می‌کند، اما این بدان معنی نیست که از این ابزار در نهادهای بخش خصوصی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نسبت به صاحبان سهام استفاده نمی‌کنند.

از آنجا که حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی است، بنابراین باید از قابلیت‌ها و ظرفیت لازم برای انجام این وظیفه خطیر برخوردار باشد. ارتقای ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بالاخص در مورد نهادهای بزرگ بخش عمومی، با افزایش قابلیت‌ها و انعطاف‌پذیری این نظام ارتباط دارد. ارتقای

سطح انعطاف‌پذیری و قابلیت نظام حسابداری نیز با توانایی به کارگیری مبانی متفاوت حسابداری و رویکردهای اندازه‌گیری مرتبط است. بدین معنی که اگر نظام حسابداری بتواند از مبانی حسابداری و رویکردهای اندازه‌گیری چندگانه‌ای استفاده کند، به همان اندازه در تهیه اطلاعات مورد نیاز برای ایفای مسئولیت‌های پاسخگویی متنوع حاکم بر منابع موفق عمل خواهد نمود.

همانطور که قبلاً بیان شد، برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع از جنبه‌های مالی و عملیاتی، نظام حسابداری باید از مبانی حسابداری و رویکردهای اندازه‌گیری سازگار بهره‌مند شود تا از این طریق و با خلق سیستم‌های حسابداری مناسب به هدف‌های پیش‌بینی شده در چارچوب‌ها نظری پاسخ دهد. بر اساس این رویکرد نظری، اطلاعات مورد نیاز برای تحقق هر دسته از هدف‌های گزارشگری مالی از طریق سیستم حسابداری مناسبی که از ترکیب رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری خاصی ایجاد می‌شود، تأمین می‌گردد. در چنین شرایطی زمینه لازم برای تهیه اطلاعات جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی فراهم می‌آید. با این ترتیب، رابطه مفاهیم مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری با هدف‌های گزارشگری مالی و مسئولیت پاسخگویی و نقشی که در تحقق آنها بر عهده می‌گیرد، آشکار می‌شود.

مدل نظری ارتباط و تعامل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری

به نظر نگارنده، جمع‌بندی مبانی نظری مرتبط با مفهوم رویکرد اندازه‌گیری و مفهوم مبنای حسابداری از یک سو و تعامل و ارتباط آنها در خلق سیستم‌های مناسب حسابداری برای تحقق هدف‌های گزارشگری مالی از دیگر سو، پشتوانه نظری کافی برای ارائه یک مدل مفهومی به شرح زیر فراهم می‌کند. این مدل مفهومی می‌تواند کارکرد این دو مفهوم و نقشی که با همراهی یکدیگر در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بر عهده می‌گیرند را به نحو مطلوبی ترسیم کند.

برای درک صحیح مفاهیم رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری و کارکرد آنها در جهت تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی باید از یک مدل مفهومی بهره گرفت. در این مدل، نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، مفهومی است که ابعاد آن را عوامل کلیدی شامل رویکرد اندازه‌گیری، مبنای حسابداری و گزارشگری مالی تشکیل می‌دهند. هر یک از ابعاد این مدل مفهومی، دارای مؤلفه‌هایی شامل انواع رویکرد اندازه‌گیری، انواع مبنای حسابداری و انواع گزارشگری مالی است. تعامل و ارتباط مؤلفه‌ها با یکدیگر می‌تواند

اطلاعات مرتبط با هدف‌های گزارشگری مالی را که بر اساس ویژگی‌های محیطی فعالیت‌ها و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تدوین شده است تأمین کند.

نگاره (۲) مدل مفهومی نظام حسابداری و گزارشگری مالی را از منظر مسئولیت پاسخگویی و مبتنی بر مبانی نظری تشریح می‌کند. همانطور که ملاحظه می‌شود، کارکرد عوامل کلیدی نظام حسابداری از تعامل و ارتباط آنها و نقشی که در گزارشگری مالی به عنوان محصول نهایی این نظام ایفا می‌کنند، قابل تبیین است.

نگاره (۲) مدل مفهومی نظام حسابداری و گزارشگری مالی

نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی				مفاهیم
ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی	گزارشگری مالی	مبنای حسابداری	رویکرد اندازه‌گیری	ابعاد
مالی مالی عملیاتی	↓ جریان وجوه نقد ↓ جریان منابع مالی ↓ جریان منابع اقتصادی	↓ مبنای نقدی ↓ مبنای تعهدی تعدیل شده ↓ مبنای تعهدی کامل	↓ جریان وجوه نقد ↓ جریان منابع مالی ↓ جریان منابع اقتصادی	مؤلفه‌ها
↓ ↓ ↓ ↓ ↓				شاخص‌ها
اطلاعات مورد نیاز در جهت تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی				

علاوه بر مدل مفهومی ارائه شده در نگاره (۲)، می‌توان با اضافه کردن مؤلفه دیگری تحت عنوان سطح گزارشگری از یک سو و منظور نمودن شاخص‌های زیر مجموعه مؤلفه‌ها در مدل؛ مدل دیگری به شرح نگاره (۳) ارائه نمود. در این مدل مفهومی که نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در فرایند گزارشگری مالی تعیین می‌کند، عناصری که قرار است مورد اندازه‌گیری قرار گیرد و عناصری که می‌تواند در گزارش‌های مالی ارائه گردد، مشهود است. در این مدل، علاوه بر اینکه تعامل و ارتباط رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری و تأثیر آن در نوع گزارشگری مالی نشان داده شده است، نوع عناصری که در نتیجه این تعامل و ارتباط اندازه‌گیری می‌شود و در قالب صورت‌های مالی گزارش می‌گردد نیز مشخص شده است. نکته قابل توجه در این مدل آن است که هر یک از انواع گزارشگری مالی در سطح خاصی و برای منظور و تحقق هدف‌های معینی انجام می‌شود.

همانطور که ملاحظه می‌شود، گزارشگری جریان وجوه نقد به منظور اندازه‌گیری دریافت و پرداخت وجوه نقد و گزارش وضعیت تغییرات در وجوه نقد واحد گزارشگر صورت می‌گیرد که از طریق سیستم‌های

خزانه‌داری قابل دستیابی است. گزارشگری جریان منابع مالی که با هدف اندازه‌گیری عایدات و مخارج و گزارش وضعیت منابع مالی در دسترس واحد گزارشگر صورت می‌گیرد، از طریق سیستم حسابداری حسابداری مستقل و مبتنی بر تئوری وجوه انجام می‌شود. گزارشگری جریان منابع اقتصادی نیز با هدف اندازه‌گیری درآمد و هزینه و گزارش وضعیت منابع اقتصادی در سطح واحد گزارشگر صورت می‌گیرد.

نکته ۳- نقش و تعامل مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری در فرایند گزارشگری مالی



کارگرد مدل مفهومی گزارشگری مالی در جریان عمل

اغلب صاحب نظران حسابداری و مراجع استاندارد گذار بر این عقیده هستند که تهیه اطلاعات مالی هزینه دارد. از این رو توصیه می شود که تهیه اطلاعات باید با رعایت منفعت - هزینه صورت گیرد.

بر این اساس، طراحی و اجرای چند سیستم حسابداری مبتنی بر رویکردهای اندازه گیری و مبنای حسابداری جهت تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تحقق هدفهای گزارشگری مالی تجویز نشده است و در عمل نیز انجام نمی شود. به بیان دیگر، نهادهای بخش عمومی و خصوصی به اطلاعاتی نیاز دارند که از لحاظ نظری از دو یا سه سیستم حسابداری با قابلیت های متفاوت قابل استخراج است، اما در عمل به کارگیری یک سیستم حسابداری مقرون به صرفه است. از این روی، واحدهای انتفاعی بخش خصوصی و واحدهای بازرگانی بخش عمومی که به اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد و جریان منابع اقتصادی نیاز دارند و از لحاظ نظری از دو سیستم حسابداری قابل استخراج است، عملاً از یک سیستم حسابداری استفاده می کنند. در چنین شرایطی، سیستم اصلی واحد گزارشگر بر مبنای تعهدی کامل و رویکرد اندازه گیری جریان منابع اقتصادی طراحی و اجراء می شود تا اطلاعات مورد نیاز برای گزارشگری وضعیت و عملکرد مالی فراهم شود. علاوه بر این، در پایان دوره مالی، واحد گزارشگر برای تهیه اطلاعات مربوط به وضعیت و عملکرد وجوه نقد، اطلاعات حاصل از مبنای تعهدی و رویکرد اندازه گیری جریان منابع اقتصادی را به اطلاعات مبتنی بر مبنای نقدی و رویکرد اندازه گیری جریان وجوه نقد تبدیل می کند.

در حال حاضر، واحدهای انتفاعی بخش خصوصی و نهادهای بازرگانی بخش عمومی، اطلاعات مستخرج از سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل را در پایان دوره مالی با انجام تعدیلاتی به اطلاعات حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه گیری جریان وجوه نقد و مبنای نقدی تبدیل می کنند. به این ترتیب، اطلاعات مربوط به وضعیت و عملکرد وجوه نقد را از طریق تنظیم صورت جریان وجوه نقد فراهم می کنند. به نظر نگارنده در این فرایند تغییر و تبدیل، مبنای نظری دایر بر دوگانه بودن سیستم حسابداری نه تنها خدشه دار نمی شود، بلکه با جابه جا شدن سیستم ها با روش های مناسب، زمینه اجرای آن در عمل فراهم می شود. نکته دیگری که لازم است یادآوری شود آن است که در حال حاضر صورت جریان وجوه نقد به یکی از دو روش

مرسوم به روش مستقیم و غیرمستقیم تنظیم می‌شود و این در حالی است که در هر دو روش مرسوم، اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به صورت غیرمستقیم تأمین می‌شود.

به نظر نگارنده، روش مستقیم تنظیم صورت جریان وجوه نقد قاعدتاً به روشی اطلاق می‌شود که اطلاعات دریافتها (منابع) و پرداختهای نقدی (مصارف) مستقیماً از سیستم حسابداری مبتنی بر جریان وجوه نقد و مبنای نقدی استخراج شود که در عمل چنین نیست. بنابراین، اگر روش مستقیم با این مفهوم نامگذاری شده است، هر دو روش تنظیم صورت جریان وجوه نقد، غیرمستقیم است. آنچه در کتب حسابداری میانه مورد تأکید قرار گرفته، این است که در روش غیرمستقیم، سود خالص مبنای تهیه صورت جریان وجوه نقد قرار می‌گیرد و از طریق آن همراه با تعدیلاتی این صورت تهیه می‌شود. در روش مستقیم نیز فروش خالص مبنا قرار می‌گیرد و از این طریق همراه با تعدیلات لازم این صورت تنظیم می‌شود. این در حالی است که اطلاعات مربوط به سود خالص و فروش خالص مستقیم از سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی استخراج می‌شوند. از این رو، هر دو روش تنظیم صورت جریان وجوه نقد غیرمستقیم است، لذا نامگذاری یکی از آنها به روش مستقیم صحیح به نظر نمی‌رسد.

در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی استفاده از مبنای حسابداری و رویکردهای اندازه‌گیری جریان منابع کمی متفاوت است. دلیل این امر آن است که ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی این قبیل نهادها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های بازرگانی متفاوت است و به تبع آن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان نیز متفاوت خواهد بود. به همین دلیل، نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای فوق به منظور تأمین اطلاعات مورد نیاز جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، به صورت معمول و از منظر مبنای نظری باید از سه سیستم حسابداری زیر استفاده کند:

الف - سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد جریان وجوه نقد و مبنای نقدی

ب - سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده

ج - سیستم حسابداری مبتنی بر رویکرد جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل

همانطور که قبلاً بیان شد، هر یک از این سیستم‌ها در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگی نظیر دولت و شهرداری‌ها وظیفه ایفای مسئولیت پاسخگویی خاصی را بر عهده دارد و در عین حال زمینه لازم را برای ارزیابی این مسئولیت فراهم می‌کند. مدیریت بر وجوه نقد و کنترل وصول، تمرکز و پرداخت آن یکی از وظایف اساسی دولت‌ها و شهرداری‌هاست که در قوانین اساسی کشورها نیز بر آن تأکید شده است. این وظیفه صرفاً از طریق یک سیستم حسابداری با ویژگی‌های بند (الف) انجام می‌شود و به همین دلیل اغلب قریب به اتفاق نهادهای بزرگ کشورها از یک سیستم حسابداری خزانه در حوزه خزانه‌داری کل بهره می‌گیرند. در قانون اساسی و مقررات مالی و محاسباتی اغلب کشورها از جمله ایران، بر مصرف و به کارگیری منابع مالی به شرح پیش گفته تأکید گردیده است. این مهم نیز عمده‌تأ از طریق یک سیستم حسابداری با ویژگی‌های بند (ب) انجام می‌شود و به همین دلیل و در حال حاضر در بسیاری از کشورها کم و بیش از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل استفاده می‌شود.

در دو دهه اخیر، دولت‌ها و شهرداری‌ها بر اساس ارتقای سطح مطالبات شهروندی دایر بر پاسخگو دانستن مقامات اجرایی در مورد مصرف و به کارگیری کارآمد و اثربخش منابع، به استفاده از سیستم دیگری از حسابداری روی آورده‌اند تا از طریق آن به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بپردازند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی همانطور که مکرر در مقاله‌های نگارنده تشریح شده است، بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به کارگیری منابع اقتصادی تأکید دارد. این نوع مسئولیت پاسخگویی از طریق یک سیستم حسابداری با ویژگی‌های بند (ج) قابل ایفا و ارزیابی است. با این ترتیب و از جنبه نظری، نهادهایی نظیر دولت و شهرداری‌ها به سه سیستم حسابداری با رویکردهای اندازه‌گیری و مبانی حسابداری متفاوت نیاز دارند. این در حالی است که در برخی کشورها که به ایفا و ارزیابی مسئولیت‌های پاسخگویی حاکم بر منابع نقد، منابع مالی و منابع اقتصادی به یک اندازه بها می‌دهند، این سه سیستم را در عمل در قالب دو سیستم به اجرا می‌گذارند.

در این قبیل دولت‌ها و شهرداری‌ها، یک سیستم حسابداری خزانه برای نگهداری حساب و گزارشگری جریان وجوه نقد و یک سیستم حسابداری در سطح حساب‌های مستقل به منظور

کنترل و هدایت جریان منابع مالی به سوی هدف‌های تعیین شده، طراحی و به‌مورد اجرا گذاشته می‌شود. برای تأمین اطلاعات مورد نیاز جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز اطلاعات مستخرج از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل را که بر اساس رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استوار است، با انجام تعدیلاتی به سطح واحد گزارشگر ارتقاء می‌دهند. در این فرایند، رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری به ترتیب از جریان منابع مالی به جریان منابع اقتصادی و از مبنای تعهدی تعدیل شده به مبنای تعهدی کامل انتقال می‌یابد. نکته قابل توجه در این شیوه گزارشگری آن است که سطح گزارشگری نیز از حساب‌های مستقل به سطح واحد گزارشگر (دولت یا شهرداری) ارتقاء می‌یابد و به نحوی گزارش‌های مالی تلفیقی تهیه می‌شود. این شیوه گزارشگری با ابتکار هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا و از طریق انتشار بیانیه ۳۴ از سال ۲۰۰۱ به بعد مرسوم گردید و توسط حدود ۱۰۰ هزار واحد گزارشگر به اجرا درآمد.

همانطور که ملاحظه می‌شود، نهادهای فوق‌الذکر نیز در عمل به جای سه سیستم حسابداری از دو سیستم حسابداری استفاده می‌کنند. این در حالی است که اطلاعات مورد نیاز برای تحقق هدف‌های گزارشگری مالی که بر پایه مبنای نظری و در قالب سیستم‌های حسابداری جداگانه تدوین شده است، تأمین می‌شود و این امر خدشه‌ای به مبنای نظری آن وارد نمی‌کند.

رویکرد اندازه‌گیری و عناصر صورت‌های مالی

همانطور که قبلاً بیان شد، مفهوم رویکرد اندازه‌گیری بر این موضوع تأکید دارد که چه عنصری از عناصر صورت‌های مالی باید اندازه‌گیری شود و کدامیک از عناصر و طبقه‌بندی‌های مربوط در صورت‌های مالی اساسی ارائه شود. به بیان روشن، نوع عنصری که باید اندازه‌گیری شود و در صورت‌های مالی منعکس گردد با نوع رویکرد اندازه‌گیری مورد استفاده در هر یک از سیستم‌های حسابداری مطروح ارتباط دارد. اگر رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد مورد استفاده قرار گیرد، صرفاً اقلام نقد در صورت‌های مالی منعکس می‌شود و معادله حسابداری مبتنی بر این رویکرد به شرح زیر قابل ارائه است.

وجوه نقد = خالص دارایی

در این رویکرد، ترازنامه صرفاً وضعیت وجوه نقد واحد گزارشگر را نشان می‌دهد و صورت جریان وجوه نقد نیز بیانگر ورود و خروج (منابع و مصارف وجوه نقد) و تغییرات در مانده وجوه نقد طی دوره مالی است. این سیستم حسابداری که از مبنای نقدی نیز پیروی می‌کند از قابلیت‌های لازم برای عملیات خزانه‌داری برخوردار است.

سیستم‌های حسابداری که بر اساس رویکرد جریان منابع مالی جاری طراحی و اجرا می‌شود، صرفاً بر ورود و خروج منابع مالی جاری تمرکز دارد. از این روی، عناصری که در این سیستم حسابداری مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد و در صورت‌های مالی اساسی آن منعکس می‌شود، از نوع اقلام جاری است و معادله حسابداری آن بر حسب نوع مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده و تعهدی تعدیل شده به ترتیب و به شرح زیر صورت‌بندی می‌شود:

منابع مالی جاری (دارایی جاری) = اندوخته‌ها + خالص دارایی

منابع مالی جاری (دارایی جاری) = بدهی‌های جاری + اندوخته‌ها + خالص دارایی

در این رویکرد اندازه‌گیری که به صورت معمول در سیستم‌های حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه و با هدف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف منابع مالی در محل قانونی مورد استفاده قرار می‌گیرد، جریان منابع مالی جاری به سوی هدف‌های از قبل تعیین شده هدایت و کنترل می‌شود. ترازنامه هر منبع مالی که در قالب یک حساب مستقل ارائه می‌شود، وضعیت منابع مالی جاری را منعکس می‌کند و صورت عایدات و مخارج و تغییرات در خالص دارایی نیز جریان ورود و خروج منابع مالی جاری و تغییرات در خالص دارایی حساب مستقل را گزارش می‌کند. صورت‌های مالی اساسی حساب‌های مستقلی که بر این رویکرد تمرکز می‌کنند بر مبنای نقدی تعدیل شده و یا تعهدی تعدیل شده قابل تنظیم می‌باشند. بر طبق تئوری وجوه، معادله حسابداری فوق حسب نوع مبنای حسابداری که مورد استفاده قرار می‌گیرد، از یک سو منابع مالی جاری و از سوی دیگر محدودیت‌های حاکم بر این منابع را نشان می‌دهد. بدهی‌های جاری بیانگر محدودیت‌های قطعی و اندوخته‌ها محدودیت‌های احتمالی است و خالص دارایی حساب مستقل، بیانگر آن مقدار از منابع مالی است که برای مصارف جدید در چارچوب هدف

تعیین شده، در دسترس است.

سیستم‌های حسابداری که بر اساس رویکرد جریان منابع اقتصادی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود، بر ورود و خروج منابع اقتصادی تمرکز دارد. در این رویکرد، منابع اقتصادی شامل همه دارایی‌ها اعم از جاری و غیر جاری و مشهود و نامشهود می‌شود که قرار است در کوتاه و بلندمدت مورد استفاده قرار گیرد. بدهی‌ها نیز اعم از جاری و بلندمدت، بیانگر محدودیت‌هایی است که بر این منابع اقتصادی حاکم است. در چنین شرایطی، همه اقلام اعم از جاری و غیر جاری در صورت‌های مالی که بر اساس این رویکرد اندازه‌گیری تنظیم می‌شود قابل گزارش است. نکته قابل توجه این است که در چنین رویکردی به جای خراج، هزینه اندازه‌گیری می‌شود تا زمینه لازم برای تحقق اصل تطابق در حسابداری واحدهای انتفاعی بخش عمومی و خصوصی فراهم گردد. به کارگیری این رویکرد در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نیز موجب تحقق مفهوم حقوق بین دوره‌ای خواهد شد. معادله حسابداری حاکم بر این رویکرد اندازه‌گیری که با مبنای حسابداری تعهدی کامل سازگار است به شرح زیر صورت‌بندی می‌شود:

منابع اقتصادی (دارایی) = بدهی + خالص دارایی

نکته کلیدی موارد مطروح فوق این است که تعریف و شناسایی عناصر صورت‌های مالی تحت تأثیر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع قرار می‌گیرد و حسب اینکه کدام منبع قرار است اندازه‌گیری و در صورت‌های مالی گزارش شود، متفاوت است. به همین دلیل، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا پس از گذشت ۲۰ سال پس از تدوین بیانیه مفهومی هدف‌های گزارشگری مالی، بیانیه مفهومی عناصر صورت‌های مالی را در سال ۲۰۰۷ میلادی تصویب و ابلاغ نمود. تا قبل از انتشار این بیانیه، بیانیه‌های موجود ابتدا دارایی را تعریف کرده و ملاک‌های شناسایی آن را تعیین کرده بودند و سپس تعریف بقیه عناصر صورت‌های مالی، از تعریف دارایی استخراج شده بود. این در حالی است که بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، با تمرکز بر مفهوم منبع و ارائه تعریف مناسبی از آن، تعاریف بقیه عناصر را بر اساس ویژگی‌های ذاتی آنها از این مفهوم استخراج نموده است.

به کارگیری مفهوم منبع در تعریف و شناسایی عناصر صورت‌های مالی، نشان‌دهنده این واقعیت است که هیئت مذکور از ویژگی‌های محیطی فعالیت‌ها و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی شناخت کافی دارند. از این روی، ترتیبی اتخاذ نمودند که مفهومی را برای تعریف عناصر صورت‌های مالی به کارگیرند که با رویکردهای اندازه‌گیری و مبانی حسابداری مختلفی سازگار باشد.

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در بیانیه مذکور تأکید می‌کند که منبع به قلمی اطلاق می‌شود که در حال حاضر ظرفیت خدمت‌رسانی داشته باشد. سپس دارایی را یک منبع تلقی می‌کند که عنصر خدمت در آن نهفته است که به تعبیر واتر (۱۹۷۴) به تدریج و برای ارضای خواسته‌ها جریان می‌یابد. به نظر نگارنده این همان نکته مهمی است که واتر در رساله تئوری وجوه به آن اشاره کرده و معتقد بود که دارایی تبلوری از خدمات است که برای تأمین هدف‌های مشخص جریان می‌یابد. هیئت مذکور به جای آنکه به تعریف درآمد و هزینه بپردازد، جریان ورود منابع و جریان خروج منابع را تعریف و معیارهای شناسایی آنها را تعیین نموده است. حسن انتخاب به کارگیری مفهوم منبع در تعریف و تعیین معیارهای شناخت عناصر صورت‌های مالی در این است که مفهوم مذکور با هر نوع رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اعم از وجوه نقد، منابع مالی جاری و منابع اقتصادی از یک‌سو و با هر نوع مبانی حسابداری اعم از نقدی، تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل سازگار است. این انتخاب تصادفی نیست، بلکه به صورتی آگاهانه و بر اساس تجارب و تحقیقات ۲۰ ساله هیئت استانداردهای حسابداری دولتی و تأثیرپذیری ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی، مورد پذیرش قرار گرفته است.

در یک جمع‌بندی اجمالی از مطالب این مبحث می‌توان به این نتیجه رسید که اگر عناصر صورت‌های مالی با در نظر گرفتن ویژگی‌های محیطی نهادهای بخش عمومی و با توجه به رویکردهای اندازه‌گیری و مبانی حسابداری تعریف شوند، قابلیت و ظرفیت نظام حسابداری را در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی افزایش می‌دهد. به نظر نگارنده، اگر عناصر صورت‌های مالی به مثابه درختی فرض شود که ریشه اصلی آن را منبع و تنه آن را رویکرد اندازه‌گیری تشکیل دهد، ساقه‌های

این درخت تناور را انواع رویکردهای اندازه‌گیری نظیر جریان منابع نقدی، جریان منابع مالی جاری و جریان منابع اقتصادی تشکیل می‌دهد. در چنین شرایطی، اگر بر ساقه‌های درخت (جریان منابع) انواعی از مبنای حسابداری پیوند زده شود، ثمره شاخه‌هایی که از عمل پیوند می‌رویند، همان عناصر صورت‌های مالی خواهد بود.

عناصری که از پیوند رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری به ثمر می‌رسد، از قابلیت‌های کافی برای تأمین نیازهای اطلاعاتی انواع تصمیم‌گیری و ایفا و ارزیابی انواع مسئولیت‌های پاسخگویی برخوردار است. محصول این پیوندها را می‌توان به شرح زیر ارائه کرد:

۱- از پیوند رویکرد اندازه‌گیری جریان وجوه نقد و مبنای نقدی، عناصری نظیر دریافت، پرداخت و دارایی جاری در قالب وجه نقد حاصل می‌شود.

۲- از پیوند رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی جاری و مبنای تعهدی تعدیل شده، عناصری نظیر عایدات، مخارج، دارایی‌های جاری (شامل اقلامی نظیر وجه نقد، دریافتنی‌ها، پیش پرداخت‌ها) و بدهی‌های جاری که از محل دارایی‌های جاری قابل بازپرداخت است، حاصل خواهد شد.

۳- از پیوند رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل، عناصری نظیر درآمد، هزینه، دارایی (اعم از جاری و غیر جاری، مشهود و نامشهود) و بدهی (اعم از جاری و غیر جاری) به ثمر می‌رسد.

همانطور که قبلاً بیان شد، در حال حاضر از پیوند اولی صورت جریان وجوه نقد و صورت وضعیت نقدینگی تنظیم و ارائه می‌شود. از پیوند دوم، صورت منابع و مصارف مالی و صورت وضعیت منابع مالی جاری در نهادهای بزرگ بخش عمومی تنظیم و ارائه می‌شود. از پیوند سوم نیز صورت وضعیت و عملکرد منابع اقتصادی تنظیم و ارائه می‌شود.

نتیجه‌گیری

رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مفاهیمی مهم در حسابداری و گزارشگری مالی هستند. اگر چه هر یک از این دو مفهوم از جهت نظری مستقل می‌باشند و هر یک از آنها در نظام حسابداری

نقشی بر عهده می‌گیرند، اما در کنار یکدیگر و در ارتباط و تعامل با هم معنی پیدا می‌کنند. این دوگانگی در مفهوم و یکپارچگی در انجام وظایف، موجب شده است که در اغلب موارد دانش پژوهان و اهالی حرفه حسابداری، دانسته یا ندانسته قابلیت‌ها و ظرفیت‌های یکی را به حساب دیگری منظور می‌کنند. همانطور که پیش‌تر بیان گردید، مبنای حسابداری مفهومی مستقل در حسابداری و گزارشگری مالی است که بر عنصر زمان تأکید دارد و کارکرد اصلی آن تعیین زمان شناسایی، ثبت و گزارشگری معاملات و سایر رویدادهای مالی است. این در حالی است که رویکرد اندازه‌گیری نیز مفهوم مستقلی است که کارکرد اصلی آن در شناسایی نوع رویداد مالی و ارائه نوع عناصر در صورت‌های مالی خلاصه می‌شود. به بیان ساده، رویکرد اندازه‌گیری بر این امر مهم که چه چیزی باید اندازه‌گیری شود و چه اقلامی باید در گزارش‌های مالی منعکس شود، تمرکز دارد.

وابستگی این دو مفهوم به یکدیگر و انعکاس یکی در دیگری، از آنجا ناشی می‌شود که ترکیبی از آنها معنی روشن و کارکرد مشخصی از این دو مفهوم را در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی و خصوصی ارائه می‌دهد. بدین معنی که هر یک از این دو مفهوم از جنبه نظری از کارکرد مشخص و استقلال لازم برخوردار است، اما در عمل بدون تعامل و ارتباط با یکدیگر قادر به انجام وظیفه محوله در نظام حسابداری نمی‌باشند. از آنجا که حسابداران بدون توجه به مفاهیم نظری رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری صرفاً به کارکرد آنها در عملیات حسابداری توجه می‌کنند، نقش اساسی رویکرد اندازه‌گیری در اغلب موارد نادیده گرفته می‌شود و قابلیت‌های این مفهوم به پای مفهوم مبنای حسابداری قربانی می‌شود.

در این مقاله کوشش به عمل آمد تا این دو مفهوم از لحاظ نظری مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا قابلیت و ظرفیت هر کدام از آنها و نقش و وظیفه‌ای که در نظام حسابداری بر عهده می‌گیرند تا حدودی روشن شود. به نظر نگارنده، اگر چه این دو مفهوم نقش و وظیفه خود را در تعامل و ارتباط تنگاتنگ با یکدیگر به نحوی انجام می‌دهند که قابلیت‌های نظری آنها در عمل و به مثابه دو روح در یک بدن ظاهر می‌شود، اما نباید از کارکردی که در مبانی نظری برای آنها در نظر گرفته شده، غافل بود. غفلت از کارکرد نظری این دو مفهوم موجب اظهار نظرهایی می‌شود که از پشتوانه نظری مناسبی برخوردار نیست.

همانطور که قبلاً بیان شد، اظهار نظرهایی دایر بر انتساب قابلیت انعکاس و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و محاسبه، ثبت و گزارش استهلاک این قبیل دارایی‌ها و همچنین ثبت و گزارشگری بدهی‌های غیر جاری به مبنای تعهدی، از آن دسته اظهار نظرهایی است که با مبانی نظری حاکم بر مبنای حسابداری سازگار نیست. علاوه بر این، تفاوت در تعاریف و شناسایی اقلامی نظیر دریافت، عایدات و درآمد از یکسو و پرداخت، خرج و هزینه از دیگر سو به رویکرد اندازه‌گیری مورد استفاده ارتباط دارد و از جهت نظری ارتباطی با مبنای حسابداری مورد استفاده ندارد.

در پایان، نگارنده به اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستقر در سازمان حسابرسی توصیه می‌کند که مفاد این مقاله را به دقت مورد مطالعه قرار دهند و عنداللزوم در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به کار بندند. امید است مطالب مطروحه در این مقاله در اصلاح برخی مباحث نظری مطرح شده در پیش‌نویس بیانیه‌های مفهومی صادره این کمیته مفید واقع شود.



پی‌نوشت‌ها:

- 1- Accounting Basis.
- 2- Measurement focus.
- 3- Resource.
- 4- Economic Resource.
- 5- Financial Resource.

منابع و مأخذ:

- ۱- رنجبری، بهزاد و رسام مشرفی، «تفکر سیستمی و سیستم‌های متفکر»، ترجمه‌ای از مقاله System Dynamics Review، تدبیر، شماره ۱۳۰، (بهمن ۱۳۸۱).
- ۲- صادقی‌پور، ابوالفضل، ۱۳۵۳ «نظریه تحول در سیستم‌های اجتماعی»، مدیریت امروز، شماره ۱۹ و ۲۰.
- ۳- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- 4- CICA (2009), Public Sector Accounting Hand Book, "Financial Statement Objectives", Section 1100
- 5- Governmental Accounting Standards Board (2009), "Codification of Financial Accounting and Reporting Standards", Concert No 10
- 6- GASB (1999), "Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis", Statement No. 34.
- 7- GASB (1990), "Measurement Focus and Basis of Statement No. 11.
- 8- Financial Accounting Standards Board, (1987), "objectives of Financial Reporting by Business Enterprise" aon. No 10.
- 9- FASB (2010), "Conceptual Framework For Financial Reporting", Concept, No.8
- 10- Vatter, W. (1974), "The Fund Theory of Accounting and into implications for Financial Reports"



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی