2ـ1ـ1ـ ديباچه 15

2ـ1ـ2ـ تعريف حسابداري و حسابداري دولتي 17

2ـ1ـ3ـ تعريف گزارشگري مالي 19

2ـ1ـ4ـ اهداف گزارشگري مالي 19

2ـ1ـ5ـ گزارشگري مالي در ايران 21

2ـ1ـ6ـ گزارشگري مالي در عصر تجارت الكترونيك 23

2ـ1ـ7ـ استفاده كنندگان از گزارشگري مالي 24

2ـ1ـ8ـ امكان ارتقا گزارشگري مالي در ايران 25

2ـ1ـ9ـ تحولات اساسي در گزارشگري 27

2ـ1ـ10ـ واحد گزارشگري مالي 29

2ـ1ـ11ـ جايگاه تئوري وجوه مستقل 30

2ـ1ـ12ـ جريان اطلاعاتي گزارشگري مالي 31

2ـ1ـ13ـ محدوديت هاي گزارشگري مالي .32

2ـ1ـ14ـ گزارشگري مالي دولتي 34

2ـ1ـ15ـ اهداف گزارشگري مالي دولتي 36

2ـ1ـ16ـ مفهوم مسئوليت پاسخگويي 36

2ـ1ـ17ـ اصول حسابداري و گزارشگري مالي دولتي 39

2ـ1ـ18ـ مباني حسابداري دولتي 39

2ـ1ـ19ـ مباني تعهدي در حسابداري دولتي 39

2ـ1ـ20ـسامانه حسابداري حساب مستقل 41

2ـ1ـ21ـ انواع حسابهاي مستقل 42

2ـ1ـ22ـ ارزيابي عملكردسامانه گزارشگري مالي و ارتباط آن با مديريت دولتي 44

# -1-گفتار اول : مفاهيم حسابداري و گزارشگري مالي و دولتي

# 2ـ1ـ1ـ مقدمه

افزايش رقابت و پيشرفت­هاي فن­آوري تحولات زيادي را در عرصة فعاليت­هاي اقتصادي ايجاد نموده است. شركت­ها براي بقاء و رقابت با يكديگر و حفظ سهم بازار و توسعه فعاليت‌هاي خود بايدروش­هاي سازماندهي و مديريت، روش كار و توليد محصولات و يا ارائه خدمات، مديريت ريسك و رابطه با ديگر سازمانها (رقبا ـ همكاران تجاري ـ تهيه‌كنندگان مواد اوليه) را تغيير دهند. شركت­هايي در رقابت موفق هستند كه بتوانند به مشتريان خود (داخل و خارج سازمان) توجه بيشتري داشته باشند و همچنين از ويژگي­ تصميم­گيرهاي غيرمتمركز برخوردار بوده و زمان و هزينه اجراي فعاليت­هاي كليدي خود را كاهش دهند.

امروزه شركت­هاي موفق اقتصادي براي پاسخگويي سريع به تغييرات تجاري، سامانه هاي اطلاعاتي و اطلاعات مورد نياز مديريت را به نحوي تغيير داده‌اند تا بتوانند با تعريف مناسب از مزيت­هاي نسبي سازمان، قدرت پاسخگويي سريع به نيازهاي مشتريان و همچنين كاهش هزينه­هاي توليد و افزايش سهم بازار را با حفظ كميت محصول در سرلوحه فعاليتهاي خود قرار دهند. از اين رو ،در ارزيابي معيارهاي اندازه­گيري عملكرد و گزارش­هاي مالي و غيرمالي تغييرات چشمگيري در سازمان بوجود آمده است.

# 2-1-2- تعريف حسابداري و حسابداري دولتي

## الف )تعريف حسابداري

حسابداري از لحاظ عملکرد و و کارکردي که دارد،از زواياي گوناگون و متفاوت به شرح زير بررسي مي شود:

1ـ حسابداري يک فعاليت خدماتي است ،زيرا از راه فراهم کرددن اطلاعات مالي به منظور تصميم گيري و قضاوت در باره چگونگي ايجاد،توسعه و مصرف منابع در واحدهاي اقتصادي ،به اشخاص ذيحق ،ذينفع و ذيعلاقه خدمت مي کند.(عالي ور، 1388 ، 36 )

 2ـ حسابداري هنر تفسير ،اندازه گيري و انتفال نتايج فعاليت ها ،عمليات و ديگر رويدادهاي اقتصادي است.(نبوي ، 1388 ، 11)

3ـ حسابداري زبان تجاري است.اصطلاحاتي نظير دارايي ،بدهي،سود خالص،گردش وجوه نقدوسود هر سهم نمونه هايي از واژگان فني حسابداري است که در دنياي تجاري امروز به نحوي گسترده به کار بسمت مي شود.(هندرکسن ، 1388 ، 109)

4ـ حسابداري ابزارحسابخواهي و پاسخگويي مي باشد و حسابداري بهترين مکانيسم شناخته شده اي است که امکان حسابخواهي و پاسخگويي را توسط مديريت واحدهاي اقتصادي،به ويژه سازمانهايي که در آنها مديريت از مالکيت جداست ،فراهم مي آورد.( هندرکسن ، 1388 ، 109)

5ـ حسابداري را مي توان يک دانش توصيفي،تحليلي ناميد.زيراآثارمالي انبوه،معاملات،فعاليت ها وعملياتي را که توصيف کننده رخداداهاي اقتصادي است،شناسايي مي کند وپس اين آثار را از راه اندازه گيري،طبقه بندي وتلخيص،به اطلاعات نسبتا محدود اما با اهميت و مرتبط با يکديگر تحليل مي دهد به گونه اي که اين اطلاعات به نحوي صحيح در هم آميخته و گزارش شوند،گوياي اوضاع مالي ونتايج عملکرد واحدهاي اقتصادي خواهد بود.(نوروش ،1388 ، 35 )

6ـ حسابداري را مي توان يک سامانه اطلاعاتي ناميد که واحد اقتصادي رخدادهاي مالي به عنوان داداه يا ورودي مي پذيرد،پردازش مي کندو نهايتا به شکل گزارش هاي مختلف که خروجي يا ستانده اين سامانه محسوب مي شوند،ارائه مي نمايند(عالي ور،1388، 4)

ب)تعريف حسابداري دولتي

حسابداري دولتي سامانه ي است که اطلاعات مالي مربوط به فعاليت هاي وزارتخانه ها وموسسات دولتي را به منظور تصميم گيري صحيح ملي و کنترل،برنامه اي مصوب سالانه و منابع مالي مورد استفاده دولت جمع آوري و گزارش مي نمايند(بيات،1388، 18)

همچنين مي توان حسابداري دولتي را يک سامانه اطلاعاتي دانست.اين سامانه اطلاعاتي مجموعه از روشها و قواعدي است که از راه آن اطلاعات مالي مربوط به يک موسسه –اعم از آنکه دولتي باشد يا بازرگاني-جمع آوري،طبقه بندي و به نحو قابل فهم در قالب صورتهاي مالي خلاصه و گزارش مي کند.اطلاعات مالي خلاصه شده در اختيارمديران موسسه اتخاذ مي نمايند،مورد استفاده قرار گرفته و انان را در اداي مسئوليت پاسخگويي ياري دهد(باباجاني،1388، 13)

# 2-1-3- تعريف گزارشگري مالي

 اشخاص و مراجع مختلفي با حقوق ، منافع و علايق گوناگون و گاه متضاد، براي قضاوت و تصميم گيري درباره امور و وضعيت واحدهاي انتفاعي به اصلاحات مالي نياز دارند و واحدهاي انتفاعي براي پاسخگوئي به اين نيازها، گزارشهاي مالي گوناگوني را که اساساً جنبه استفاده هاي برون سازماني دارد را تهيه و ارائه مي کند. ( عالي ور، 1389، 2)

# 2-1-4- اهداف گزارشگري مالي

هيات استانداردهاي حسابداري دولتي آمريکا[[1]](#footnote-1) اهداف گزارشگري مالي را اين چنين بيان مي کند که ( پاسخگويي اساس گزارشگري مالي دولتي است.) بر طبق نظر هيات استانداردهاي حسابداري دولتي آمريکا، پاسخگويي دولتي بر اين مبنا استوار است که شهروندان « حق دانستن »[[2]](#footnote-2) دارند، اين حق که به آساني از حقايق ( که منجر به مناظره عمومي به وسيله شهروندان و نمايندگان آنها شود)آگاه شوند.درجامعه دموکراتيک،گزارشگري مالي دولتي با مفهوم ديگري درارتباط نزديک است که هيات استانداردهاي حسابداري دولتي ازآن به عنوان حقوق بين دوره اي نام مي برد.

اين مفهوم و اهميت آن به صورت زير تشريح مي شود:‌

هيات استانداردي حسابداري دولتي بر اين باور است که حقوق بين دوره اي يکي از اجزاي با اهميت پاسخگويي است و براي مديريت بخش عمومي جنبه اساسي دارد. بنابراين ارزيابي تدوين اهداف گزارشگري مالي لازم است حقوق دوره اي در نظر گرفته شود. به طور خلاصه ، گزارشگري مالي استفاده کنندگان را در ارزيابي کفايت درآمدهاي دوره جاري و اينکه آيا مؤديان آتي مجبور به تحمل بارسشوليت خدمات ارائه شده در گذشته هستند يا نه ياري کند. ( مهدوي،1389 ، 80)

اين هدفها و خواسته هاي اطلاعاتي استفاده کنندگان به ويژه استفاده کنندگان خارجي سر چشمه مي گيرد (هدف اصلي گزارشگري مالي خارجي ،بيان اثرات اقتصادي رويدادها و عمليات مالي موثر بر وضيعت و عملکرد واحد براي اشخاص خارجي از براي کمک به آنان در اتخاذ تصميمات مالي در ارتباط با واحد تجاري است.)که ابزار اصلي اين انتفال اطلاعات صورتهاي مالي اساسي مي باشد که محصولات نهايي سامانه حسابداري وگزارشگري مالي است.

بطور کلي اين اهداف را مي توان در سه گروه تقسيم بندي کرد:

1-گزارشگري مالي بايد اطلاعاتي را که براي سرمايه گذاران و اعتبار دهندگان بالفعل و بالقوه و ساير استفاده کنندگان در تصميم گيري ها مفيد واقع شود فراهم سازد.

2- بايد اطاعاتي را در اختيار استفادکنندگان قرار دهد که در ارزيابي امکان دسترسي به وجه نقد و ارزيابي و زمان بندي و ابهام در مورد چشم انداز آتي جريانهاي ورودوجه نقد به واحد تجاري را برآورده سازد.

3- بايد اطلاعاتي را در مورد منابع اقتصادي واحد تجاري،حقوق نسبت به منابع مذکور و اثرات رويدادها،فعاليتهاو شرايطي را که منابع و حقوق مزبور را تغيير مي دهد،ارائه نمايد.

البته سامانه گزارشگري مالي علاوه بر موارد بالا اهداف ديگري را نيز بايد برآورده سازد از جمله:

1- عملکرد واحد تجاري از راه اندازه گيري سود خالص و اجزاي تشکيل دهنده آن بر منباي فرض تعهدي.

2- تعيين نحوه تامين و مصرف وجوه،استقراض و باز پرداخت ديون، توزيع سود سهام و ساير موارد توزيع منابع بين صاحبان سهام و ساير افراد که ممکن است بر نقدينگي و توانايي واحد تجاري در ايفاي تعهداتش تاثير بگذارد.

3- نتايج حاصل از نظرات مديران بر منابع واحد تجاري که در قبال سهام مسئول است به منظور تحقق اهداف بالا بايد اطلاعات بسيار متنوعي درباره واحد تجاري تهيه گردد و اين امر مستلزم ارائه اطلاعات در دسته بندي هاي متنوع است. در واقع هدفهاي گزارشگري مالي ايجاب مي کند که مجموعه کاملي از چندين صورت مالي مجزا ودر عين حال با هم ارائه شود که هر يک از اين صورتها به طور جداگانه و همچنين در مجموع،در تحقق هدفهاي گزارشگري مالي نقش به سزايي دارند(عالي ور،1389، 3)

# 2-1-5- گزارشگري مالي در ايران

گزارشگري مالي در ايران را از دو منظر مي‌توان ارزيابي كرد: از منظر محيط اقتصادي و سازگاري گزارشگري با پيچيدگي اقتصاد ايران و از منظر مقررات حاكم بر گزارشگري. در مورد اول مي‌توان پرسيد آيا موج سوم اقتصاد ايران را متحول کرده است؟ آيا واژه اقتصاد جديد درباره اقتصاد ايران صدق مي‌كند؟ از نظر نگارنده پاسخ اين دو سوال تقريباً منفي است. زيرا فرايند دگرگوني در بيشتر كشورهاي در حال توسعه طولاني است. بنابراين، مي‌توان نتيجه گرفت كه حسابداري و گزارشگري مالي در ايران جلوتر از اوضاع اقتصادي ايران است. اما بي‌ترديد و به زودي اقتصاد ايران نيز با موج اطلاعات شکسته خواهد شد و به دنبال آن نيز حسابداري و گزارشگري در ايران نيز تغيير خواهد كرد.

گزارشگري مالي از قوانين نظارتي بر بورس اوراق بهادار نيز متاثر مي­گردد. نظارت بر سازوكار بورس و معاملات اوراق بهادر نيازمند وجود يك نهاد نظارتي مستقل در سطح بازار است. چنين نهاد نظارتي به طور معمول سه وظيفه اساسي زير را به عهده مي گيرد:

انجام پژوهشها در سطح بازار، وضع مقررات اطلاعاتي بازار و نظارت بر رعايت مقررات و كاركرد بازار.وضع مقررات اطلاعاتي به طور معمول مباحثي مثل برقراري الزامات افشاي اطلاعات، استانداردهاي حسابداري و ساير مقررات درگير با اطلاعات را دربر مي‌گيرد. در ايران، امر نظارت بر بورس بر عهده تشكيلات بورس است . سازمان حسابرسي نيز به عنوان يك سازمان دولتي باتدوين استاندارد درگير است.

جامعه حسابداران رسمي نيز در حوزه حسابرسي فعاليت دارد. آنچه كه باعث تخريب كاركرد گزارشگري مالي يا برون‌سازماني خواهد شد، نامعلوم بودن نهاد نظارت بر بازار است. در حال حاضر ظاهراً تشكيلات بورس بر كار خودش هم نظارت دارد. اگر چه در ساختار و اركان اين تشكيلات نمايندگان مختلف حضور دارند، اما نمايندگان مردم يا معامله‌گران سهام غايب هستند. پس به دليل نبود يك نهاد نظارتي مستقل است كه هنوز حرفه حسابداري و حسابرسي به ويژه در زمينه استاندارد سرگردان مانده است.(موسوي بشيري ، 1388، 25)

# 2-1-6-گزارشگري مالي در عصر تجارت الکترونيک

تحولات پي‌در‌پي سه دهه اخير در عرصه‌هاي گوناگون سياسي و اقتصادي اگر چه بي‌سابقه و تكان‌دهنده بوده و بسياري از معادلات موجود را در جهان برهم زده است اما نمي‌توان آن را با تحولات و پيشرفت‌هاي گسترده و باور نكردني فناورهاي مختلف و بيش از همه فناوري اطلاعات و ارتباطات مقايسه كرد. تحولات[[3]](#footnote-3) ICT نه فقط در ارتباط با نظام‌هاي اطلاعاتي درون سازمانها تغييرات زيادي را سبب شده است، كه منجر به پيامدهاي مهمي در چگونگي روابط اقتصادي، شيوة كسب و كار و مبادلات شده است. آنچه امروز با عنوان تجارت الكترونيك يا كسب و كار الكترونيك در عرصه فعاليت‌هاي اقتصادي پديد آمده بيش از هر چيز محصول تحولات و پيشرفت‌هاي فناوري اطلاعات و ارتباطات است. آثار اقتصادي اين فضاي جديد كسب و كار موجب بر هم خوردن نسبتهاي رايج در توزيع سهم فعاليت‌ها ازمجموعه عملكرد اقتصادي شده است. مهم تر از آن، كسب و كار و تجارت الكترونيك، بر نوع اطلاع‌رساني و حتي نوع نيازهاي اطلاعاتي افراد ذينفع در ارتباط با سازمانها و شركت‌هاي گوناگون آثار بسياري داشته است.

نوع تاثيراتي كه محيط نوين ICT عملاً بر چگونگي انتشار صورت‌هاي مالي بر جاي نهاده بسيار محدودتر از ظرفيت‌هاي بالقوه اين فناوري است. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ويلز[[4]](#footnote-4)2(ICAEW) به عنوان يكي از نهادهاي مهم و تاثيرگذار حرفه‌اي حسابداري در سطح جهان، طي گزارشي در سال 2004 با عنوان «گزارشگري ديجيتال: اطلاعات براي بازارهاي برتر» به دو سطح از دگرگوني نظامهاي گزارشگري مالي اشاره کرده است:

سطح اول: به عقيده انجمن، سطح اول دگرگوني تنها با انتشار و توزيع گزارش­ها به صورتي وسيع‌تر و كاراتر اما اساساً با همان شكل‌بندي جاري با استفاده از ابزاري مثل فايل‌هاي داده‌اي قابل حمل موسوم به [[5]](#footnote-5)PDF يا ابرمتنهاي موسوم به HTML[[6]](#footnote-6) شناخته مي‌شود. در اين سطح نه تنها صورت‌هاي مالي مرسوم بلكه گزارش‌هاي اجتماعي و محيطي، نوارهاي ويدئويي ازسخنراني‌ها و كنفرانس‌ها، مواد نمايشي (نظير اسلايدهاي سخنراني)، اخبار و گزارش‌هاي مطبوعاتي و صفحات گسترده يا انواع مختلفي از جداول اطلاعاتي نيز به استفاده‌كنندگان ارائه مي‌شود.

سطح دوم: از ديدگاه انجمن در سطح دوم يا به تعبير ديگر، مرحله دوم تكامل گزارشگري مالي در محيط فناوري نوين، هدف گزارشگري، در دسترس قرار دادن اطلاعات به شكلي اثربخش‌تر براي تحليل و تعامل با ساير سامانه ‌ها از راه استاندارد كردن چهارچوب‌هاي ذخيره‌سازي، پردازش و ارائه اطلاعات براي تامين اهداف گزارشگري است. اين امر مستلزم وجود استانداردهاي تفصيلي جهاني مورد پذيرش عموم شركت‌ها و سازمان‌هاست. (عرب مازيار يزدي،1389، 146)

# 2-1-7- استفادکنندگان از گزارشگري مالي

گروههاي استفاده کننده از گزارشهاي مالي ا ز اقشار افراد وگروههاي متفاوتي هستند بدين ترتيب ارائه و تنظيم گزارش مالي که بتواند جوابگوي تمام نيازهاي استفاده کنندگان باشد ميسر نيست اما تلاش مي شود که سامانه مالي و حسابداري گزارشي را تهيه نمايدکه بيشترين نياز گروها را فراهم آورد،نيازهاي اطلاعاتي مديريت وساير استفاده کنندگان از گزارشهاي مالي به شرح زير مي باشد:

1-گزارشگري مالي بايد اطلاعات مربوط به عملکرد مالي واحد اقتصادي را طي يک دوره مالي به گونه اي مطلوب ارائه کند.

2- ارزيابي کارايي و حفظ امانت و ايفاي نقش مباشرتي مديران واحدهاي اقتصادي که مورد توجه دولت و... است لذا گزارشگري مالي بايددر بردارنده اطلاعاتي باشد که اين ارزيابي را هر جه بيشتر و بهتر ميسر سازد.

3- گزارشگري مالي بايد اطلاعات مربوط به منابع اقتصادي و محل تامين اين منابع و همچنين معاملات ،حوادث و شرايطي که منجر به تغير اين منابع مي گردد نشان دهد.

4- گزارشگري مالي لازم است در بر دارنده اطلاعات کامل در زمينه ارزش افزوده در توليدات و خدمات باشد (ارزش افزوده داخلي،صرفه جويي ارزي)

5- گزارشگري مالي بايد ارائه کننده اطلاعاتي در زمينه منافع کارکنان،کارايي آنهاو همچنين اطلاعات مربوط به تامين ايمني وسلامت آنها باشد.

6- گزارشگري مالي بايد در بر دارنده اطلاعاتي در زمينه کوششهاي واحد براي حفظ محيط زيست وساير فعاليت هاي اجتماعي،فرهنگي باشد.

7- گزارشگري مالي بايدشامل توضيحات لازم در باره ،اطلاعات ارائه شده باشد تا استفاده کننده رادر درک اطلاعات کمک کند(ثقفي،1389، 17) .

# 2-1-8- امکان ارتفاءشيوه گزارشگري مالي در ايران

شايد براي حرفه حسابذاري در کشور ما مهم ترين سوالي که در مواجهه با اين موج جديد استفاده از فن آوري روز براي گزارشگري مالي مطرح خواهد شد اين باشد که تا جه اندازه امکانات و وضعيت موجود در ايران مي تواند از اين موج جديد استفبال کند يا به تعبيري آماده پذيرش آن است؟ پاسخ به اين سوال از دو منظر قابل طرح است:

**الف- از جنبه امکانات موجود[[7]](#footnote-7)1 ICT درکشور**

برخورداري از امكانات فن‌آوري اطلاعات و ارتباطات در مي‌يابيم كه خوشبختانه به دلايل مختلف و از جمله ويژگي‌هاي ذاتي ICT ، كشور ما در حال حاضر داراي قابليت‌هاي زيادي براي استفاده از دستاوردهاي نوين فناوري اطلاعات است. اكثر محصولات جديد سخت‌افزاري و نرم‌افزاري به سادگي در دسترس قرار مي‌گيرد و قابل تهيه است. از اين لحاظ نمي‌توان امكان استفاده از فناوري روز، لااقل در ارتباط با تجهيزات پردازش داده‌ها (اصلي و جانبي) را انكار كرد. اگر چه از نقطه‌نظر توسعه زير ساخت‌هاي مخابراتي لازم براي توسعه شبكه‌هاي رايانه‌اي گسترده[[8]](#footnote-8)2 (WAN) هنوز راه نرفته زيادي باقي است، اما باور دستگاه‌هاي ذيربط به ضرورت تسريع اين امر و افزايش سرعت عمل در اين زمينه جاي اميداوري است و در آينده نه چندان دوري مي‌توان نتايج اين پيشرفت‌ها را مورد استفاده عملي قرار داد. از سويي ديگر تدريجاً توجه جدي سازمان‌ها به توسعه و نوسازي سامانه ‌هاي اطلاعاتي، بستر لازم را براي كاربرد سامانه ‌هاي يكپارچه درون سازماني و شبكه‌هاي بين سازماني پديدآورده است. مي‌توان اميدوار بود كه اغلب شركت‌ها و سازمانهاي مهم كشور باتخصيص بودجه و امكانات كافي براي اين امر آمادگي لازم براي استفاده از موج جديد فن‌آوري را فراهم سازند.

ب- وضعيت موجود گزارشگري مالي

عدم تمايل شركت‌ها به گزارشگري مالي- عدم تمرين كافي در صحنه‌هاي رقابت واقعي اقتصادي، فعال نبودن بورس اوراق بهادر براي سالهاي متمادي، وجود فرهنگ پنهان كاري سنتي، فقدان الزامات قانوني براي گزارشگري به جامعه و ساير موضوعات تاثيرگذار، سبب شده تا شركت‌ها اصولا تمايل چنداني به گزارشگري مالي نداشته و براي اين وظيفه بسيار مهم كه يكي از اهرم‌هاي تامين و تضمين حقوق طرف‌هاي ذينفع و به ويژه سرمايه‌گذاران و بستانكاران است ارزش چنداني قائل نباشند. اين امر مي‌تواند به صورت مانعي براي جستجوي شيوه‌هاي بهبود گزارشگري مالي و يا استقبال از هرگونه نوآوري در اين زمينه باشد **عدم اطمينان کافي به علت گزارشهاي مالي به دلايل متعدد ، از جمله آنچه درباره عدم تمايل شرکت ها به افشاي اطلاعات مالي در ايران گفته مي شد، در ميان دريافت کنندگان اطلاعات اطمينان کافي در مورد صحت و کفايت افشاي گزارشهاي مالي شرکت ها وجود ندارد. طبعاً شرايط خاص بازار سرمايه ايران و عدم کارايي آن نيز مزيد بر علت شده و اغلب استفاده کنندگان از اطلاعات مالي را به طرف منابع غير رسمي بجاي گزارش هاي مالي منتشره سوق مي دهد.** ( عرب مازار يزدي ، 1389، 146)

#  2-1-9- تحولات اساسي در گزارشگري

**با توجه به تحولات پديد آمده در عرصه‌هاي کسب و کار، نيازهاي استفاده‌کنندگان از گزارش‌هاي مالي تغييرات اساسي يافته و انتظارات جديدي از سوي ذينفع‌هاي مختلف سازمان مطرح گرديده است. از طرفي رويدادهايي همانند رسوايي‌هاي مالي Enron، ضرورت بازنگري و بهبود شکل و محتواي گزارش‌ها را در مرکز توجه محافل حسابداري جهان قرار داده است .**

**در پي اين رخدادها و طرح ضرورت‌ها، پيشنهادات و ابتکارات گوناگوني از سوي مراجع و محافل حرفه‌اي حسابداري، نظير ايفک، انجمن‌هاي حسابداري کشورهاي پيشرفته، موسسات حسابرسي بزرگ و ساير نهادها مطرح شده که در قالب مدل و الگوي جديد گزارشگري منتشر گرديده است. مختصات اصلي گزارشگري نوين مورد توجه اين گروه از پيشنهاد دهندگان طي نگاره زير ارائه شده است. نکته حايز اهميت اين که تقريباً همه اين مدل‌هاي ارائه شده به نوعي به اهميت و ضرورت گنجاندن شاخص‌هاي غيرمالي در گزارشگري تأکيد نموده‌اند. شاخص‌هاي غيرمالي که به صورت جامع توسط محققين دانشگاه هاروارد مورد بررسي قرار گرفته تحت عنوان روش ارزيابي متوازن مطرح گرديده و امروزه عملأ در بسياري از شرکت‌ها و سازمان‌هايي که جزء شرکت‌هاي برگزيده قرار دارند به کار گرفته مي‌شوند.** **( باباجاني، 1389، 8)**

**(1-1) مقايسه گزارشگري سنتي و گزارشگري نوين**

|  |  |
| --- | --- |
| ***گزارشگري سنتي*** | گزارشگري نوين |
| ***تمركز به نياز سهامدارن*** | تمركز به نياز همه ذينفع ها |
| ***گزارشهاي paper- Based*** | گزارشات web-Based |
| ***اطلاعات استاندارد*** | اطلاعات منطبق با نياز |
| ***اطلاعات در محدوده شركت*** | اطلاعات قابل دسترسي سريع قابل دستيابي به منابع مختلف |
| ***گزارشگري دوره ي ( ساليانه)*** | گزارشگري مستمر |
| ***توزيع يكسويه اطلاعات*** | تعامل اطلاعات |
| ***محدود به صورت هاي مالي*** | شاخص هاي مالي و غير مالي |
| **تاكيد بر عملكرد گذشته** | تاكيد بر چشم اندازهاي آتي |

# 2-1-10- واحد گزارشگري مالي

واحد گزارشگري به واحدي اطلاق مي‌شود كه به منظور انتقال اطلاعات مالي و ساير اطلاعات مربوط به واحد گزارشگر، مبادرت به انتشار صورتهاي مالي با مقاصد عمومي مي‌نمايد. با اين ترتيب واحد گزارشگر بايد از ويژگي‌هاي زير برخوردار باشد:

الف- داراي مديريتي است كه وظيفه كنترل و استفاده از منابع، توليد محصول و نتايج آن، اجراي تمام يا قسمتي از بودجه را بر عهده داشته و پاسخگوي عملكرد واحد مي‌باشد.

ب- گستره واحد گزارشگر به نحوي باشد كه صورتهاي مالي آن، حوزه عمليات و شرايط مالي آن را به صورت معني داري معرفي نمايد.

ج- داراي استفاده‌كنندگاني بالقوه از صورتهاي مالي باشد كه قادر و مايل به استفاده از اطلاعات مندرج در صورتهاي مالي به منظور تخصيص منابع و ساير تصميمات بوده و واحد تجاري را ملزم به پاسخگويي در مورد بكارگيري و مصرف منابع مي نمايد.

IFAC اعتقاد دارد كه چند رويكرد در خصوص تعيين محدوده واحد گزارشگري مالي به شرح موارد زير وجود دارد.

الف- رويكرد اختيار تخصيص منابع مالي

ب- رويكرد قانوني

ج- مفهوم مسئوليت پاسخگويي

د- مفهوم كنترل

چهار رويكرد بالا مانع يکديگر نبوده و ممكن است در ارتباط با يكديگر نيز مورد استفاده قرار گيرند. در هر يك از رويکردهاي مورد بحث، واحد گزارشگر متناسب با مفهوم مربوط، تعريف و شناسايي مي‌شود. به بيان ديگر، بر اساس رويكرد اختيار تخصيص منابع مالي، حساب مستقل يا منابع مالي كه براي اهداف خاصي تخصيص يافته است، به عنوان واحد گزارشگر شناسايي مي شود. در رويكرد قانوني، ويژگيهاي كه قانون براي شناسايي واحد گزارشگر تعيين نموده است، مورد تاكيد قرار مي گيرد و در رويكرد مبتني بر مفهوم مسئوليت پاسخگويي، محدوده اي كه مقامات برگزيده و منصوب نسبت به آن پاسخگو مي­باشند، مورد توجه قرار خواهد گرفت. در رويكرد مبتني بر مفهوم كنترل، واحد گزارشگر از گستره وسيعي برخوردار است كه شامل اعمال مديريت بر كليه منابع تحت كنترل و تعهدات ايجاد شده خواهد بود.

#

# 2-1-11- جايگاه تئوري وجوه مستقل

در حال حاضر، در گزارشهاي مالي دولتها و حكومتهاي محلي و نهادهاي بزرگ بخش عمومي، تئوري وجوه نقش برجسته اي در ايجاد شفافيت مالي و كنترل هدايت منابع مالي به سوي اهداف مصوب ايفا مي‌نمايد. سازمانهاي بزرگ بخش عمومي از راه گزارشگري در سطح حساب هاي مستقل، اطلاعات لازم را در خصوص هر يك از منابع مالي در اختيار ارائه مي دهند، تا از يك سو مسئوليت پاسخگويي مالي خود را در مورد مصرف و يا حفظ و حراست از هر يك از منابع مالي احراز و از سوي ديگر شرايط را براي ارزيابي اين مسئوليت فراهم نمايند. نقش انكار ناپذير تئوري وجوه در گزارشگري مالي فعاليتهاي از نوع حاكميتي دولت و گمرکات، در آخرين تحولات حسابداري و دولتهاي ايالتي و محلي آمريكا كه در انتشار و اجراي بيانيه معروف34 مصوب سال 1995 GASB[[9]](#footnote-9)1 متبلور شده است، مورد توجه و تاكيد قرار گرفته است. در فرايند تصويب بيانيه مذكور، GASB به اين نتيجه رسيد كه ارائه اطلاعات مربوط به مسئوليت پاسخگويي مالي، كماكان از راه گزارشگري مالي فعاليتهاي از نوع دولتي و به دلايل زير ادامه يابد.

الف- گزارشگري مالي براي ايفاي مسئوليت پاسخگويي فعاليتهاي از نوع دولتي در پاسخ به تقاضاي مستمر، در مورد كنترل تحصيل و مصرف منابع مالي عمومي توسعه يافته است. هيات اعتقاد دارد كه اين هدف اساسي كماكان براي استفاده كنندگان از گزارشهاي مالي، اهميت دارد.

ب- هيات در بيانيه مفهومي شماره يك، بر اهميت بودجه عمومي به عنوان ابزاري براي بيان سياستهاي عمومي، مقاصد مالي، كنترل و همچنين مبنايي براي ارزيابي عملكرد تاكيد نموده است. هيات همچنين بر مفيد بودن ساختار حساب هاي مستقل و استفاده از نظام حسابداري حسابهاي مستقل، بعنوان ابزار كنترل و وسيله اي براي هدايت وكنترل مصرف منابع مالي‌براي انطباق با قوانين ومقررات ومحدوديت هاي قانوني تعيين شده، تاكيد کرده است.

ج- براساس مطالعات انجام شده در خصوص گزارشهاي مالي كه در سالهاي 1985 و 1990، توسط جونز و ديگران و ويلسون صورت گرفت، GASB به اين نتيجه رسيد كه استفاده كنندگان از گزارشهاي مالي، علاقه شديدي به اطلاعاتي در مورد جريان منابع مالي، تطبيق عملكرد با مصوب و گزارشگري بر مبناي تئوري وجوه و حساب هاي مستقل دارند و به همين دليل هيات مقررنمودكه اين نوع گزارشگري مالي كماكان ادامه يابد. ( باباجاني ، 1389، 8)

# 2-1-12- جريان اطلاعاتي گزارشگري مالي :

**گرچه گزارشگري مالي چرخه تکراري شامل تعامل متقابل بازيگران مختلف است ، شايد بهتر باشد آنرا يک جريان اطلاعاتي بناميم . اين جريان اطلاعات از مديريت شرکت که زير نظر مستقيم هيئت مديره انجام وظيفه مي کند و با تهيه اطلاعات مالي و بعد با تهيه صورتهاي مالي آنرا در برخي کشورها براي تصويب مجمع عمومي و در برخي کشورها براي تصويب هيئت مديره ارائه مي کند، مسيري طولاني را طي مي کند. در اين ميان حسابرسان نيز در تعامل با مديريت اظهار نظر مستقل و حرفه اي خود را عرضه مي کنند . روابط عمومي ها و گاهي رسانه ها اطلاعات را توزيع مي کنند ، آناليست ها و موسسات رتبه بندي آنرا ارزيابي مي کنند و نهايتأ جريان اطلاعات به سرمايه گذاران و ذينفع ها که مشتري واقعي اطلاعاتند ، پايان مي يابد . استاندارد نويسان قواعد بازي را تعيين مي کنند ، مقررات گذاران به محکم کاري مشغولند و بانکهاي سرمايه گذاري و وکلا در اين ميان به ساير بازيگران توصيه هايي مي فروشند و خلاصه خيلي ها کنار اين گود نشسته اند .(مرداني، 1390، 55)**

# 2-1-13- محدويت هاي گزارشگري مالي

هر گزارش خواسته يا نا خواسته داراي محدوديت هايي مي باشد که گزارشگري مالي نيز از اين قاعده مستثني نيست.در اينجا ضروري است محدوديت هاي گزارشگري مالي نيز شناخته شود تا با توجه به موضوع پژوهش،تصميم گيري دقيق تري صورت پذيرد.

کليات مربوط به اين محدوديتها به شرح زير است:

1-گزارشگري مالي تنها يکي از منابع اطلاعاتي است و نمي تواند تمامي نياز استفاده کنندگان را ارائه کند ولي به عنوان يکي از موارد اساسي براي تکميل اطلاعاتي است که بتواند در تصميم گيري هاي اقتصادي مفيد باشد.

2- اطلاعاتي که طي يک گزارش مالي ارائه مي شود به يک واحد خاص مربوط است وبه کل صنعت ويا اقتصاد کلان مربوط نيست.

3- اطلاعات مندرج در گزارش هاي مالي عمدتا تاثير مالي معاملات و حوادثي است که در گذشته اتفاق افتاده است.

4-اطلاعات مندرج در گزارش هاي مالي بيشتربه صورت تقريبي اندازه گيري شده و ارائه مي شود.

5-تهيه و استفاده ازگزازش هاي مالي مستلزم مخارج است که وجود هزينه خود باعث محدوديت در کميت و کيفيت گزارشهاست.

6- گزارشگري مالي با هدف ارائه اطلاعات به افراد و گروههايي تهيه مي شود که عمدتا خارج از واحد اقتصادي است و در جريان مستقيم عملکرد واحد قرار ندارند.

7- اصولا گزارش هاي مالي با برخورداري از تکنيک هاي علمي و عملي عمدتا براي افرادي قابل استفاده است که در حد معقول داراي بينش و آگاهي هاي اوليه در زميته مسائل تجاري و اقتصادي هستند و از توانايي کافي براي درک مفاهيم مندرج در گزارش هاي مالي برخوردار باشند ويا به يادگيري آن تمايل داشته باشند.به سخن ديگر،گزارش هاي مالي به منزله وسيله اي است که استفاده از آن مستلزم شناخت و حداقل مهارت است .

8- اساساً حسابداري مالي که گزارش هاي مالي بر اساس آن تهيه مي گردد براي اندازه گيري مستقيم ارزش واحد اقتصادي طراحي نشده ولي اطلاعاتي که تهيه مي شود مي تواند براي افرادي که مايل به برآوردي ارزش واحد اقتصادي باشند نيز مفيد و موثر واقع شود.

اما انتخاب روش از بين روش هاي حسابداري واز ميان گونه هاي گزارشگري و همچنين از خلال اطلاعات که بايد افشا شوند نيازمند معيارهايي است که اين معيارها مشخص مي کنند چه اطلاعاتي براي اهداف تصميم گيري مناسب تر است،ترکيبي متناسب از دو معيار،مرتبط بودن و معتبر بودن ضابطه اصلي براي انتخاب اطلاعات است و قابليت مقايسه و ثبات رويه (يکنواختي)از معيارهاي ثانويه است. درجه اهميت ومخارج تهيه اطلاعات به عنوان عوامل محدود کننده نيز بايد همواره مورد توجه قرار گيرند. ارتباط يک اطلاع خاص با تصميم گيري افراد بستگي به نياز ومدل تصميم گيري دارد. اطلاعات مربوط بايد استفاده کنندگان را در ارزيابي وقايع گذشته ،حال و آينده کمک کند که يا موجب تاييد انتظارات قبلي ويا موجب تصميم آنها مي گردد. اطلاعات بايد به موقع باشد يعني قبل از آنکه ارزش اطلاعات خود را از دست بدهد در اختيار استفاده کننده گان قرار بگيرد . معتبرترين اطلاعات به ميزان قابليت اطمينان آن در ارتباط با هدف مفيد آن بستگي دارد. لذا اعتبار اطلاعات به درجه درستي و صحت آن بستگي دارد. اعتبار اطلاعات بين استفاده کنندگان متفاوت است،استفاده از روش هاي يکسان در تهيه اطلاعات در طول زمان موجب يکنواختي و قابليت مقايسه آنها مي شود.(ثقفي،1388، 20)

# 2-1-14- گزارشگري مالي دولتي :

استفاده كنندگان اصلي اطلاعات مالي دولتي به اطلاعات مفصل تري نسبت به اطلاعات مندرج در صورتهاي ماي اساسي نياز دارند.

گزارشگري مالي سالانه[[10]](#footnote-10)1 بايد در بر گيرنده بخش مقدمه، بخش مالي و بخش آماري باشد.

**بخش مقدمه:** مطالب مطرح شده در بخش مقدمه بايد شامل صفحه عنوان و صفحه فهرست مطالب، گزارش مدير مالي[[11]](#footnote-11)2 و ساير مطالبي باشد كه به نظر مديريت مناسب باشد.

**گزارش مالي:** اين گزارش ممكن است نامه اي از طرف مدير مالي به مدير عامل و هيات مديره واحد دولتي باشد. اين نامه يا متن توضيحي بايد بيان كننده الزامات قانوني و رويه اي مربوط به گزارش باشد. جنبه هاي با اهميت وضعيت مالي و عمليات مالي واحد گزارشگري را به طور مختصر براي حسابهاي مستقل و گروه حسابها در كل مورد بحث قرار دهد.

بخش مالي گزارش مالي جامع سالانه بايد در برگيرنده مواد زير باشد:

1-گزارش حسابرس

2- صورتهاي مالي اساسي

3- صورتهاي تركيبي و انفرادي هر يك از حسابهاي مستقل و گروه حسابها و جداول.

صورتهاي مالي اساسي در بخش مالي گزارش مالي جامع سالانه شامل موارد زير است :

1- ترازنامه تركيبي كليه حسابهاي مستقل، گروه حسابها و واحدهاي وابسته

2- صورتهاي تركيبي در آمدها، مخارج و تغييرات در مازاد و حسابهاي مستقل دولتي كليه حسابهاي مستقل و واحدهاي وابسته.

3- صورت تركيبي درآمدها، مخارج و تغييرات در مازاد حسابهاي مستقل- بودجه واقعي- كليه حسابهاي مستقل عمومي و در آمد هاي اختصاصي.

4- صورت تركيبي درآمدها، هزينه ها و تغييرات در سود تقسيم نشده ( ارزش ويژه) كليه حسابهاي مستقل سرمايه اي ( تجاري) و واحدهاي وابسته.

5- صورت تركيبي جريان وجوه نقدكليه حسابهاي مستقل سرمايه اي(تجاري)و واحدهاي وابسته.

**بخش آماري:** علاوه بر بخش مقدمه و بخش مالي گزارش مالي جامع سالانه داراي بخشي به منظور ارائه جداول و نمودارها براي نمايش داده هاي اقتصادي، اجتماعي، روندهاي مالي و ظرفيت مالي دولت به تفضيل، براي رفع نياز خوانندگان علاقمند به فعاليتهاي واحد دولتي نيز است. بيانيه هاي هيات استانداردهاي حسابداري دولتي ضرورت در نظر گرفتن مندرجات جداول براي ‌ارائه در گزارش مالي جامع سالانه را توصيه مي­كند.( مهدوي ، 1388، 7)

# 2-1-15- اهداف گزارشگري دولتي

هدف كلي حسابداري و گزارشگري مالي دولتي عبارت است:

1. فراهم آوردن اطلاعات مالي سودمند براي تصميم گيري اقتصادي،سياسي و اجتماعي وانجام وظايف پاسخگوئي و مباشرت.

2ـ فراهم آوردن اطلاعات سودمند براي ارزيابي عملكرد سازماني مديريت.(باباجاني،1389، 65)

# 2-1-16- مفهوم مسئوليت پاسخگويي

چهارچوب نظري حسابداري بخش عمومي در دو دهه اخير بر مبناي مسئوليت پاسخگوئي تدوين شده و اهداف گزارشگري مالي نيز تحت تاثير اين مفهوم قرار گرفته است. مفهوم مسئوليت پاسخگويي ريشه در فلسفه سياسي دارد و مفهوم امروزي آن بر اركاني نظير پذيرش «حق دانستن حقايق» و «حق پاسخ خواهي» براي شهروندان و الزام و تكليف پاسخگويي براي مقامات برگزيده ايشان استوار است. در جوامعي كه حكومت‌هاي آنها مدعي استقرار نظام سياسي مردم سالار هستند، مردم از راه انتخابات قدرت قانوني خود را براي مدت معين و به صورت امانت به نمايندگان خويش تفويض مي‌نمايند، ليكن حق دانستن حقايق و پاسخ‌خواهي و نظارت را براي خود محفوظ مي‌دارند. در اين قبيل جوامع، مقامات برگزيده در قبال اعمالي كه انجام مي­دهند و تصميماتي كه مي‌گيرند، در برابر شهروندان ملزم به پاسخگويي بوده و شهروندان نيز به عنوان صاحبان حق، حقايق را در مورد اعمال مسئولين، به صورت علني، مستقيم يا غيرمستقيم و از راه نمايندگان قانوني خود، پي‌گيري و مطالبه مي‌نمايند. در فرايند پاسخگويي كه بر مبناي پذيرش حقوق طبيعي دانستن و پاسخ‌خواهي براي شهروندان و الزام به پاسخگويي براي مقامات برگزيده تحقق مي‌يابد، هر دو طرف پاسخگو و پاسخ‌خواه كوشش مي‌نمايند با استفاده از ابزارهاي مناسب، در ايفاي مسئوليت پاسخگويي و ارزيابي‌آن مشاركت كنند. (باباجاني، 1388، ص 8)

 از آنجا كه گزارشگري مالي به عنوان يكي از ابزارهاي اصلي تحقق و ارزيابي مسئوليت پاسخ‌گويي شناخته شده است و اغلب دولتهاي داراي رژيم‌هاي سياسي مردم‌سالار نيز در تقويت نظام حسابداري و گزارشگري مالي مبتني بر مسئوليت پاسخ‌گويي تلاش مي‌نمايند، اهداف گزارشگري مالي تحت‌تاثير ويژگيهاي ساختاري و خدماتي محيط فعاليت و برمبناي مفهوم مسئوليت پاسخ‌گويي تدوين و در چهارچوبهاي نظري حسابداري بخش عمومي منعكس مي­گردد.

مسئوليت پاسخ‌گويي وظيفه‌اي است كه در اجراي آن اشخاص، دلايل و توضيحات قانع‌كننده براي اداي مسئوليت‌هايي كه به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌هاي لازم را ارائه مي‌نمايند. مسئوليت پاسخ‌گويي دو وظيفه را در بر مي‌گيرد، يكي انجام دادن عمل مشخص و ديگري پاسخ‌گويي و ارائه دلايل منطقي براي عملي كه انجام شده است. الزام به عمل مشخصّي مسئوليت[[12]](#footnote-12)1 است، اما الزام به گزارش پاسخ‌گويي[[13]](#footnote-13)2 است. به عنوان مثال، هيئت مديره يك شركت از يك سو مسئوليت استفاده صحيح از منابعي را دارند كه سهامداران در اختيار آنان گذاشته‌اند و از سوي ديگر وظيفه دارند گزارش‌هاي لازم را در مورد چگونگي اعمال مديريت بر منابع مذكور ارائه نمايند. عناصر ضروري اين فرايند برخاسته از رابطه‌اي است كه بين مديران و صاحبان سهام وجود دارد. رابطه‌اي كه به موجب آن حق دانستن و دسترسي به اطلاعات را اعطاء مي‌نمايد.( باباجاني، 1388، 60)

تفاوت موجود بين پاسخگوئي و مسئوليت از جمله مشکلات اصطلاح شناسي است. اين کلمات ، مشابه نيستند. پاسخگوئي يعني شخص بايد سرزنش يا ستايش ناشي از اخذ يک تصميم يا انجام اقدام را بپذيرند. به اين ترتيب به هر يک از کارکنان سازمان از پايين ترين سمت در برابر يک مقام ارشدتر از خود پاسخگو هستند. مسئوليت کلمه اي نسبتاً مبهم است و براي آن در سلسله مراتب نيز معکوس است، به سخن ديگر هر شخص که داراي زيردست مي باشد. مسئوليت اقدامات آنان را بر عهده دارد.( آون ، 1381، 40)

در يك جامعه مردم‌ سالار دولت‌ها با راي مستقيم مردم انتخاب مي‌شوند و نمايندگان قانوني و برگزيده مردم بر اساس سامانه پارلماني با استفاده از ابزارهاي مناسب، دولت را به راه مقتضي كنترل مي‌نمايند. مسئوليت پاسخ‌گويي در جوامع دموكراتيک بر پايه اين عقيده استوار است كه مردم حق دارند بدانند كه حقايق به صورت علني و از راه مذاكرات عمومي با ايشان و نمايندگانشان دريافت مي‌گردد.

يكي از عواملي كه بر شكل‌گيري حسابداري دولتي از ديرباز تا به امروز تاثير داشته است، پذيرش اصل اعمال كنترل عمومي بر منابع و مصارف منابع مالي مي‌باشد. در تاريخ انگلستان، سير تكامل اعمال كنترل‌هاي مردمي بر مالياتها و مخارج دولتي كه حسابداري و حسابرسي دولتي از عوامل با اهميت آن محسوب مي‌شوند، همواره با مبارزه بر سر تاسيس حكومت پارلماني در ارتباط مستقيم بوده و اين قبيل مبارزات تاثير قابل ملاحظه‌اي نيز بر تكامل ساير سامانه ‌هاي كنترل در بخش دولتي سراسر جهان داشته است. يكي از دلايل اصلي که منجر به تأسيس پارلمان در انگليس گرديد، ايجاد تسهيلات لازم در تأمين منابع مالي مورد نياز براي سلطنت بود که اين امر خود موجب تداوم نظام پارلماني در اين کشور گرديد. ( باباجاني، 1389، 8)

# 2-1-17- اصول حسابداري و گزارش گري مالي دولتي

 سامانه حسابداري دولتي به طور كلي دو هدف اصلي گزارشگري دارد.

الف- ارائه مطلوب همراه يا افشاي كامل وضعيت مالي و نتايج عمليات مالي حسابهاي مستقل و گروه حسابهاي واحد دولتي طبق اصول پذيرفته شده حسابداري دولتي.

ب- تعيين و نمايش رعايت پيش بيني هاي قانوني و قراردادهاي مالي مربوط و پيروي از اصول پذيرفته شده حسابداري دولتي، به منظور کسب اطمينان معقولي از قابليت مقايسه گزارشهاي مالي واحدهاي دولتي ايالتي و محلي براي مقاصد عمومي ضروري است.(بجنوردي، 1389، 41)

# 2-1-18- مباني حسابداري دولتي

 در حسابداري بازرگاني، بنا به لزوم تبعيت از اصل تطابق هزينه‌ها با درآمدهاي هر دوره مالي، معمولا ثبت فعاليت‌هاي مالي بر مبناي حسابداري تعهدي انجام مي‌شود ولي در حسابداري دولتي به علت تنوع اهداف، فعاليت‌هاي مالي سازمان‌هاي دولتي و حساب‌هاي مستقل، ممكن است مبناي حسابداري ديگري براي ثبت درآمدها هزينه‌ها مورد استفاده قرار مي‌گيرد.

# 2-1-19- مبناي تعهدي در حسابداري دولتي

مبناي تعهدي در گزارشگري مالي به روشي اطلاق مي شود که به محض ايجاد هزينه ها و يا تحقق درآمدها ، فعاليت هاي انجام شده در حسابداري مربوط ، منظور و تحت سرفصل هاي خاص خود در دفاتر مالي ثبت مي گردد ، و در حسابداري به روش نقدي ثبت هزينه ها و درآمدها و تعهدات ايجاد شده همزمان با دريافت و پرداخت نقدي در دفاتر مالي درج و منعکس مي گردد و بدين ترتيب فقط معاملات نقدي در دفاتر مالي ثبت خواهد شد.

از مبناي تعهدي تعديل شده يا تعهدي حسابداري ، بر حسب مورد ، بايد در اندازه گيري وضعيت مالي و نتايج عمليات استفاده شود .

**الف) درآمدها و مخارج حسابهاي مستقل دولتي** بايد بر مبناي تعهدي تعديل شده شناسايي شود. درآمدها بايد در دوره اي شناسايي شود که در دسترس و قابل اندازه گيري است . مخارج ، بايد در دوره حسابداري تحقق بدهي حساب مستقل ، به شرط قابليت اندازه گيري ، به استثناي سود تضمين شده سنوات آتي بدهيهاي بلند مدت عمومي که در زمان تحقق شناسايي مي شود ، شناسايي شود .

**ب) درآمدها و هزينه هاي حسابهاي مستقل سرمايه اي ( تجاري )** بايد بر مبناي تعهدي شناسايي شود . درآمدها بايد در دوره حسابداري تحصيل به شرط قابليت اندازه گيري ، شناسايي شود ، هزينه ها نيز بايد در زمان تحمل به شرط قابليت اندازه گيري شناسايي شود .

**ج) درآمدها و هزينه ها يا مخارج ( بر حسب مورد ) حسابهاي مستقل اماني** بايد بر مبنايي يکنواخت با هدف اندازه گيري حسابداري حساب مستقل شناسايي شود . حسابهاي مستقل اماني غير قابل مصرف و وجوه بازنشستگي بايد بر مبناي تعهدي ثبت شود ، حساب مستقل اماني قابل مصرف بايد بر مبناي تعهدي تعديل شده ثبت شود . داراييها و بدهيهاي حساب مستقل وجوه وصولي به نمايندگي از ساير سازمانها و دستگاهها بايد بر مبناي تعهدي تعديل شده ثبت شود .

**د) انتقالات** بايد در دوره حسابداري تحقق عمليات دريافتي و يا پرداختي بين حسابهاي مستقل شناسايي شود .

به طور خلاصه ، حسابداري تعهدي به معني : (1)ثبت درآمدها در دوره ارائه خدمات بدون در نظر گرفتن زمان دريافت وجه و (2) ثبت هزينه ها در دوره دريافت منافع بدون در نظر گرفتن زمان پرداخت وجه است .(مهدوي، 1388، 24)

# 2-1-20- سامانه حسابداري حساب مستقل

 سامانه هاي حسابداري دولتي بايد بر مبناي حساب هاي مستقل سازماندهي شوند و مورد عمل قرار گيرند. حساب مستقل به عنوان يک واحد حسابداري و مالي شامل مجموعه اي از حسابهاي خود تراز براي ثبت وجوه نقد و ساير منابع مالي، همراه با كليه بدهيهاي مربوط و حقوق باقيمانده يا مانده­ها و جزئيات تغييرات آنها به منظور انجام فعاليت­هاي خاص يا تحصيل اهداف معين بر طبق مقررات و محدوديت­هاي خاص پيشنهادي تعريف مي­شود.( مهدوي،1388: 21)

# 2-1-21- انواع حسابهاي مستقل

الف) حسابهاي مستقل دولتي

1- حساب مستقل عمومي:اين حساب براي ثبت منابع مالي، به استثناي منابعي كه لازم است در حساب مستقل ديگري ثبت شود استفاده مي شود.

**2- حسابهاي مستقل درآمد اختصاصي:** اين حساب براي ثبت عوايد حاصل از منابع درآمد خاص(به استثناي اماني قابل مصرف يا پروژه هاي سرمايه اي با اهميت) كه بر اساس قانون براي انجام مخارج با اهداف خاص محدود شده اند، استفاده مي شود.

**3- حسابهاي مستقل پروژه­هاي سرمايه­اي:** اين حساب براي ثبت منابع مالي مورد لزوم براي تحصيل يا ساخت داراييهاي سرمايه اي با اهميت ( به استثناي مواردي كه از راه حسابهاي مستقل سرمايه اي تجاري و حسابهاي مستقل اماني تامين مالي مي شود) به كار مي رود.

**4- حسابهاي مستقل تامين مالي و بازپرداخت بدهيها:** اين حساب براي ثبت جمع منابع بدهيهاي بلند مدت عمومي و بازپرداخت اصل و سود تضمين شده آن استفاده مي شود.

**ب) حسابهاي مستقل سرمايه اي ( تجاري)**

**1- حسابهاي مستقل انتفاعي:** اين حساب براي كليه عملياتي كه در آن دستگاه اداره كننده تصميم گرفته است در آمدهاي تحصيل شده، هزينه هاي تحقق يافته و يا سود خالص مناسب براي حفظ سرمايه، مصالح عمومي، كنترل مديريت، پاسخگويي يا ساير اهداف را به صورت دوره اي تعيين كند بکار مي رود.

**2- حساب مستقل خدمات و تداركات داخلي:** اين حساب براي ثبت تامين مالي كالا و خدمات ارائه شده به بوسيله يك وزارتخانه يا دستگاه دولتي به ساير وزارتخانه ها يا دستگاههاي واحد دولتي يا ساير واحدهاي دولتي بر مبناي پرداخت بهاي تمام شده استفاده مي شود.

**ج- حسابهاي وجوه مستقل اماني**

حسابهاي مستقل اماني و وجوه وصولي به نمايندگي از ساير سازمانها و دستگاها: اين حساب براي ثبت دارايي‌هاي در اختيار دولتي به عنوان امانتدار يا نماينده مردم، سازمانهاي خصوصي و ساير واحدهاي دولتي استفاده مي شود.( مهدوي ، 1388، 21)

علاوه بر حسابهاي مستقل بيان شده،هر واحد دولتي به دو گروه حساب به صورت زير نياز دارد:

1- حساب دارايي­هاي ثابت مربوط به حسابهاي مستقل سرمايه اي(تجاري)ياحسابهاي مستقل اماني

2- حساب بدهيهاي بلند مدت : بدهيهاي بلند مدت حسابهاي مستقل سرمايه اي ( تجاري) و حسابهاي مستقل اماني بايد در همان حسابهاي مستقل ثبت شود، و ساير بدهيهاي بلند مدت واحد دولتي ( شامل بدهي عوارض مخصوص) كه دولت به راهي متعهد پرداخت آن است بايد در گروه حساب بدهي هاي بلند مدت عمومي ثبت شود.

دو اصل زير الزامات مربوط به حسابداري دارايي ثابت را بيان مي كند.

الف- ارزيابي دارايي ثابت : دارايي ثابت بايد به بهاي تمام شده، يا در صورت عدم امكان تعيين بهاي تمام شده به دليل وجود شرايط خاص به بهاي تمام شده برآوردي در دفاتر ثبت شود. دارايي­هاي ثابت اهدايي لازم است به ارزش منصفانه برآوردي در زمان دريافت ثبت شود.

ب) استهلاك دارايي ثابت: استهلاك دارايي هاي ثابت عمومي نبايد در حسابهاي مستقل دولتي ثبت شود. (اقوامي، باباجاني، 1389)

# 2-1-22- ارزيابي عملكرد سامانه گزارشگري مالي و ارتباط آن با مديريت دولتي

امروزه گزارشات مالي بايد به نحوي با تغيير نياز استفاده كنندگان حركت نمايد درغير اينصورت ويژگي و اثر بخش بودن خود را از دست مي‌دهد. بدون شك اين موضوع زماني از اهميت بسزايي برخوردار خواهد بود كه بر اين باور باشيم كه بقاء حرفه حسابداري از ابعاد مختلف و با توجه به زير سامانه هاي تجربه شده از آن بتواند ابعاد مختلف اطلاعات ريالي را در قالب گزارشات مالي به استفاده كنندگان ارائه نمايد، بحث كنترل كه يكي از اركان مديريت محسوب مي‌شود. مي‌تواند به مديران سازمان‌ها براي ارزيابي وضعيت گزارشگري مالي سازمانها كمك كند. موقعي كه از يك سامانه گزارشگري مالي موسسه صحبت به ميان مي‌آيد، مجموعه‌اي منظم از ورودي‌ها در قالب داده‌ها و منابع مورد نياز سامانه و خروجيهاي سامانه در قالب گزارشات مالي اين موضوع را واضح‌تر مي‌كند.

نظريه سامانه ‌ها و رويكرد اقتضايي، نگرش نويني را در دانش مديريت به وجود مي‌آورد تاثير اين تفكر بر دانش مديريت و تعامل آن با ساير علوم و فناوري نوين، گسترش و پيشرفت مضاعفي را در دانش گزارشگري وضعيت مالي موسسات موجب مي‌گردد. همگام با اين تغييرات پر شتاب محيطي، سازمانها نياز به بهبود، اصلاح، دگرگوني و يادگيري را لمس کرده و هماهنگي اركان سازمان، با سامانه ‌هاي مختلف مالي براي ارائه گزارشات خود را سر لوحه فعاليت‌هاي خود قرار داده‌اند. بهبود گزارشگري مالي سازمانهاي دولتي نياز به برنامه‌ريزي بيشتر با بهره‌گيري از مباني سامانه ها به منظور طرح ريزي منابع و امكانات سامانه هاي مالي، اجراي اين طر‌حها و به دنبال آن كنترل وضعيت موجود سامانه و مقايسه آن با وضعيت مطلوب گزارشگري مالي را مي‌طلبد و براي ارزيابي سامانه گزارشگري مالي بحث باز خورد گرفتن از اقدامات انجام شده با توجه به اصول و اركان مديريت دولتي اين چرخه بهبود را براي نيل به ارائه گزارشات مطلوب وضعيت مالي سازمانهاي دولتي در قبال انتظارات مردم جامعه كاملتر و مطمئن‌تر مي‌سازد. با توجه به پيشرفت علوم تصميم‌گيري، بدنبال فرآيند حل مسئله گزارشگري مالي در سازمانهاي دولتي، نياز است كه ارزيابي دقيقي از نحوه ورود اطلاعات و داده‌ها، فرآيند و روشهاي پردازش داده در سامانه ‌هاي مالي دولتي استفاده شده سامانه تامين اعتبار (بودجه) سامانه خزانه‌داري، اموال و ... توسط مديريت سازمانهاي دولتي انجام گردد. موارد ذكر شده پيامد مهمتري از يك سامانه مطلوب گزارشگري را به صورت مستمر با تكيه بر فرآيند باز خور كه كنترل داخلي سامانه ‌هاي مالي را انجام مي‌دهد، به نظر مي‌آيد كه تصوير بهتري از گزارشگري مالي يك سازمان دولتي را به ارمغان آورد.( عرب مازيار يزدي، 1389، 8)

# 2-2- پيشينه، رشد و دگرگوني گمرک در ايران

پيشينه گمرک درايران به «انقلاب مشروطيت» مربوط ميشود. انقلاب مشروطه ايران تبلوري از آراء و خواسته‌هاي مردم براي مشاركت در تعيين سرنوشت خود بود، به طوري كه تاثير شگرفي در تمامي امور كشور .(شکيبا،1389،67)

اما، فعاليت‌هاي نوين گمرک یا همان اداره عوارض مرزی را بايد مربوط به دوره پس از مشروطيت دانست، زيرا در حكومت مشروطه، مجلس شوراي ملي و دولت موظف به اجراي خواسته‌هاي مردم بودند

# 2-3- مسائل مربوط به گزارشگري مالي مطلوب گمرک وارتباط آن باسامانه هاي مالي

**مسئوليت پاسخگويي وظيفه اي است که در اجراي آن اشخاص ، دلايل و توضيحات قانع کننده براي اداي مسئوليتهايي که به عهده داشته اند فراهم نموده و گزارشهاي لازم ارائه مي نمايند . مسئوليت پاسخگويي در گمرک دو وظيفه دارد و از اين لحاظ نيز براي مردم و تمامي استفاده کنندگان از گزارشات مالي گمرک حائز اهميت مي باشد ، يکي انجام دادن عمل مشخص مربوط حوزه فعاليت گمرکات و ديگري پاسخگويي وارائه دلايل منطقي براي عملي که انجام شده است الزام به انجام عمل‌مشخص مسئوليت است اماالزام به گزارش پاسخگويي توانايي حسابداري مي باشد.**

**مسئوليت پاسخگويي در جوامع دموکراسي بر پايه اين عقيده استوار است که مردم حق دارند بدانند وهمچنين حق دارند حقايق به صورت علني و از راه مذاکرات عمومي با ايشان و نمايندگانشان دريافت گردد.(باباجاني، 1389، 70)**

# 2-4- استفاده‌كنندگان گزارش‌هاي مالي و نيازهاي اطلاعاتي آنها

IFAC استفاده‌كنندگان گزارش‌هاي مالي دولت و گمرک را به شرح زير طبقه‌بندي نموده است:

**1- قوه مقننه:** نمايندگان مجلس از راه تصويب قوانين به دولت و واحدهاي تابعه آن اجازه مي‌دهند تا امور مالي و منابع عمومي را هدايت و كنترل نمايند. اين قوه ممكن است از گزارشهاي مالي به منظور ارزيابي عملكرد دولت در زمينه حفظ و حراست از منابع مالي و مطابقت فعاليت‌ها با قوانين و مقررات و همچنين ارزيابي وضعيت و عملكرد مالي دولت، استفاده نمايد.

**2- شهروندان،** پرداخت‌كنندگان ماليات، راي دهندگان، گروهها، ودريافت‌كنندگان كالاها و خدمات، از استفاده‌كنندگان اصلي گزارش‌هاي مالي محسوب مي‌شوند. ماليات دهندگان به عنوان تامين كننده منابع مالي دولت، به اطلاعاتي درباره چگونگي مصرف منابع مالي نيازمندند. علاوه بر اين، آنهابه اطلاعاتي در خصوص نحوه تامين منابع مالي غيرمالياتي علاقمند هستند.

**3- سرمايه‌گذاران و اعتبار دهندگان:** اين قبيل استفاده‌كنندگان به اطلاعاتي نياز دارند كه آنها را در ارزيابي قدرت باز پرداخت بدهي‌هاي دولت در تاريخ سررسيد، ياري دهد.

**4- دولتها و نهادهاي بين‌المللي تامين منابع مالي:** نيازهاي اين قبيل استفاده‌كنندگان نيز نظير سرمايه‌گذاران و اعتبار دهندگان مي‌باشد.

**5- تحليلگران مالي و اقتصادي:** رسانه‌هاي همگاني، و تحليلگران مالي و اقتصادي، اطلاعات مالي دولت رابراي استفاده‌كننده‌گان مورد ارزيابي قرار داده و تحليل‌هاي لازم را ارائه مي‌دهند.

**6- مديريت ارشد:** اگر چه مديران ارشد از استفاده‌كنندگان داخلي مي‌باشند و به گزارش هاي تفصيلي داخلي نيز دسترسي دارند، ليكن گزارشهاي مالي برون سازماني اطلاعات سودمندي براي اداره امور مالي موسسات تحت سرپرستي آنها فراهم مي‌نمايد.

گزارشگري مالي، در تصميم‌گيري هاي اقتصادي، اجتماعي و سياسي و ارزيابي مسئوليت پاسخ‌گويي به شرح موارد زير، مورد استفاده قرار مي‌گيرد.

1- مقايسه نتايج واقعي مالي با بودجه مصوب

2- ارزيابي وضعيت مالي وعملكرد مالي.

3- حصول اطمينان از رعايت قوانين و مقررات

4-ارزيابي كارايي و اثر بخشي عمليات

5- ارزيابي منابع مالي و انواع درآمدها

6- ارزيابي تخصيص و مصرف منابع مالي

7- ارزيابي كفايت منابع مالي در تامين هزينه‌هاي عملياتي

8- ارزيابي قدرت بازپرداخت بدهي‌ها و نحوه تامين منابع نقد مورد نياز

9- ارزيابي آثار اقتصادي عملكرد

10-حصول اطمينان از مصرف منابع مالي در محل قانوني و در براي تحقق اهداف مصوب

11-ارزيابي وظيفه مباشرت دولت در حفظ و حراست و استفاده صحيح از دارايي‌ها و منابع مالي.( کميته تدوين استانداردهاي حسابداري ، 1389، 519)

# 2ـ ‌5 ـ‌ خصوصيات، محسنات و کاربرد حسابداري گمرک

اصول حسابداري گمرک، که جزئي از حسابداري دولتي مي باشد، فن تطبيق، تجميع و تلفيق اصول و موازين حسابداري با قانون و مقررات مربوطه بيان گرديده است لذا اين آميختگي و تشکل در اصول و روشهاي حسابداري و قانون و مقررات موضوعه ، از لحاظ سياسي، اجتماعي و اقتصادي به خصوص برنامه ريزي و مديريت در معناي جامع آن ، اهداف و مباحثي را ايجاب مي نمايد که اهم آن به شرح زير مي باشد.

**الف ـ خودکفائي مالی گمرکات**

متحول شدن کمرکات کشور در براي افزايش هر چه بيشتر امور مشارکت پذير مردمي و تلاش در ايجاد خودکفائي گمرکات از راه ارائه خدمات و دريافت عوارض بابت خدمات انجام شده، اعمال مديريت صحيح و تصميمات مناسب و بموقع گمرک را ايجاب مي نمايد

**ب ـ تبادل تجربيات بين گمرکات کشور**

ارسال و تبادل گزارشها و صورتحسابهاي مالي بين گمرک یک شهر این فرصت را می دهد که از نظريات و تجربيات آنان مطلع و از عملکرد آنان در براي پيشبرد اهداف خود استفاده نمايند و بدين ترتيب به، کارآئي خود افزوده ، نقاط قوت و ضعف واحدهاي اجرائي و لياقت و صداقت کارکنان را تشخيص داده و نسبت به آن اعمال مديريت نمايند.

# 2-6- اصول و موازين حسابداري گمرک

رعايت اصول كلي زير از طرف كميته ملي حسابداري دولتي آمريكابراي نگاهداري حسابهاي گمرک توصيه شده است.

1- كليه عمليات حسابداري بايد زير نظر يك نفر رئيس يا مسئول حسابداري متمركز شده و چنين شخصي را مسئول نگهداري كليه حسابها و تنظيم هر گونه گزارش مالي قرار داد.

2- نگهداري حساب بايد به راه دوبل بوده و كليه عمليات مالي در يك دفتر كل خلاصه و متمركز گردد. دفاتر فرعي ديگر نيز در مواقع لزوم نگاهداري شود.

3- از اصطلاحات مالي و حسابداري به صورت ثابت و مداوم استفاده گرديده و در كليه اسناد و عمليات مالي ازقبيل بودجه،حسابداري،وگزارش هاي مالي با مفهوم واحد مورد استفاده قرار گيرند.

4- حسابداري گمرک بايد بر حسب وجوه مختلف طبقه بندي و تنظيم گردد. در تنظيم كليه صورت حسابهاي مربوط به هر دسته يا نوعي از وجوه بايد از همين رويه پيروي نمود.

5- طبقه بندي وجوه به صورت زير توصيه گرديد.

- حسابهاي مستقل براي وجوه عمومي

- حسابهاي مستقل براي وجوه اماني

- حسابهاي تنخواه گردان

- درآمدهاي اختصاصي

- وجوه حاصله از فروش اوراق قرضه

- وسايل شهري از قبيل برق و آب

- حسابهاي مستقل براي وجوئه حاصله

6- حسابهاي زير بايد كاملاً از يكديگر متمايز گردند:

دارائي جاري، بدهي جاري و حسابهاي مربوط به عمليات دارائي ثابت و بدهي­هاي ثابت با استناء وجوه تنخواه ، عمليات اماني ، و وسائل شهري. وجوه دارائي ثابت نبايد با وجوه دارائي جاري يکجا منظور گردد بلکه بايد براي خود حساب جداگانه داشته و بيلان جداگانه براي آن تنظيم نمود.

7- سامانه حسابداري عمومي بايد شامل کنترل درآمد و هزينه بوسيله حسابهاي بودجه باشد .

8 –به محض اينکه دستور خريد يا قراردادي به امضاء رسيد تعهدي که در نتيجه آن ايجاد مي‌گردد در دفتر به ثبت رسيده و از ميزان اعتبار کاسته گردد .

9 – استفاده از سامانه حسابداري تعهدي در مورد درآمد و هزينه ها تا آنجا که ممکن است بايد معمول داشت . هر گونه تعهدي به عنوان هزينه بايد در دفتر به ثبت رسيده وهر گونه درآمد حتي اگر بصورت نقدي وصول نشده باشد مورد توجه قرار گيرد.

10- صورت اموال مصرف شدني يا قابل دوام بايد در دفاتر فرعي نگهداري گردد. حساب دارائي ثابت بر اساس قيمت تمام شده، و در صورتيكه قيمت تمام شده معلوم نباشد براساس برآورد تقريبي بهاي آن نگاهداري شود .( بهرامي، 1389،ص 10)

# 2-7- اصول حسابداري در گمرک و مفهوم بودجه

حسابداري و بودجه لازم و ملزوم و در حقيقت مکمل يکديگرند و درمورد موسسات دولتي و گمرک اين همبستگي و پيوستگي دائمي، آنچنان است که بايد گفت بودجه و حسابداري شرط لازم و کافي براي اداره امور و اعمال مديريت صحيح مي باشد که در اين رابطه بودجه شرط لازم و حسابداري شرط کافي محسوب مي­گردد.( بهرامي، 1389، 17)

**الف)تعريف بودجه**:

در قانون محاسبات عمو مي مصوبه 1349 بودجه بدين صورت تعريف شده است.

بودجه کل کشوربرنامه مالي دولت است که براي يک سال مالي تهيه و حاوي پيش بيني درآمدها و ساير منابع تامين و اعتبار و برآورد هزينه ها براي انجام عملياتي که منجر به وصول به هدف هاي دولت مي­شود بوده از سه قسمت تشکيل مي­شود :

1- بودجه عمومي دولت که شامل اجزاء زير است :

الف- بودجه عادي براي وزارتخانه ها و موسسات دولتي

ب- بودجه عمراني، براي اجراي برنامه هاي عمراني

2– بودجه شرکت هاي دولتي

3- بودجه موسساتي که تحت عنوان غيرازعناوين بالا در بودجه کل کشورمنظور مي‌شود.

 (عربي فريد،1388 ، 31 )

ب) اصل سالانه بودجه در گمرک

دوره مالي بودجه کاملا اختياري و در شرايط خاص تغييرپذير است . بنابراين بودجه ممکن است براي مدت يک روز، يک هفته،يک ماه ويکسال‌وحتي‌بيشتراز يکسال تهيه و تنظيم گردد، اما دوره دوازده ماهه که همواره منطبق با سال مالي مي باشد بدون تعارض و بطور متعارف‌بعنوان يک اصل مورد قبول قرار گرفته و آنرا "اصل سالانه بودجه" خوانده اند.

اصل انعطاف پذيري: برطبق اين اصل درآمدها و هزينه هاي برآورد شده در بودجه بر اساس معيارهاي فني و علمي و بر طبق اطلاعات دقيق آماري وبوسيله کارشناسان باتجربه و مطالعه تهيه و تنظيم مي شود.

**ج) مراحل بودجه:** بودجه از زمان شروع تا خاتمه داراي چهار مرحله به شرح ذيل است :

مرحله تهيه و تنظيم بودجه

مرحله تصويب بودجه

مرحله اجراي بودجه

مرحله تفريغ بودجه

اجراي بودجه از لحاظ انجام هزينه خود به دو مرحله تقسيم مي گردد:

**الف- مرحله اداري و حقوقي شامل :** تشخيص- تامين اعتبار- تعهد- تسجيل- حواله درخواست وجه- پرداخت که بموجب قانون لازم الاجرا مي باشد.

**ب- مرحله مالي و حسابداري شامل:** ثبت عمليات و فعاليتهاي مالي گمرک در دفتر روزنامه و نقل آن به دفاتر کل و معين، تهيه تراز عمليات ماهيانه( تراز آزمايشي) انجام اصلاحات درپايان دوره و بازتاب آنان درسرفصل هاي مربوطه در دفتر کل ازطريق دفتر روزنامه، بستن حسابهاي دائمي و موقت در پايان دوره مالي و نقل حسابهاي دائمي از طريق تراز اختتاميه و تراز اختتاميه به سال مالي بعد و بالاخره تهيه و تنظيم گزارش­هاي مالي و صورت حسابهاي نهايي درپايان سال مالي همراه باضمائم مربوط به آن،اجراي اين مرحله با برقراري يک سامانه صحيح حسابداري که در فاصله زماني مناسب نظارت مستمر برامور مالي را ايجاد نمايد امکان پذير است.( بهرامي، 1389، 21)

**د)طبقه بندي بودجه:** بودجه در شکل نوين خود به شرح زير طبقه بندي گرديده است :

طبقه بندي عمليات، طبقه بندي درآمدها و ساير منابع تامين اعتبار، طبقه بندي هزينه‌ها، طبقه بندي واحد سازماني، طبقه بندي اقتصادي

**طبقه بندي عمليات**

**فصل اول- هزينه هاي پرسنلي**

ماده 1 –حقوق دستمزد ماده2 – مزايا وکمک ها

**فصل دوم – هزينه هاي اداري**

ماده 3 ـ هزينه سفر – ماموريت – حمل و نقل و ارتباطات ماده 4 ـ‌ اجاره و کرايه

ماده 5 ـ‌ خدمات قراردادي اداري و جاري ماده 6 ـ‌ سوخت، برق، آب

ماده 7 ـ‌ مواد و لوازم مصرف شدني ماده 8 ـ هزينه هاي پيش بيني نشده

**فصل سوم – هزينه هاي سرمايه اي**

ماده 9ـ مطالعه براي ايجاد ساختمان و تاسيسات

ماده10ـ‌ خريد ساختمان ،زمين حقوق انتفاعي

ماده11ـ ساختمان

 ماده12ـ ماشين آلات و تجهيزات عمده

ماده13ـ ساير کالاهاي مصرف نشدني

ماده 14ـ خريد مصالح و لوازم ساختماني و تاسيساتي

ماده 15ـ‌ وام يا مشارکت در سرمايه، بخش خصوصي و عمومي

**فصل چهارم – پرداختهاي انتقالي**

ماده 16- کمک و اعانه و پرداختهاي ديگر، بخش عمومي

ماده 17- کمک و اعانه بخش خصوصي

ماده 18ـ باز پرداخت وام و پرداخت بهره وامها

ماده 19 ـ پرداخت­هاي انتقالي به کارکنان

ماده 20- ديون ( بهرامي ، 1389، 27)

**فصل چهارم –** برآورد اعتبار هزينه ها

1 –هزينه هاي اداري

2- هزينه­هاي سرمايه اي

3- هزينه هاي انتقالي

**فصل پنجم –** تنظيم فرمهاي نهايي ،حاوي اطلاعات کلي درآمدهاو ساير منابع تامين اعتبار در دو بخش درآمد عمومي گمرک و درآمد سازمانها و موسسات تابعه تنظيم مي شود.

**فصل ششم-** اصلاح بودجه – متمم بودجه – بودجه اختصاصي

**فصل هفتم-** تفريغ بودجه ، گمرک موظف است پس از خاتمه دوره عمل بودجه ، به منظور تعيين وضعيت حاصل از اجراي بودجه ، تفريغ بودجه تنظيم نمايد.

"تفريغ بودجه عبارتست از صورت مقايسه ارقام پيش بيني شده در بودجه با درآمدهاي وصولي قطعي از يک طرف و هزينه هاي برآوردي باعملکرد واقعي پرداخت هزينه ها از طرف ديگر"

**فصل هشتم ـ** وظايف مرتبط با تهيه و تنظيم ،تصويب و نظارت براجراي بودجه و حسابداري بودجه .( بهرامي ، 1389، 40)

# 2ـ 9- حسابداري بودجه :

بودجه در دفاتر حسابداري ثبت نمي شود، ولي براي کنترل پرداخت هزينه ها درحدود اعتبارات مصوب،به رعايت ماده 79 قانون گمرک ، اعتبارات مصوب بودجه دردفتري بنام دفتر اعتبارات ثبت و پرداخت هزينه­ها ازآن محل تعهد و تامين اعتبار مي شود. منظور از تعهد در اينجا تعهد به مشابه مرحله­اي از پرداخت هزينه موضوع ماده 23 آئين نامه مالي گمرک نيست بلکه منظور اعلام وجوه اعتبار در رديف مربوطه براي پرداخت مشخص قبل از انجام هزينه و تعهد تامين اعتبار آن پس از انجام هزينه است .

تغييرات در سرفصلهاي حساب هزينه ها در گمرک و همچنين تغييرات درنحوه احتساب هزينه ها به حساب اعتبارات جاري و عمراني که با اجراي اين دستوالعمل ضرورت مي يابد به موجب دستورالعمل حسابداري که توسط وزارت کشور تهيه و ابلاغ مي گردد تعيين خواهد شد. (بهرامي، 1389، 65)

# 2-10- پیشینه پژوهش:

-(بابا جانی ، جعفر:1387) به ارزیابی میزان پاسخگویی نظام مالی دولت پرداخته است اوبه اين نتيجه رسيده است كه نظام حسابداري و گزارشگري مالي دولت جمهوري اسلامي ايران از قابليت‌هاي لازم براي اداي مسئوليت پاسخگوئي در زمينه‌هاي كنترل بودجه مصوب، شناسائي و انعكاس درآمد و هزينه واقعي سالانه، انعكاس دارائي‌هاي ثابت و بدهي‌هاي بلند مدت عمومي و انعكاس وضعيت و نتايج عمليات مالي در گزارش‌هاي مالي جامع سالانه برخوردار نمي‌باشد.

3-(بجنوردی ،حسین:1379) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافت که :با توجه به فرضيات نتيجه گيري كلي صورت گرفته اين بوده است كه، وجود موانعي در محيط حسابداري دولتي باعث شده است كه امكان توسعه حسابداري دولتي ميسر نگرديده و نظام حسابداري و گزارشگري مالي دولتي موجود،شرائط يك نظام مطلوب و كارآمد كه به تحقق اهداف حسابداري و گزارشگري مالي دولتي (خصوصا پژوهش مسئوليت پاسخگويي دولت وارزيابي اين مسئوليت توسط مردم و نمايندگان آنها)بيانجامد،را دارا نباشد.

4-(قربانی ،محمد:1388) وی در اين پژوهش با استفاده از روش هاي گردآوري اطلاعات از راه پرسشنامه و با كمك ميقاس پنج فاصله اي ليكرت به اطلاعات كمي تبديل و با در نظر گرفتن نحوه ارائه پرسش ها،ارزشيابي و اندازه گيري شده اند ودر نهايت تحليل يافته هاي آماري نشان مي دهد كه گزارش برون سازماني گزارش ارزيابي مديريت از كنترل هاي داخلي حاكم بر گزارشگري مالي در ايران از ديدگاه سرمايه گذاران وحسابرسان سودمند تشخيص داده شده است.

**منابع و ماخذ:**

1ـ آقايي ، محمد علي ، ( 1389) ، بررسي فرايند تدوين استاندسمتاي گزارشگري ، پايان نامه ( کارشناسي ارشد ) ـ دانشگاه تربيت مدّرس.

2ـ اكبري ، فضل الله ، ( 1388) ، تجزيه و تحليل صورتهاي مالي ، سازمان حسابرسي .

3ـ اقوامي ، داود ، باباجاني ، جعفر (1387) ، اصول و کاربرد حسابداري در سازمانهاي دولتي و غير انتفاعي ، انتشارات سمت ، چاپ دهم.

4ـ آون ، هيوز ، (1386) ، مديريت دولتي نوين : نگرشي راهبردي ( استراتژيک ) ، سير انديشه ها ، مفاهيم ، نظريه ها ، ترجمه سيد مهدي الواني ، سهراب خليلي شوريني ، غلامرضا معمازاده طهران ، انتشارات مرواريد ، چاپ چهارم .

5ـ باباجاني ، جعفر (1389) ، مسئوليت پاسخگوئي و تحولات حسابداري موضوع بيانيه 34 GASB، پژوهشنامه علوم انساني و اجتماعي ، دانشگاه مازندران ، شماره هشتم ، سال سوم.

6ـ باباجاني ، جعفر ، ( 1388) ، ارزيابي ميزان پاسخگويي نظام مالي (سامانه حسابداري ) دولت جمهوري اسلامي ايران ، پايان نامه ( دکترا ) ، دانشگاه علامه طباطبايي .

7ـ بهرامي ، پورهنگ ، (1389) ، حسابداري مالی و مديريت امور مالي ايران ، انتشارات مرکز آموزش مديريت دولتي ، چاپ دوم.

8ـ بجنوردي ، حسين ، (1389 ) ، ارزيابي موانع توسعه حسابداري دولتي و اثرات آن بر گزارشگري مالي دولتي ، پايان نامه (كارشناسي ارشد ) دانشگاه واحد تهران مركز

9ـ بيات،اكبري( 1388)،حسابداري سازمانهاي دولتي و موسسات غير انتفاعي ، نشر علوم گستر ملاير

10ـ پروفسور هندر کسين ، پروفسور ران بردا ،(1388)، تئوري حسابداري ( تاريخ جهار هزار ساله حسابداري ) ، ترجمه ، امير پوريا نسب و عبدالرضا تالانه ، ماهنامه حسابداري ، شماره 109 و 110.

11ـ پوريا نسب ، امير (1382)،مسايل و مشكلات اجراي اهداف گزارشگري، ارزيابي هاي حسابداري

12ـ ثقفي ، علي (1389) ، مباني نظري استانداردهاي حسابرسي ، ارزيابي هاي حسابداري

13ـ خاکي ، غلامرضا ، ( 1386) ، روش پژوهش با رويکردي به پايان نامه نويسي ، انتشارات بازتاب، چاپ دوم.

14ـ خاکي،غلامرضا،(1386) ، روش پژوهش در مديريت ، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامي ، چاپ اول.

15ـ خالقي مقدم ـ حميد ، (1381) ، موانع اجراي حسابرسي صورتهاي مالي موسسات غير انتفاعي (استان کردستان و آذربايجان غربي ) ، پايان نامه ( کارشناسي ارشد ) ـ دانشگاه آزاد اسلامي واحد تهران مرکزي .

16ـ سازمان گمرک کشور ، ( 1383) ، گزارش اقتصاد شهري و گمرک ، انتشارات سازمان گمرکات کشور ، چاپ اول.

17ـ شکيبا ، مقدم ، ( 1384) ، مديريت سازمانهاي محلي ، انتشارات مير ، چاپ اول.

18ـ طلايي ، حميد رضا ، ( 1377) ، بررسي و ارزيابي سامانه حسابداري جمعيت هلال احمر جمهوري اسلامي ايران و مقايسه آن با استاندارد و اصول حسابداري در موسسات دولتي و غير انتفاعي ، پايان نامه ( کارشناسي ارشد ) ـ دانشگاه علوم و فنون مازندران.

19ـ عالي ور ، عزيز (1377) ، صورتهاي مالي اساسي ، سازمان حسابرسي .

20ـ عادل آذر، عزيز ( 1386) ، مفاهيم و كاربسمتا در هزينه يابي ، سازمان حسابرسي ، نشريه 158

21ـ عرب مازار يزدي ، محمد ،( 1389 ) ، دگرگوني در آموزش حسابداري : ضرورت يک رويکرد استراتژيک ، پژوهشنامه علوم انساني و اجتماعي ، دانشگاه مازندران ، سال سوم ، شماره هشتم .

22ـ عرب مازار يزدي ، محمد ، ( 1380 ) ، تأثير فناوري اطلاعات بر کنترلهاي داخلي ، حسابداري ، شماره 146.

23ـ کميته تدوين استانداردهاي حسابداري ، ( 1384 ) ، استانداردهاي حسابداري ، انتشارات سازمان حسابرسي ، چاپ پنجم .

24ـ ملك آرايي ، نظام الدين (1384) ، مروري بر تاريخچه حسابداري و حسابرسي در ايران ، ماهنامه حسابداري 263

25 ـ مهدوي ، غلامحسين ، ( 1388 ) ، حسابداري سازمانهاي دولتي و موسسات غير انتفاعي .

26 ـ موسوي شبيري ، محمود ، ( 1388) ، بررسي تأثير گزارشهاي حسابرسي بر کيفيت گزارشگري مالي در ايران ، پايان نامه ( کارشناسي ارشد ) ، دانشگاه تربيت مدرس.

27ـ مرداني ، بهزاد ، ( 1390 ) ، موانع اجراي حسابرسي صورتهاي مالي موسسات غير انتفاعي ( گمرک استان آستاراوهرمزگان) ، پايان نامه ( کارشناسي ارشد ) ، دانشگاه آزاد اسلامي تهران مرکزي.

**منابع لاتین**

1- IFAC, 2008, "Governmental Financial Reporting " , PSC, Study no 11.

2- Financial Accounting Standards Board (FASB) .2009.Objectives of Financial Reporting by No business Organizations. Statement of Financial Accounting Concepts No . 4 Stamford, CT, FASB.

3- national Council on Governmental Accounting ( NCGA). 2008. Governmental Accounting and Financial Reporting Principles. Statement No. 1. Chicago, IL: NCGA.

4- National Committee on Governmental Accounting Municipal Accounting and Auditing ( Chicago : Municipal Finance officers Association . 2010. ) 25 pp.

1. 1 - Governmental Accounting standards Board. [↑](#footnote-ref-1)
2. 2 - Intorperiodequity [↑](#footnote-ref-2)
3. Information connection technology [↑](#footnote-ref-3)
4. 2 In stitute of chartered Accountant in England and wales [↑](#footnote-ref-4)
5. Portable Document Format [↑](#footnote-ref-5)
6. HyperText Markup Language [↑](#footnote-ref-6)
7. **1- Information connection technology**  [↑](#footnote-ref-7)
8. 2 **Wide area network** [↑](#footnote-ref-8)
9. **1 - Government Accounting standards Board** [↑](#footnote-ref-9)
10. **1 - Comprehensive annual financial report** [↑](#footnote-ref-10)
11. **2 -The Letter of transmittal**  [↑](#footnote-ref-11)
12. **1 -Responsibility** [↑](#footnote-ref-12)
13. **2 -Accountability** [↑](#footnote-ref-13)