

اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی

مهناز شمس

مقدمه

دولتها با تهیه گزارشهای مالی به موقع، این امکان را فراهم می آورند تا شهروندان علاقه مند، پرداخت کنندگان مالیات و دیگر اعضای جامعه به اطلاعات مفیدی برای تصمیم گیری در موارد مختلف دسترسی داشته باشند؛ به عنوان نمونه، تصمیم گیری در مورد مسکن، آموزش، رأی دادن و خدماتی که آنان در ازای پرداخت مالیات دریافت می کنند. اما همواره دیدگاه سیاست گذاران دولتی این گونه نیست؛ یعنی برخی از دولت ها اطلاعات مالی را به موقع منتشر نمی کنند و مانع تصمیم گیری آگاهانه افراد جامعه می شوند.

استفاده کنندگان اطلاعات مالی این دولت ها، ناگزیر از اطلاعات قدیمی و حدس و گمان در تصمیم گیری استفاده می کنند. این دولت ها باعث کاهش اعتماد عمومی و اعتبار خود می شوند. گزارشگری مالی به موقع^۱ در بخش عمومی تا اندازه زیادی به سیاست گذاری تدوین کنندگان استانداردها و سیاست مداران دولتی بستگی دارد و عاملی برای افزایش پاسخگویی دولت ها و اعتماد عمومی نسبت به آنها است.



گزارشگری مالی به موقع

به موقع بودن در بیانیه شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا، یکی از اجزای ویژگیهای اولیه خاص تصمیم گیری است. در این بیانیه، به موقع بودن زیرمجموعه ویژگی مربوط بودن تلقی شده است. یعنی، اطلاعات برای مربوط بودن باید به موقع در دسترس استفاده کننده قرار گیرد؛ زیرا استفاده کنندگان اطلاعات زمانی می توانند از اطلاعات به نحو مناسبی استفاده کنند که این اطلاعات را به موقع دریافت کنند (FASB, 1980).

در فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران نیز به موقع بودن به عنوان محدودیتی در اعمال ویژگیهای کیفی بیان شده است. در فصل

دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران آمده است: "هرگاه تأخیری نابه جا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصیت مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم شود که مدیریت نوعی موازنه بین مزیت های نسبی «گزارشگری به موقع» و «ارائه اطلاعات اتکا پذیر» برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، بیشتر اوقات ممکن است لازم شود پیش از مشخص شدن همه جنبه های يك معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می کاهد. به عکس، هرگاه به منظور مشخص شدن همه جنبه های مزبور، گزارشگری با تأخیر انجام شود، اطلاعات ممکن است کاملاً اتکا پذیر شود، اما برای استفاده کنندگانی که باید طی این مدت

کیفیت بالا از سوی دولت باشند؛ در حالی که در بیشتر کشورها به این هدف دست پیدا نمی‌کنند. یکی از دلایل اصلی و عمده برای ارائه گزارشگری با کیفیت بالا، لزوم ارائه اطلاعات مالی درست و به موقع است. دولت‌ها مانند شرکت‌ها احتیاج به اطلاعات صحیح و به موقعی دارند تا عملکرد خود را مورد نظارت و مدیریت قرار دهند (رحیمیان و حسن زاده، ۱۳۸۷).

گزارشگری مالی در بخش عمومی، ویژگی‌های خاصی دارد که آن را از گزارشگری بخش خصوصی متمایز می‌سازد. هرچند به موقع بودن یکی از شش ویژگی مطرح شده در چارچوب مفهومی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی است، اما در گزارشگری مالی بخش عمومی کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

به عنوان نمونه، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با انتشار بیانیه شماره ۳۴ در سال ۱۹۹۹ بر اهمیت ارائه اطلاعات مقایسه بودجه تأکید کرده است. در این بیانیه، الزامهایی در مورد ارائه اطلاعات مقایسه بودجه برای وجوه خاصی مقرر شده است. بیانیه ۴۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

تصمیماتی اتخاذ کنند بی‌فایده شود. برای دستیابی به موازنه بین خصوصیات مربوط بودن و اتکاپذیر بودن، باتوجه به الزامات قانونی در مورد زمان ارائه اطلاعات، مهم‌ترین موضوعی که باید مورد توجه قرار گیرد این است که چگونه به بهترین وجه به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان پاسخ داده شود. (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۱).

در پیش‌نویس بیانیه ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی که از سوی سازمان حسابرسی منتشر شده است، به موقع بودن به این معنی است که قبل از اینکه سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط ممکن است سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیم‌ها ارتقا بخشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی

امروزه افزایش فشار و تمایل زیادی در دولت‌ها برای گسترش دامنه مسئولیت‌های آنها از حسابداری به سوی پاسخگویی به چشم می‌خورد. دولت‌ها باید برای تشریح و مفهومی کردن پاسخگویی، اطلاعات درخور اتکا، فهم‌پذیر و واضحی را برای افرادی تهیه کنند که با استفاده از این اطلاعات سرمایه‌گذاری می‌کنند، مالیات می‌پردازند و تصمیم‌گیری می‌کنند.

ویژگیهای خاص دولت‌ها نیاز به پاسخگویی عمومی را ایجاد می‌کند. قدرت دریافت مالیات و نقش بودجه سالانه به عنوان مبنای تخصیص قانونی وجوه عمومی، به این مطلب اشاره دارد که دولت‌ها برای تحقق شفافیت و پاسخگویی نیاز به ارائه اطلاعات کاملی به مردم دارند. مفهوم پاسخگویی مدتهاست که در استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار گرفته و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در بیانیه مفهومی شماره ۱ بیان می‌کند که: «گزارشگری مالی به دولت‌ها کمک می‌کند تا در برابر جامعه پاسخگو باشند» (GASB, 1987). هریک از گروه‌ها و افراد حق دارند تا خواستار اطلاعاتی با



امروزه افزایش فشار و

تمایل زیادی در دولت‌ها

برای گسترش دامنه

مسئولیت‌های آنها از

حسابداری به سوی پاسخگویی

به چشم می‌خورد

نیز با عنوان «جدول مقایسه بودجه - دیدگاه‌های متفاوت» به توضیح تأثیر الزام‌های بیانیه ۳۴ و افشای اطلاعات بودجه‌ای دولت می‌پردازد (محمدی و صالحی‌راد، ۱۳۹۱). اگرچه این بیانیه‌ها تحولی اساسی در نظام گزارشگری دولتها به وجود آورده، در مورد زمانبندی و به‌موقع بودن گزارشگری دولتها بیانیه مشخصی منتشر نشده است.

در ایالات متحد، دولتها برای کسب صلاحیت در انجمن مقامهای مالی دولتی^۲، باید گزارش‌های مالی سالانه خود را حداکثر تا ۶ ماه پس از پایان سال مالی منتشر کنند. در هر سال، به‌طور تقریبی تعداد کمی از واحدهای گزارشگر دولتی این صلاحیت را کسب می‌کنند.

هرچند بعضی از واحدها گزارش‌های خود را به‌موقع تهیه می‌کنند، اما در برنامه صلاحیت در انجمن مقامهای مالی دولتی شرکت نمی‌کنند. با این وجود، بسیاری از این واحدها گزارش‌های مالی خود را زمان زیادی پس از پایان سال مالی تهیه می‌کنند. نکته مهم این است که این واحدهای دولتی در صورتی می‌توانند گزارش‌های خود را به‌موقع ارائه کنند که سیاست‌گذاران آنها بر گزارشگری مالی تأکید داشته باشند. البته باید قبول کرد که انتشار گزارش مالی به‌موقع نیازمند اتکای بیشتری بر استفاده از برآوردهای منطقی است.

چند سال قبل هنگامی که هیئت تدوین استانداردهای

حسابداری دولتی در قسمتی از پژوهش خود با ۲۵۰ استفاده‌کننده صورت‌های مالی دولتی مصاحبه کرد، از پرسش‌های مهم مطرح‌شده این بود که «به‌نظر شما چه موضوعهایی باید مورد توجه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی قرار گیرد؟» پاسخ این پرسش نیاز به گزارشگری به‌موقع را روشن ساخت. این نیاز به‌ویژه توسط تحلیلگران اوراق قرضه شهرداری‌ها در مؤسسه‌های رتبه‌بندی، صندوقهای سرمایه‌گذاری و شرکت‌های بیمه مطرح شد.

پيامد این موضوع به‌ظاهر این است که فراهم آوردن اطلاعات به‌موقع برای سرمایه‌گذاران در بازار اوراق قرضه باعث افزایش اعتبار دولت و کاهش هزینه استقراض آن می‌شود. با توجه به وجود زیرساخت‌ها و امکانات موجود در سیستم دولتی، ارائه گزارش‌های مالی دولت پس از ۳ تا ۶ ماه پس از پایان سال مالی انتظار زیادی نیست و در مورد توانایی گزارشگری مالی به‌موقع در بخش دولتی بحثی وجود ندارد؛ بلکه پرسش در اینجا است که آیا سیاست‌گذاران دولت‌های ایالتی و محلی به اندازه کافی به منافع گزارشگری مالی به‌موقع توجه دارند یا خیر.

پژوهشکده مریت (Merrit Research Services) به بررسی زمان صرف‌شده به‌وسیله شهرداری‌ها برای انتشار گزارش‌های سالانه پرداخته است. گزارش سال ۲۰۱۰ این پژوهشکده نشان داد که بیشتر تحلیل‌گران بازار و سرمایه‌گذاران بر این باورند که تا زمان دریافت گزارش‌های حسابرسی سالانه بیشتر واحدهای دولتی، زمان زیادی را برای ارزیابی آن واحد گزارشگر (دولت) از دست داده‌اند. تحلیل این پژوهشکده در مورد ۱۴ هزار مورد حسابرسی برای ۴۶۰۰ شهرداری که اوراق قرضه منتشر می‌کنند طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ نشان داد که میانگین زمان لازم برای تکمیل حسابرسی سالانه به‌طور تقریبی پنج ماه پس از بستن حساب‌های آن سال است. تأیید نهایی گزارش و انتشار عمومی آن نیز دست‌کم به یک ماه زمان نیاز دارد.

پژوهش انجام‌شده به‌وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در مارس ۲۰۱۱ در مورد به‌موقع بودن گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸ نیز نتایج مشابهی ارائه داده است. گذر زمان

تأثیر گزارشگری به‌موقع در

ارتقای قابلیت پاسخگویی و

افزایش اعتماد مردم به دولت

بااهمیت است

تحلیلگران مالی که تصمیم به خرید اوراق قرضه شهرداری‌ها دارند، شهروندان و پرداخت‌کنندگان مالیات که اثربخشی و کارایی دولت را از لحاظ نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی ارزیابی می‌کنند، به اطلاعاتی دسترسی دارند که در بعضی موارد ۹ ماه دیرتر به دست آنها می‌رسد. گزارش منتشر شده اداره پاسخگویی عمومی^۳ در سال ۲۰۱۱ نشان داد که گزارش‌های مالی دیر هنگام دولت‌ها ممکن است تحلیل‌گران را مجبور کند بیشتر به اطلاعات حسابرسی نشده این دولت‌ها اتکا کنند. هدف استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، تهیه گزارش‌های مالی است که اطلاعاتی اتکاپذیر و مربوط برای تصمیم‌گیری فراهم کند. یکی از عناصر ضروری گزارشگری مالی این است که اطلاعات مالی به‌موقع ارائه شود تا در تصمیم‌گیری‌های آگاهانه به‌کار رفته و مقامهای دولتی را پاسخگو نگه دارد.

منافع گزارشگری مالی به‌موقع در بخش عمومی

گزارشگری مالی به‌موقع می‌تواند برای شهروندان، پرداخت‌کنندگان مالیات و دیگر اعضای جامعه سودمند باشد؛ زیرا همه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از دریافت به‌موقع اطلاعات مورد نیاز در تصمیم‌گیری بهره‌مند می‌شوند. برای مثال، تصمیم‌گیری در مورد خرید مسکن در ناحیه آموزشی خاص، رأی دادن در همه‌پرسی و منافعی که از پرداخت مالیات به‌دست می‌آورند.

از آنجایی که سرمایه‌گذاران در بازار اوراق قرضه شهرداری‌ها از مزایای گزارشگری مالی به‌موقع که در بازارهای سرمایه وجود دارد، بی‌بهره هستند، نگرانی‌ها و دشواری‌های روبه‌رشدی در این حوزه میان سرمایه‌گذاران، قانونگذاران، کمیته بورس و اوراق بهادار، هیئت قانونگذاری در اوراق قرضه شهرداری‌ها^۴ و تحلیلگران مالی وجود دارد. سرمایه‌گذاران در اوراق قرضه شهرداری‌ها نسبت به دیگر شهروندانی که در بازارهای سرمایه عمومی سرمایه‌گذاری نموده و از مزایای به‌موقع بودن اطلاعات مالی بهره می‌برند، در سطح پایین‌تری قرار دارند.

اگر تأخیر بی‌موردی در گزارشگری مالی وجود داشته باشد، ممکن است اطلاعات مربوط بودن خود را از دست بدهد.

به اندازه زیادی مفید بودن اطلاعات مالی گزارش‌شده را از دیدگاه استفاده‌کنندگان تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. پژوهش هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نشان داد که ۷۳ درصد واحدهای دولتی بزرگ و حدود ۴۶ درصد واحدهای دولتی کوچک‌تر مورد مطالعه، گزارش‌های مالی سالانه خود را ۶ ماه پس از بستن حسابهای سال مالی منتشر می‌کنند.

اگرچه پاسخ‌دهندگان به تحقیق هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، اطلاعات منتشر شده در این زمان را مفید تلقی کردند؛ اما آنها مفید بودن این اطلاعات را بسیار کمتر از اطلاعاتی دانستند که ظرف ۴۵ روز تا ۳ ماه پس از پایان سال مالی منتشر می‌شود. کمتر از ۹ درصد از پاسخ‌دهندگان، گزارش‌های مالی سالانه دریافت‌شده در شش ماه پس از پایان سال مالی را مفید دانستند و کمتر از ۲ درصد آنها، گزارش‌های دریافت‌شده پس از یک سال از پایان سال مالی را مفید تلقی کردند.

تشویق به گزارشگری مالی به‌موقع در بخش عمومی

مأموریت هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، تدوین و اصلاح اصول پذیرفته‌شده حسابداری است که زیربنای ارائه منصفانه صورت‌های مالی واحدهای دولتی محلی و ایالتی باشد. اگرچه زمان‌بندی انتشار صورت‌های مالی بر ارائه منصفانه آن تأثیری ندارد، اما هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی گزارشگری به‌موقع اطلاعات مالی را تشویق می‌کند؛ زیرا به‌موقع بودن یکی از شش ویژگی کیفی اطلاعات مالی بیان‌شده در چارچوب مفهومی این هیئت است.

براساس قوانین بورس ایالات متحده، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار ۷۵ تا ۹۰ روز پس از پایان سال مالی فرصت دارند گزارش مالی سالانه خود را منتشر کنند. این گزارش‌ها شامل خلاصه جامعی از فعالیت‌های تجاری شرکت، وضعیت مالی و صورت‌های مالی حسابرسی شده است. اما دولت‌های ایالتی و محلی براساس قوانین موجود چنین الزامی در مورد تهیه گزارش‌های مالی سالانه خود ندارند. به استثنای بعضی از دولت‌های محلی و ایالتی، به‌طور عمومی مقررات خاصی در رابطه با زمان‌بندی تکمیل و انتشار گزارش‌های مالی سالانه به‌وسیله دولت‌ها وجود ندارد.

در مقیاس وسیع تر، تهیه گزارشهای مالی به موقع و درخور اتکا به ایجاد اعتماد و اطمینان عمومی به دولت کمک می کند. گزارشهای دیر هنگام، مفید بودن و مربوط بودن اطلاعات گزارش شده را کاهش می دهد و اعتماد شهروندان به دولت را از بین می برد.



پانوشته ها:

- 1- Timely Government Financial Reporting
- 2- Government Finance Officers Association's (GFOA) Certificate of Achievement
- 3- U.S. Government Accountability Office (GAO)
- 4- Municipal Securities Rulemaking Board (MSRB)

منابع:

- رحیمیان نظام الدین و شادی حسن زاده، اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۶، ۱۳۸۷، صفحه ۸۴-۷۸
- سازمان حسابرسی، ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی با مقاصد عمومی، (پیش نویس) www.audit.org، ۱۳۹۱
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، پیوست استانداردهای حسابداری، فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، سازمان حسابرسی، www.audit.org، ۱۳۹۱
- محمدی حمید و معصومه صالحی راد، نقش بیانیه شماره ۳۴ و ۴۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در گزارشگری بودجهای دولتها، دوماهنامه حسابرس، شماره ۵۸، صفحه ۴۸-۵۵، ۱۳۹۱
- Atmore R.H., **The Importance of Timely Government Financial Reporting**, Journal of Government Financial Management, available at: www.ebscohost.com, Retrieved October, 5, 2011
- FASB, **Qualitative Characteristics of Accounting Information**, Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No.2, available at: www.fasb.org, retrieved October, 2, 2013, 1980
- GASB, **Concepts Statement No.1, Objectives of Financial Reporting**, available at: <http://www.gasb.org/st/Concepts/gconsum1.html>, 1987

بنابراین، مدیریت باید بین قابلیت های نسبی گزارشگری به موقع و تهیه اطلاعات قابل اعتماد موازنه برقرار کند؛ به این معنا که ممکن است برای تهیه به موقع اطلاعات، لازم باشد گزارش ها قبل از شناسایی همه جنبه های معاملات و رویدادها ارائه شود. در این شرایط، قابلیت اعتماد گزارش ها کاهش می یابد. اگر گزارشگری با تأخیر انجام شود تا همه جنبه های معاملات و رویدادها شناخته شوند، ممکن است اطلاعات گزارش شده به میزان زیادی قابل اعتماد باشد؛ اما برای استفاده کنندگانی که مجبور بوده اند در آن فاصله تصمیم گیری کنند، کمتر قابل استفاده باشد (Atmore, 2011).

خلاصه

به موقع بودن اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی سالانه در هر دو بخش عمومی و خصوصی از سوی نهادهای مختلف و تدوین کنندگان استانداردها مورد تأکید قرار گرفته است. دولت ها برای تشریح و مفهومی کردن پاسخگویی، باید اطلاعات درخور اتکا، فهم پذیر و واضحی تهیه کنند که به موقع در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد. در چارچوب مفهومی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، به موقع بودن یکی از شش ویژگی کیفی اطلاعات گزارش شده است؛ اما در گزارشگری بخش عمومی کمتر به آن توجه شده است.

در حالی که در شرایط فعلی دولت ها با محدودیت مواجه هستند، تعداد کارکنان کاهش می یابد، بودجه ها کمتر می شود و استانداردهای جدید تدوین می شود، امکان ارائه گزارش های به موقع به وسیله دولت ها با دشواری های زیادی روبه رو خواهد بود. اما اگر سیاست گذاران این موضوع را در اولویت قرار دهند، منابع لازم برای انجام آن تخصیص داده خواهد شد. تأثیر گزارشگری به موقع در ارتقای قابلیت پاسخگویی و افزایش اعتماد مردم به دولت، با اهمیت است.

منافع گزارشگری به موقع برای پرداخت کنندگان مالیات و شهروندانی که در آن جوامع زندگی و کار می کنند، از این منظر انکارناپذیر است که آنان می توانند تصمیم های آگاهانه بگیرند. آنان علاقه دارند مقام های دولتی پاسخگو باشند و اطلاعاتی که دریافت می کنند به موقع و برای تصمیم گیری مربوط باشد.