

## **Investigate the reasons for the need to reexamine the existing standards of the Governmental Accounting Standards Board (GASB)**

**Afshin ShorajSamaei**

Adiban Institute of Higher Education, Garmsar, Semnan, Iran  
Afshinsamai691395@gmail.com

**Received: 2021/02/24 Accepted: 2021/04/27**

### **Abstract**

The Governmental Accounting Standards Board sets standards for the financial reporting of local and state governments. These standards are a guide for governments to use it to conduct their affairs and financial reporting better and more efficiently. Given the dynamic and ever-changing environment of the public sector, as well as the new issues that are constantly emerging in public finance issues (including in pension accounting and financial reporting units in recent years), the board should continuously evaluate its standards and conduct necessary reviews. Making effective changes in this area by the above board will enable users of financial reports to make more informed decisions and governments can also be accountable to the public for their oversight of public resources; On the other hand, it will be possible to compare governments.

**Keywords:** GASB, Financial reporting, Reform of accounting standards, Effectiveness of accounting standards.

## بررسی دلایل نیاز به بازنگری در استانداردهای موجود هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)

افشین شورش سمائی

کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ادیبان گرمسار، سمنان، ایران  
Afshinsamai691395@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۲/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۷

### چکیده

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهایی را در جهت گزارشگری مالی دولت‌های محلی و ایالتی وضع می‌کند. این استانداردها در جهات مختلف، راهنمایی برای دولت‌ها است تا با استفاده از آن، امور و گزارشگری مالی خود را بهتر و کاراتر انجام دهند. با توجه به محیط پویا و دائماً در حال تغییر بخش دولتی، و همچنین با توجه به مباحث جدیدی که همواره در موضوعات مالی دولتی (از جمله در حسابداری بازنشستگی و واحد گزارشگری مالی در سال‌های گذشته) ظهور می‌کند، هیئت مذکور باید به‌طور مستمر، استانداردهای خود را ارزیابی و بازنگری‌های لازم را انجام دهد. اعمال تغییرات مؤثر در این زمینه از سوی هیئت فوق باعث خواهد شد تا کاربران گزارشات مالی بتوانند تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند و همچنین دولت‌ها می‌توانند در زمینه نظارت‌شان بر منابع عمومی، پاسخگوی عموم باشند؛ از طرف دیگر قابلیت مقایسه‌پذیری دولت‌ها نیز فراهم خواهد شد.

**واژگان کلیدی:** GASB، گزارشگری مالی، بازنگری استانداردهای حسابداری، اثربخشی استانداردهای حسابداری.

## ۱. مقدمه

استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» ناگزیر است که با محیط پویا دولتی که دائم در حال دگرگونی است، انطباق و سازگاری داشته باشد. با توجه به ارزش اقتصادی بخش دولتی، علاقه به سیاست‌های تشویقی برای نوآوری در بخش دولتی جهت بهبود بهره‌وری و بازده استفاده از منابع، کیفیت خدمات دولتی و مدنظر قرار دادن طیف وسیعی از چالش‌های اجتماعی، از جمله تغییرات اقلیمی، مصائب و سختی‌های جمعیتی، ازدحام شهری و نابرابری اجتماعی و اقتصادی، رو به افزایش می‌باشد (تورفینگ و انسل، ۲۰۱۷).

در اعلامیه‌های رسمی GASB و نیز سایر دستورالعمل‌ها صریحاً انتظار می‌رود که استانداردهای فوق، بازنگری و در صورت لزوم اصلاح شوند تا اثربخشی‌شان ارتقا یابد و این امر نیز اینگونه حاصل می‌آید که بدانیم این استانداردها در عمل چگونه هستند و تحت شرایط دولتی، نظیر استفاده از مبادلات جدید و نیز تأثیر استانداردها و مفاهیم جدید روی صورت‌های مالی، چگونه تغییر می‌کنند (آتمور، ۲۰۱۰).

یکی از شیوه‌های اصلی که هیئت مذکور برای هماهنگی با تغییرات برمی‌گزیند، صدور استانداردهای جدید است و این استانداردها معاملات جدید را در محیط دولتی بررسی می‌کنند. برخی از این معاملات که امروزه در دولت‌ها رایجند، چندان سابقه‌ای ندارند و عمرشان به ندرت به ۲۰ سال می‌رسند. دولت‌هایی که دستمزدها را از راه مالیات و عوارضی جاده‌ها جمع‌آوری می‌کنند، دولت‌هایی که دستمزدها را به اوراق بهادر و درآمدهای آتی دخانیات تبدیل می‌کنند و آن را می‌فروشند، دولت‌هایی که وارد قراردادهای مشتقه ابزاری می‌شوند تا ریسک‌های خاص را پوشش دهند و از اشکال مبتکرانه بدهی بهره می‌برند، تنها نمونه‌هایی از تغییر دوران-مان است و همگام با این تغییرات، مجموعه استانداردهایی نیز که بر شرایط تأثیر گذارند، تغییر می‌کنند و هیئت مذکور به آنها می‌پردازد.

یقیناً آنچه در حفظ پیشرفت حائز اهمیت است، بازنگری استانداردهای موجود در هیئت مذکور است. این هیئت متعهد به وضع استانداردهای کیفیت بالا در گزارشگری مالی و حسابداری دولت محلی و ایالتی ایالات متحده و همچنین اطمینان از حفظ مستمر این استانداردها است. می‌توان تصور کرد که انجام این کار چندان ساده نیست.

جنبه مهم تعهد فوق، بازنگری دوره‌ای هیئت مذکور پیرامون استانداردهای موجود است. بازنگری به این هیئت اجازه می‌دهد تا اثربخشی استانداردها را در محیط فعلی ارزیابی کند و بررسی کند که آیا بهبود استانداردها در تسهیل گزارش‌دهی اطلاعات\_ که زمینه‌ساز ارتقای پاسخگویی عمومی است و در تصمیم-گیری کاربران صورت‌های مالی مفیدند\_ ضروری است یا خیر. گرچه که پاسخگویی مفهوم پیچیده‌ای دارد؛ به نظر می‌رسد پاسخگویی عمومی از مفاهیم کلانی است که مجموعه‌ای معانی مثبت را در خود دارد و تعریف دقیق آن مشکل است (حجازی و نیکخواه، ۱۳۹۹). آنچه در سال ۱۹۹۰ یا ۲۰۰۰ در زمینه

حسابداری، گره‌گشای یک مشکل بود، امروزه دیگر کاری از پیش نمی‌برد. به علاوه امروزه درگیر مسائلی هستیم که پیش از اجرای کامل استاندارد مربوط به آنها، قابل پیش‌بینی نبوده‌اند. از این رو بازنگری دوره‌ای استانداردهای موجود یکی از بهترین ابزارهای فعلی جهت ارزیابی و افزایش کارایی این استانداردها است. پس از اینکه اعلامیه هیئت مذکور طی حداقل پنج سال وضع و اجرا شد، اعلامیه مذکور تحت فرایند بازبینی دقیق قرار می‌گیرد تا کارایی آن ارزیابی شود. اطلاعات لازم در این زمینه از سوی «شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی» کسب می‌شود و با بهره‌گیری از نظرات کارکنان، شورای فوق، اعضای هیئت مدیره و نیز رئیس این شورا تصمیم نهایی پیرامون ضرورت ارزیابی مجدد گرفته می‌شود. برای آنکه بهتر بتوانیم علت بازنگری استانداردهای موجود را در هیئت فوق نشان دهیم، کافی است که به دو طرح که در حال بازنگری هستند، توجه کنید. این دو طرح عبارتند از:

(۱) حسابداری بازنشستگی و گزارشگری مالی و (۲) واحد گزارشگری مالی.

## ۲. دلایل

### ۱،۲. حسابداری بازنشستگی و گزارشگری مالی

هنگامی که استانداردهای بازنشستگی «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» در بیانیه شماره ۲۵ با عنوان «گزارشگری مالی در برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین و افشای یادداشت‌ها» در برنامه‌های معین مشارکت» و نیز بیانیه شماره ۲۷ با عنوان «حسابداری بازنشستگی از سوی کارفرمایان دولتی و محلی» به ترتیب در سال‌های ۱۹۹۶ و ۱۹۹۷ کارآمدی‌شان را به همگان اثبات کردند، بی‌شک در آن زمان بهترین گزینه بودند، زیرا محدودیت‌هایی در الگوی گزارش‌دهی مالی داشتند. این استانداردها گامی مهم در پذیرش اصول حسابداری به شمار می‌رفتند. استانداردهای فوق یک چارچوب گزارش‌دهی مالی را در برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین ایجاد کردند و نیز شرایط اندازه‌گیری، شناسایی و نمایش هزینه‌ها/ هزینه‌های جاری بازنشستگی و بدهی‌های مربوط، افشای یادداشت‌های پیوست مالی و اطلاعات تکمیلی لازم در گزارش‌های مالی کارفرمایان دولتی و محلی را تعیین کردند.

اکنون که چندین سال می‌گذرد، این سال مطرح است که آیا می‌توانیم بهتر عمل کنیم؟ تحقیقات انجام شده از سوی کارکنان «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» نشان می‌دهد که پاسخ این سوال کاملاً

1. Governmental Accounting Standards Advisory Council

2. Note Disclosures افشای یادداشت‌هایی که پیوست صورت مالی هستند.

3. Expenditures/expense

به تفاوت مفهوم Expenditure و Expense دقت کنید. Expenditure در ارزیابی پروژه مستهلک می‌شود اما Expense مستهلک نمی‌شود.

مثبت است. علت مثبت بودن جواب این سوال آن است که تجربیات و داده‌های مربوط به مشاهده استانداردهای انجام شده از سوی دولت‌ها در چند سال گذشته و نیز مشاهده نقاط قابل ارتقا در گزارش‌دهی مالی را در اختیار داریم.

به علاوه این هیئت اکنون دارای یک الگوی گزارش‌دهی مالی جامع‌تر، همه جانبه و نیز یک چارچوب مفهومی قوی‌تر نسبت به دهه ۱۹۹۰ زمانی که این استانداردها برای اولین بار اجرا شدند است. حالا این الگوی گزارش‌دهی شامل صورت‌های مالی کل دولت است و از اندازه‌گیری منابع اقتصادی و مبنای تعهدی حسابداری بهره می‌برد. مفاهیم بیانیه شماره ۴ با عنوان «عناصر صورت‌های مالی» به شکل رسمی تعریف بدهی را به دست می‌دهد. احتمالات اضافی گزارش‌دهی در الگوی فعلی گزارش‌دهی و نیز سازگاری با چارچوب مفهومی فعلی از موضوعاتی است که این هیئت در حال بررسی‌شان است.

«دعوت به اظهارنظر پیرامون حسابداری بازنشستگی و گزارش‌دهی مالی» که در بهار سال ۲۰۰۹ صادر شد، چندین سوال مهم را مطرح ساخت و این سوالات طی تحقیقات کارکنان «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» پیرامون کاربرد و اثربخشی استانداردهای فعلی مطرح شدند. از جمله سوالات مطرح شده این است که اولاً، آیا مفهوم سهام بین‌دوره‌ای یا درآمد سال جاری برای پرداخت هزینه خدمات همان سال کفایت می‌کند یا خیر و ثانیاً آیا این سهام به نحوی مطرح می‌شود که اطلاعات بامعنی و مفیدی مبنی بر این مساله به دست بدهد که دولت‌ها برای تعهدات مزایای بازنشستگی که خودشان بانی‌شان هستند، به درستی برنامه‌ریزی می‌کنند یا خیر.

یکی از پیشرفت‌های احتمالی این هیئت کاهش پیچیدگی‌های مربوط به گزارش‌گری مالی است، یعنی تعداد روش‌های آماری و قابل قبول هزینه را در فعالیتهای گزارش‌گری مالی می‌کاهد. این تغییر یک مزیت بالقوه و اضافی دیگر هم دارد و آن افزایش مقایسه‌پذیری بین دولت‌ها است.

این هیئت بر اساس اطلاعاتی که از بیش از ۱۱۵ سازمان حقوقی و نیز افراد حقیقی دریافت کرده است، به دنبال بازنگری مستمر در استانداردها خواهد بود. از آنجایی که در این مرحله تنها تصمیمات آزمایشی گرفته می‌شوند، از این رو واضح است که این بازنگری به احتمال زیاد منجر به برخی تغییرات اساسی در زمینه حسابداری و گزارش‌گری مالی در حوزه بازنشستگی می‌شود و برخی از این تغییرات مصون از بحث نخواهند بود. البته نتیجه نهایی هر چه باشد، تصمیمات هیئت فوق از طریق تشریفات قانونی و جامع، تعدیل و اخذ می‌شود، تشریفات که اطلاعاتش را از شمار زیادی از شرکت‌کنندگان درخواست، دریافت و بررسی می‌کند که نماینده اعضای «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» هستند.

#### 4. The Invitation to Comment on Pension Accounting and Financial Reporting

دعوت به اظهارنظر (ITC) جهت معین و پیشنهادی را در گزارش آتی حسابرس مشخص می‌کند.

## ۲.۲. واحد گزارشگری مالی

بازنگری بیانیه شماره ۱۴ با عنوان «واحد گزارشگری مالی» به مسائلی می‌پردازد که از زمان انتشار این بیانیه در سال ۱۹۹۱ به وجود آمده‌اند، از جمله مسائلی که به بیانیه شماره ۳۴ تحت عنوان «صورت‌های مالی پایه و بحث و تحلیل مدیریتی در دولت‌های ایالتی و محلی امریکا» و سایر استانداردهای متعاقب آن مربوطند.

تمرکز اصلی بازنگری مذکور توجه به اصلاح استانداردها و رفع هر چه بهتر نیازهایی است که کاربران صورت‌های مالی با آن روبه‌رو هستند. اصلاحات پیشنهادی فوق با توجه به شرایط کنونی هستند و از طریق بهبود دستورالعمل‌ها با هدف گنجاندن، ارائه و افشای اطلاعات پیرامون واحدهای جزء در بنگاه‌های دولتی و نیز معاملات سود سهام یک واحد گزارش‌دهی، اطلاعات هماهنگ‌تری را به کاربران صورت‌های مالی می‌دهند.

از آنجایی که بیانیه ۱۴ استانداردهایی را برای تعریف و گزارشگری پیرامون واحد گزارشگری مالی پدید می‌آورد، بر بسیاری از دولت‌ها تأثیر می‌گذارد و نیز از آنجایی که ساختار و روابط بین واحدهای جزء و ساختار و روابط دولت‌های اولیه‌شان بسیار متفاوت است، از این رو بازنگری مذکور، پتانسیل بالایی برای هماهنگی بیشتر شیوه کار دولت‌ها و در نتیجه قیاس‌پذیری بیشتر بین آنها دارد.

## ۳. نتیجه‌گیری

ایجاد و بهبود استانداردهای باکیفیت در زمینه گزارشگری مالی و حسابداری برای دولت‌ها، همیشه یک وظیفه ناتمام باقی می‌ماند. همیشه افرادی بوده‌اند که بر مبنای انتشار بیانیه ۳۴ GASB معتقد بوده‌اند که هیئت فوق می‌توانست (یا ناگزیر بود) ماموریت انجام شده‌اش را اعلام کند و فعالیتش را کاهش دهد. اما واقعیت این است که کار «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» یک جستجوی مستمر است. البته نتایجش شاید نتواند ناهمگونی را کامل رفع کند و گاهی نیز با نیاز گروه‌های مختلف کاربران تعارض داشته باشد، اما فعالیت‌های هیئت مذکور بهترین تلاش‌هایی است که یک هیئت بسیار متعهد و برخوردار از کارکنان معدود، مستعد و کاردان می‌تواند انجام می‌دهد.

کار اصلی هیئت مذکور، ایجاد و بهبود استانداردهای بسیار با کیفیتی است که در نهایت اطلاعات مهم پیرامون بودجه کنونی دولت‌های ایالتی و محلی ایالات متحده را به دست می‌دهد، به طوری که کاربران گزارشات مالی می‌توانند تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند و نیز دولت‌ها می‌توانند در زمینه نظارت‌شان بر منابع عمومی پاسخگوی عموم باشند و یک دولت برگزیده و مردم‌سالار باشند.

هئیت مذکور که تعیین‌کننده استانداردها برای دولت‌های ایالتی و محلی است، در زمینه نظارت بر اثربخشی استانداردهای موجود خود هشیار است و ارتباطات نزدیکی با اجزایش نظیر کاربران صورت‌های مالی دارد

و از این طریق ارزیابی می‌کند که آیا مأموریتش را در راستای متحول‌سازی محیط دولتی انجام داده است یا خیر.

### منابع

حجازی، رضوان؛ نیکخواه، میلاد. (۱۳۹۹). تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، (۲)، ۳۷-۴۹.

Attmore, R. H. (2010). Why Reexamine Existing GASB Standards? *Journal of Government Financial Management, Association of Government Accountants*.

Torfin, J. & Ansell, C. (2017). Strengthening political leadership and policy innovation through the expansion of collaborative forms of governance. *Public Manag. Rev.*, 19, 37-54.