

## **Assessing governmental accounting education over the past four decades with an emphasis on the role of GASB statements**

**Mohammad Daneshifar<sup>1</sup>, Mahmood Roosta<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>M. A in Accounting, Asaluyeh Payam Noor University, Bushehr, Iran  
mohamaddaneshifar@yahoo.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup>M. A in Governmental Financial Management, Firoozkooch Branch, Islamic  
Azad University, Tehran, Iran || mahmoodroosta@yahoo.com

**Received: 2021/02/17 Accepted: 2021/04/29**

### **Abstract**

Governmental accounting is a subset of accounting that has received less attention than other aspects of the profession. This is evident both in the number of educational units related to this course in different educational levels and in the small number of articles and dissertations that are written in this field. Many of the important trends in governmental accounting training, along with major changes to the practical guidelines, have been based on the efforts of the Board of Governmental Accounting Standards. This article mentions many governmental accounting educators, especially in the United States, who have made significant contributions to governmental accounting and auditing policies and it encourages current educators to look for ways to participate in the policy-making process. This article finally discusses the future prospects of governmental accounting education and concludes that public accounting instructors are well placed to help achieve educational advice.

**Keywords:** Governmental accounting education, GASB statements, Governmental accounting educators.

## ارزیابی آموزش حسابداری دولتی طی چهار دهه گذشته با تأکید بر نقش بیانیه‌های GASB

محمد دانشی فر<sup>۱</sup>، محمود روستا<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور واحد عسلیویه، بوشهر، ایران

mohamaddaneshifar@yahoo.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد مدیریت دولتی (گرایش مالی)، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

mahmoodroosta@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۹

### چکیده

حسابداری دولتی از جمله شاخه‌هایی از حسابداری است که نسبت به سایر ابعاد این حرفه، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. این موضوع هم در تعداد واحدهای آموزشی مربوط به این درس در مقاطع مختلف تحصیلی و هم در تعداد اندک مقالات و پایان نامه‌هایی که در این حیطه نگارش می‌شود، مشهود است. روندهای مهم آموزش حسابداری دولتی همراه با تغییرات عمده در دستورالعمل‌های عملی که بسیاری از آنها نتیجه تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری دولتی و بیانیه‌های این هیئت بوده، طی این سال‌ها مورد بحث قرار گرفته‌اند و محققان و اعضای هیأت علمی نیز، کتاب‌های آموزشی را دوشادوش تغییرات نگه داشته‌اند. این مقاله به بسیاری از مدرسان حسابداری دولتی، بویژه در ایالات متحده که مشارکت قابل توجهی در حسابداری دولتی و سیاست‌های حسابرسی داشته‌اند اشاره می‌کند و مدرسان فعلی را تشویق می‌کند تا به دنبال راه‌هایی برای مشارکت در فرآیند سیاست‌گذاری باشند. این مقاله نهایتاً چشم‌انداز آینده آموزش حسابداری دولتی را مورد بحث قرار می‌دهد و نتیجه می‌گیرد که مدرسان حسابداری دولتی موقعیت مناسبی برای کمک به دستیابی به توصیه‌های برنامه‌های آموزشی دارند.

**واژگان کلیدی:** آموزش حسابداری دولتی، بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، مدرسان حسابداری دولتی.

**۱. مقدمه**

دیدگاه‌های تاریخی پیرامون آموزش حسابداری دولتی دارای اهمیت می‌باشد و این دیدگاه‌ها بر مبنای فعالیت آموزشی طولانی مدتی که فرد در منصب مدرس حسابداری دولتی و امثالهم، طی کرده است بیشتر نمود پیدا می‌کند. بحث پیرامون تأثیرات اولیه حسابداری دولتی بر روی حرفه حسابداری و تخصص یافتن در این زمینه، روندهای غالب مشاهده شده در آموزش حسابداری دولتی، فشارهای عمده روی محققان و مدرسان کتب آموزشی و همگامی با تغییرات سریع دستورالعمل‌ها و چشم‌انداز آینده حسابداری دولتی، همگی مواردی هستند که در این زمینه با اهمیت تلقی می‌شوند و در ادامه به آنها خواهیم پرداخت.

**۲. تأثیرات اولیه حسابداری دولتی بر حرفه**

با توجه به نظر نامساعد و شایع عموم درباره مسائل دولتی، شاید فرد تعجب کند که چرا برخی دانشجویان، حسابداری دولتی را به عنوان رشته انتخابی‌شان برمی‌گزینند. طی سه چهار دهه گذشته، حسابداری دولتی دچار تحول قابل توجهی شده است. یکی از آشفته‌ترین دوره‌های تاریخی، دوره‌ی پس از بحران‌های مالی مشهور نظیر بحران «شهر نیویورک» در سال ۱۹۲۵ و بحران‌های کلیولند، شیکاگو، بوستون و دیگر شهرها در ایالات متحده بود. فشار گروه‌های بسیاری از جمله دولت فدرال امریکا، بازار بدهی شهری، شرکت‌های بزرگ حسابداری، «بنیاد حسابداری مالی»، و «انجمن حسابداران رسمی امریکا» سبب مناظرات سیاسی قابل ملاحظه<sup>۱</sup> و نیز بهبود حسابداری دولتی و گزارشگری مالی شد. این تحولات علاوه بر ابعاد حسابداری دولتی را بیشتر می‌نماید. زیرا ممکن است در چنین آشفتگی، فرصت آن باشد که دانشگاهیان تحولاتی را ایجاد کنند.

**۳. روندهای آموزش حسابداری دولتی****۱،۳. تقاضا برای دوره‌های حسابداری دولتی و روندهای ثبت نام**

حسابرسی و حسابداری دولتی طی دهه ۱۹۷۰ و پیش از آن در آزمون «حسابداری رسمی» امریکا مورد بررسی دقیق قرار نگرفته بودند. به علاوه فارغ التحصیلان حسابداری معدودی در دولت‌های ایالتی و محلی امریکا در این زمینه به دنبال کار بودند و یا استخدام می‌شدند. در نتیجه دانشکده‌ها و دانشگاه‌های انگشت-شماری به رشته حسابداری دولتی، منابع مالی اختصاص می‌دادند. البته در این میان مواردی مستثنی بودند،

**1. Policy debate**

مناظره سیاسی نوعی رقابت گفتمانی است که در آن دو تیم موافق و مخالف معمولاً خواستار تغییر سیاست از سوی دولت هستند. تیم‌های تاییدکننده عموماً برنامه‌ای را به عنوان پیشنهاد جهت اجرای تصمیم ارائه می‌دهند.

**2. Uniform CPA**

آزمون فوق از سوی «انجمن حسابداران رسمی امریکا» برگزار می‌شود و در تمامی مناطق امریکا معتبر شناخته می‌شود.

نظیر دانشگاه میزوری - کلمبیا و سایر دانشگاه‌ها که آنجا نویسندگان کتب حسابداری دولتی یا دیگران که در زمینه دولتی فعالیت داشتند، اعضای هیئت علمی بودند. معمولاً حسابداری دولتی یک دوره اختیاری بود که سالی یکبار تدریس می‌شد. اغلب اینگونه بود که تنها یکی دو جلسه کلاس حسابداری دولتی در دوره‌های حسابداری پیشرفته برگزار می‌شد و گاهی حسابداری دولتی در برنامه تحصیلی دانشجویان (کارشناسی) از قلم می‌افتاد. در کشور ایران نیز آموزش دروس حسابداری دولتی و بخش عمومی مغفول مانده است. در این راستا مشایخ و همکاران (۱۳۹۹) اشاره می‌کنند که مجموعاً در دوره کارشناسی ۶ واحد، کارشناسی ارشد ۳ واحد و دوره دکتری ۲ واحد درسی اختیاری برای این حیطه در نظر گرفته شده است. تقاضا برای آموزش حسابداری دولتی طی سال‌ها به دلیل عواملی نظیر افزایش حجم و پیچیدگی استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی، تأکید جدی بر این موضوعات در آزمون «حسابداران رسمی دولتی»، ضعف‌های کیفی مذکور در حسابرسی‌های دولتی، افزایش تقاضا برای متخصصان حسابداری و متخصصان مالی و حساب‌رسان دولتی افزایش یافته بود. گرچه نمی‌توان به تحقیقاتی اشاره کرد که روندهای اخیر ثبت‌نام در دوره‌های حسابداری دولتی یا تعداد دوره‌های ارائه شده را نشان دهد، اما فهرست کتاب آموزشی نشان می‌دهد که در حال حاضر بیش از ۵۰۰ دانشکده و دانشگاه در ایالات متحده وجود دارند که در آنها حداقل یک دوره اختیاری در زمینه حسابداری دولتی و/یا حسابداری غیرانتفاعی برگزار می‌شود. برخی از این دوره‌ها بخشی از برنامه آموزشی مدیریت دولتی یا سیاست عمومی هستند، اما اکثرشان بخشی از برنامه آموزشی در رشته‌های حسابداری هستند.

### ۲.۳. کمبود همیشگی مدرسان واجد شرایط در رشته حسابداری دولتی

گرچه به ظاهر دانشجویان بیشتری در دوره‌های حسابداری دولتی در حال شرکت کردند، اما تعداد دانشکده‌های واجد شرایط در این زمینه همچنان محدود است و این امر نشان می‌دهد که نه تنها منابع کمیاب هستند، بلکه اعضای هیئت علمی علاقه‌مند به این حوزه هم انگشت‌شمارند (شیفل و اسمیت، ۲۰۰۶). در نتیجه امروزه بسیاری از دوره‌های حسابداری دولتی را مدرسان حق‌التدریسی آموزش می‌دهند که دولت محلی، گروه حسابداری و یا هیئت علمی دانشگاه‌ها، آنها را به این کار گماشته‌اند. چنین شرایطی، محتوای ویژه و چالش‌های آموزشی را به نویسندگان و مدرسان حق‌التدریس کتب آموزشی تحمیل می‌کند که به جای آنکه به توسعه محتوا و آموزش نوین‌شان بپردازند، به کتب آموزشی و مطالب بکاررفته و حمایتی وابسته‌اند.

## ۳،۳. تأثیر فناوری

فناوری مانند همه زمینه‌های آموزش عالی، شیوه تدریس و اجرای دوره‌های حسابداری دولتی را تغییر داده است. بیشتر مدرسان در مقایسه با هنجارهای دهه ۱۹۷۰ یعنی آن زمان که فناوری کلاس درس غالباً شامل تخته سیاه و یک پروژکتور سقفی بود، اکنون از فناوری روز برای کارآمدی و جذابیت بیشتر دوره-هایشان استفاده می‌کنند. تجربیات نشان می‌دهد مدرسان با چالش فزاینده‌ای روبرو شده‌اند تا بتوانند دوره-های آموزشی‌شان را برای دانشجویانی جذاب‌تر کنند که ویژگی‌های جمعیتی‌شان در حال تغییر است و آنها را به اصطلاح نسل‌های ایکس، وای و زد می‌نامند. هر کدام از نسل‌های این دانشجویان در تعامل با فناوری رشد کرده‌اند و هر روز پیچیده‌تر می‌شوند.

دانشجویان فعلی در سطح جهان به مدد رسانه‌های اجتماعی و وسایل قابل حمل و متصل به شبکه اینترنت به هم پیوند می‌خورند و کمتر به رویکردهای سخنرانی سنتی مدرس محور توجه دارند. حرفه آموزش عالی بویژه آموزش حسابداری و حسابداری دولتی به نیازهای مدرس و دانشجو پاسخ داده است و این مهم از طریق فناوری مدیریت دوره نظیر «بلک بورد» (از جمله برنامه‌های تلفن همراه)، فناوری پیشرفته کلاسی نظیر پروژکتورهای رایانه‌ای، تخته سیاه‌های هوشمند، رایانه‌های متصل به اینترنت و استفاده از رسانه‌های اجتماعی محقق شده است (جانسون و همکاران، ۲۰۱۰). ناشران با بسته‌های گسترده و نیز مدرسان و دانشجویان مسلط به رایانه به الزامات فناوری پاسخ داده‌اند و مطالب اکثر کتب آموزشی را حمایت کرده‌اند. مثلاً برخی کتاب‌های آموزشی یک بسته‌ی مبتنی بر اینترنت دارد که حاوی سه سوال خلاصه‌بندی‌شده و رایانه‌ای مختلف و نیز سخنرانی‌های پاورپوینتی است که در دسترس مدرسان و دانشجویان است و نیز آزمون‌های تعاملی آنلاین برای دانشجویان، راه‌حل مطالب پایان فصل و همچنین بانک سوالات رایانه‌ای را در اختیار مدرسان قرار می‌دهد.

## ۴. همراهی نزدیک مدرسان حسابداری دولتی با تحولات چالش‌برانگیز

مدرسان حسابداری دولتی و مولفان کتب آموزشی دریافته‌اند که همراهی نزدیک با تحولات در این زمینه برایشان یک چالش بزرگ است. به دلیل انتشار گسترده استانداردهای جدید حسابداری و گزارشگری و همچنین استانداردهای حسابرسی، حفظ محتوای کتاب آموزشی در زمینه حسابداری دولتی و آموزش مطالب

## 3. Generations X, Y, and Z

نسل ایکس به نسلی می‌گویند که بعد از اتمام انفجار جمعیت پس از جنگ جهانی دوم و قبل از نسل وای زاده شده‌اند. برخی صاحب‌نظران بر این باورند که تولد نسل وای در جایی در اواخر دهه ۱۹۷۰ یا اوایل دهه ۱۹۸۰ آغاز شده و در اوایل دهه ۲۰۰۰ به پایان رسیده است. نسل زد نیز اولین نسل اجتماعی هستند که از جوانی با دسترسی به اینترنت و فناوری دیجیتال قابل حمل، رشد کرده‌اند، اعضای نسل Z، «بومی دیجیتال» لقب گرفته‌اند.

به روز چالش‌برانگیز است. در ادامه برخی از تغییرات عمده‌ای را خاطر نشان می‌کنیم که کتب آموزشی طی سال‌ها با آنها روبه‌رو بوده‌اند.

#### ۱.۴. بیانیه شماره یک شورای ملی حسابداری دولتی<sup>۴</sup>

در پی بحران‌های مالی، چندین گروه و محقق برجسته (نظیر کوپرز و لیبرند از دانشگاه میشیگان، ۱۹۷۶؛ دیویدسون و همکاران، ۱۹۷۷؛ ارنست و وینی، ۱۹۷۹) از ناکافی بودن دستورالعمل‌های گزارشگری مالی و حسابداری دولتی و همچنین عدم مطابقت گسترده با استاندارد «اصول پذیرفته شده حسابداری» انتقاد کردند. «شورای ملی حسابداری دولتی» در پاسخ به این انتقاد، قوانین فدرال را با هدف تنظیم حسابداری و گزارشگری دولت ایالتی و محلی آمریکا تهدید کرد و در سال ۱۹۷۹ بیانیه شماره یک را تحت عنوان «اصول حسابداری دولتی و گزارشگری مالی» صادر کرد. بیانیه فوق مجدداً دستورالعمل‌هایی را متذکر می‌شد که قبلاً از سوی بیانیه شورای فوق تحت عنوان «حسابداری، حسابرسی دولتی و گزارشگری مالی» در سال ۱۹۶۸ ارائه شده بود و در خدمت دستورالعمل‌های موجود در بیانیه سال ۱۹۷۴ «موسسه حسابداران معتبر دولتی آمریکا» تحت عنوان «حسابرس، هدایت حسابرسی‌های واحدهای محلی و ایالتی را بر عهده دارد» بود.

خلاصه آنکه بیانیه شماره یک (۱) مجموعه‌ی ۱۲ اصل پایه از حسابداری و گزارشگری دولتی را خاطر نشان می‌کرد و (۲) یک گزارش مالی جامع سالانه<sup>۵</sup> را ایجاد می‌کرد که همه وجوه و گروه‌های مالی را در بر می‌گرفت. این بیانیه پیشرفت‌های متعددی را در صورت‌های مالی دولتی در پی داشت و مهمترین پیشرفتی که برای اولین بار مطرح شد، صورت‌های مالی عملیاتی در انواع حساب‌های مستقل دولتی و نیز صورت‌های مشابه صورت‌های درآمد از سوی واحدهای تجاری برای کلیه وجوه اختصاصی و حساب‌های امانی<sup>۶</sup> بود. به علاوه بیانیه شماره ۱ نیازمند یک صورت متشکل از تغییرات مالی در همه وجوه اختصاصی بویژه صورت منابع و مصارف سرمایه در گردش بود. بیانیه فوق تأثیر بسزایی روی تمام جنبه‌های حسابداری محلی و ایالتی و همچنین گزارشگری مالی و آموزش حسابداری دولتی داشت.

#### ۲.۴. تشکیل «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» در سال ۱۹۸۴

هیئت فوق پس از چندین سال بحث و مذاکره مراکزی نظیر «بنیاد حسابداری مالی»، «هیئت استانداردهای حسابداری مالی»، دولت فدرال، «انجمن حسابداران رسمی آمریکا» و چندین سازمان ایالتی و محلی تشکیل

4. National Council on Governmental Accounting

5. Comprehensive annual financial report (CAFR)

6. Trust funds

7. Financial Accounting Foundation

شد. ساختار و مراحل قانونی هیئت فوق و نیز این واقعیت که این هیئت اولین نهاد مستقل استاندارد‌گذاری حسابداری و گزارشگری دولتی است، موضوعات مهم کتب آموزشی هستند و باید با دانشجویان مورد بحث قرار گیرند.

### ۳,۴. تأثیر بیانیه‌های «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی»

هیئت فوق تا سال ۲۰۲۰ حدود ۹۷ بیانیه پیرامون استانداردهای حسابداری دولتی، شش بیانیه پیرامون مفاهیم حسابداری دولتی، شش تفسیر و تعدادی بروشور فنی منتشر کرده است. بیانیه شماره یک این هیئت رسماً تمام بیانیه‌های کارآمد «شورای ملی حسابداری دولتی» و «دستورالعمل حسابرسی صنعت» انجمن حسابداران رسمی آمریکا را پذیرفته است، مشروط بر آنکه تحت بیانیه‌های متعاقب این هیئت «تغییر، اصلاح، تکمیل، لغو یا جایگزین شوند». بسیاری از ۹۷ بیانیه هیئت مذکور مربوط به موضوعات تخصصی یا موارد عملی هستند که اغلب در کتب آموزشی حسابداری دولتی مورد بحث قرار نمی‌گیرند، اما برخی از این بیانیه‌ها تأثیر قابل توجهی بر عملکرد و آموزش حسابداری دولتی داشته‌اند. خلاصه بیانیه‌های مذکور در ذیل ارائه شده است.

### ۱,۳,۴. بیانیه شماره ۳۴ مربوط به دوره قبل از هیئت مذکور (۱۹۸۴-۱۹۹۹)

تعدادی از بیانیه‌ها در میان ۳۳ بیانیه اول این هیئت هستند که تأثیر بسزایی بر کتب آموزشی داشته‌اند و در واقع محتوای دوره آموزشی آنهاست که (۱) ارزیابی ویژه و طولانی‌مدت وجوه را حذف می‌کند و دستورالعمل‌های جدیدی را برای نحوه گزارشگری پیرامون ارزیابی ویژه معاملات ارائه می‌دهد، (۲) صورت تغییرات وضعیت سابق مالی را در همه وجوه اختصاصی با صورت جریان نقد جایگزین می‌کند و دستورالعمل‌هایی پیرامون نحوه ارائه صورت جریان نقدی ارائه می‌دهد، (۳) نهاد گزارشگری دولتی را تعریف می‌کند و دستورالعمل‌هایی پیرامون نحوه گزارشگری واحدهای اصلی و جزئی دولت ارائه می‌دهد، (۴) برای گزارشگری مالی پیرامون برنامه‌های بازنشستگی با سود معین و گزارشگری مالی کارفرمایان دستورالعمل ارائه می‌دهد و (۵) برای مبادلات نابرابر<sup>۸</sup> (غیر قابل مبادله) طبقه‌بندی و دستورالعمل ارائه می‌دهد.

## ۲،۳،۴. تغییر بنیادین در حسابداری و گزارشگری دولتی - بیانیه شماره ۳۴ «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی»

هئیت مذکور در ژوئن سال ۱۹۹۹ بیانیه شماره ۳۴ را تحت عنوان «صورت‌های مالی پایه و بحث و تحلیل مدیریت در دولت‌های ایالتی و محلی» منتشر کرد. این بیانیه یک الگوی گزارشگری کاملاً جدید را توصیه می‌کند. این الگوی جدید بسیار بنیادین بود و مشکلات اجرایی عمده‌ای را برای دولت‌ها و نیز برای کتب آموزشی نویسندگان و مدرسان پدید آورد. خلاصه آنکه «بیانیه ۳۴» صورت‌های مالی و اسبق نوع حساب مستقل را جایگزین بخش گزارش بحث و تحلیل مدیریت،<sup>۱</sup> صورت‌های مالی پایه و اطلاعات مکمل لازم<sup>۱</sup> کرد و به بحث و تحلیل مدیریتی بی‌اعتنا بود. این بیانیه نیازمند دو مجموعه از صورت‌های مالی پایه، یک مجموعه از صورت‌های مالی سراسری دولت بر اساس مبنای حسابداری تعهدی، شبیه به گزارشگری واحدهای تجاری و یک مجموعه از صورت‌های مالی مبتنی بر وجوه و نیز گزارشگری جداگانه ستون وجوه عمومی<sup>۲</sup> و سایر وجوهی بود که معیارهای عمده‌اش را طبق استانداردهای مذکور برآورده می‌کنند. مجموع وجوه غیراصولی در یک ستون جداگانه ترکیب می‌شوند.

تغییرات ایجاد شده از سوی «بیانیه ۳۴» چنان گسترده بودند که نیاز به بازنویسی کامل بخشی از کتب آموزشی و نیز بخش حسابداری دولتی و محلی داشت و این بخش حدود دو سوم از کتب را تشکیل می‌داد. سازگاری با اصطلاحات، اصول و قالب‌ها و محتواهای جدید صورت مالی، چالش‌های اصلی پیش‌روی نویسندگان و مدرسان کتاب‌های آموزشی بود. استانداردهای اجرای فاز سه ساله یک موضوع پیچیده بود که چنانچه محتوای کتب آموزشی به استانداردهای جدید، متمایل می‌شدند، سبب سردرگمی می‌شد و این در حالی است که برخی دولت‌ها هنوز از دستورالعمل‌های قدیمی پیروی می‌کردند، اما دیگر دولت‌ها استانداردهای جدید را اجرا می‌کردند.

نویسندگان کتب آموزشی نیز پیرامون نحوه ترکیب الزامات دوگانه گزارشگری در فعالیت‌های دولتی که متأثر از «بیانیه ۳۴» بود، در تصمیم‌گیری مفهومی با مشکل مواجه شده بودند. فعالیت‌های مذکور پیش از «بیانیه ۳۴» صرفاً در وجوه گزارش می‌شدند و منابع مالی جاری نظیر سرمایه در گردش بر اساس حسابداری تعهدی اندازه‌گیری می‌شدند و گزارش می‌شدند. «بیانیه ۳۴» نه تنها نیازمند صورت‌های نوع حساب مستقل برای فعالیت‌های دولتی بود (این فعالیت‌ها از سوی وجوه اصلی گزارش می‌شدند و نه نوع وجوه مستقل)، بلکه نیازمند ستون فعالیت‌های دولتی در صورت‌های کل دولت بود؛ ستون مذکور دارایی و بدهی‌ها را از

### 9. Fund type

- |                                       |   |
|---------------------------------------|---|
| 1 . MD&A                              | 0 |
| 1 . Required supplemental information |   |
| 1 . General fund                      | 2 |

وجوه عمومی به درآمدهای حاصل از مالیات، حق الزحمه، درآمد سود و سایر منابع اشاره دارد که در عملیات عمومی ایالت استفاده می‌شود و به دولت تعلق می‌گیرد.

طریق تمرکز روی اندازه‌گیری منابع اقتصادی و نیز حسابداری تعهدی گزارش می‌داد. این بدان معناست که فعالیت‌های یکسان اساساً به دو روش مختلف گزارش می‌شدند: (۱) روش مشابه به آنچه یک واحد تجاری فعالیت‌ها را گزارش می‌داد و (۲) روش مشابه به روش سنتی حسابداری نقدی که فعالیت‌ها را از قبل گزارش می‌داد.

دولت‌ها عملاً در دفترهای کل مبتنی بر وجوه که در سیستم رایانه‌ای دارند، سرمایه‌گذاری می‌کنند، البته طراحی یک سیستم رایانه‌ای جهت گزارش معاملات یکسان به دو روش متفاوت و در دو مجموعه صورت مالی مختلف، هزینه‌بردار است.

از این رو همه دولت‌ها پس از گذشت ۱۰ سال همچنان از یک سیستم حسابداری وجوه استفاده می‌کنند و در گام بعد، از تحلیل طبقه‌بندی مجدد، از کاربرد آفلاین جهت تبدیل اطلاعات تعهدی تعدیل‌شده به اطلاعات تعهدی استفاده می‌کنند تا از این طریق آماده‌سازی صورت‌های مالی را در سراسر دولت میسر سازند. البته برخلاف آنچه در اکثر کتب آموزشی فعلی رایج است، دانشجویان می‌توانستند یک روش حسابداری یاد بگیرند که تمام داده‌های لازم برای آماده‌سازی صورت‌های وجوه مالی و نیز صورت‌های سراسری دولت را به دست بدهد. از این رو رویکرد حسابداری دوسویه‌ای توسعه داده شد که این هدف را محقق ساخت و مدرسان و دانشجویان به خوبی آن را پذیرفتند. مجموع شیوه‌های رایانه‌ای نیز از این روش دوسویه برای تقویت یادگیری دانشجویان بهره می‌برد. در این راستا برای آنکه دانشجویان آماده رویارویی عملی شوند، تمرینات پایان فصل در کاربرد مخصوص به رویکرد طبقه‌بندی مجدد ارائه می‌شوند.

۳،۳،۴. بیانیه شماره ۳۴ پس از دوره «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» (۱۹۹۹-۲۰۱۳) برخی استانداردهای هئیت فوق که پس از «بیانیه ۳۴» صادر شده‌اند، بیشتر بر کتب حسابداری دولتی و محتوای دوره آموزشی تأثیر گذاشته‌اند. این تأثیرات شامل کاربردی‌سازی «بیانیه ۳۴» در دانشکده‌ها و دانشگاه‌های دولتی، اصلاح افشای یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی و آمار موجود در گزارش مالی جامع سالانه، دستورالعمل مزایای بعد از خدمت (نظیر مزایای سلامت بازنشستگان) و دستورالعمل اصلاحی با هدف گزارشگری برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین و گزارش کارفرمایان برای آن برنامه‌ها هستند. بیانیه شماره ۵۴ «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» تحت عنوان «گزارشگری مانده حساب مستقل و تعاریف نوع حساب مستقل دولتی» تغییرات چشمگیری در نحوه طبقه‌بندی مانده حساب مستقل پدید آورد و نحوه ارائه ترازنامه‌های مانده حساب مستقل دولتی را تغییر داد. بیانیه شماره ۴ «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» تحت عنوان «عناصر صورت‌های مالی» و دو استاندارد بعدی آن (بیانیه شماره ۶۳ هئیت مذکور تحت عنوان «گزارش مالی پیرامون خروج معوق منابع مالی و ورود معوق منابع مالی و وضعیت خالص» و بیانیه شماره ۶۵ تحت عنوان «اقلام گزارش شده قبلی به عنوان دارایی و بدهی») دو عنصر

جدید در صورت‌های مالی دولتی را پدید آورد، ورود و خروج منابع مالی را به تعویق انداخت و بخش دارایی‌های خالص کل دولت، وجوه اختصاصی و صورت وجوه امانی را با بخش وضعیت خالص جایگزین کرد. از آنجایی آن دسته اقلامی که قبلاً به عنوان دارایی گزارش شده بودند، اکنون به عنوان خروجی معوق منابع مالی گزارش می‌شوند و آن اقلامی که به عنوان بدهی گزارش شده بودند، اکنون به عنوان ورودی معوق منابع مالی گزارش می‌شوند، از این رو «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» دستورالعمل-هایی را برای شناسایی اقلام خاصی که تحت تأثیر قرار گرفته‌اند، ارائه داد. این گونه تغییرات مستلزم توجه زیاد مولف کتاب آموزشی به جزئیات و نیز اطمینان مدرس از یادگیری قوانین و اصطلاحات فعلی از سوی دانشجویان است.

### ۵. تأثیر مدرسان حسابداری دولتی بر سیاست حسابداری و حسابرسی

شاید مدرسان حسابداری دولتی بیش از حسابداری شرکتی به شکل‌گیری سیاست حسابداری و گزارشگری و نیز حسابرسی دولتی یاری رسانده‌اند. استادان رابرت فریمن، مایکل گرانوف و لئون هی همه نویسندگان برجسته کتب آموزشی بوده‌اند که طی دهه ۱۹۷۰ عضو «شورای ملی حسابداری دولتی» بوده‌اند. فریمن و هی در طرح ارائه مجدد شورای فوق عضو این شورا بودند و به انتشار بیانیه شماره یک این شورا که پیش‌تر بحث آن به میان آمد، یاری رسانده‌اند. فریمن در «شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی» (این شورا به «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» مشاوره می‌دهد) خدمت می‌کرد و بعداً به عنوان عضو و رئیس هیئت مذکور منسوب شد. استاد گرانوف علاوه بر خدمت در «شورای ملی حسابداری دولتی» اکنون عضو «هیئت مشاوره استانداردهای حسابداری فدرال» و «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» است و در «شورای مشاوره‌ای حسابداری دولتی» و «شورای مشورتی ناظر ایالات متحده پیرامون استانداردهای حسابرسی دولتی» خدمت کرده است. استاد هی هم در «شورای مشاوره‌ای حسابداری دولتی» خدمت کرده است. علاوه بر مدرسانی که به آنها اشاره شد، مدرسان دیگری هم در «شورای مشاوره‌ای حسابداری دولتی» خدمت کرده‌اند که اطلاعات حاصل از گروه‌های فوق تأثیر بسزایی بر مشاوره‌های متعاقب «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی» پیرامون الگوی گزارشگری «بیانیه ۳۴» داشت. بیشتر این مدرسان، اگر نگوییم همه‌شان، در کار گروه‌های مختلف «هئیت استانداردهای حسابداری دولتی»، «شورای مشاوره‌ای حسابداری دولتی» یا سایر نهادهای استانداردگذاری خدمت کرده‌اند.

دلیل اینکه به مشارکت‌های مهم گذشته و جاری اشاره می‌شود، آن است که مدرسان حسابداری دولتی و به ویژه افرادی تشویق شوند که در این زمینه تازه کار هستند و به دنبال راه‌هایی برای مشارکت در فرایند استانداردگذاری هستند. بسیاری از مدرسانی که در بالا نام بره شد، تماس‌های اولیه‌شان را با کارکنان یا

اعضای «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» و «هیئت مشاوره‌ای استانداردهای حسابداری فدرال» از طریق برنامه‌های «انجمن حسابداری آمریکا» و «بخش دولتی و غیرانتفاعی» برقرار می‌کردند. عضویت و مشارکت در «بخش دولتی و غیرانتفاعی» و کنفرانس‌های سالانه سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری دولتی، فرصت مغتنمی برای ارتباط با مدرسان حسابداری دولتی بین‌المللی و ایالات متحده و نیز کسب تجربه از سیاست‌گذاران حرفه‌ای است.

## ۶. نتیجه‌گیری

اگر شاهد تحولات اساسی در استانداردهای حسابداری و گزارشگری دولتی طی سه دهه آینده باشیم، همان‌طور که در چهار دهه گذشته شاهدش بودیم، همه متعجب خواهیم ماند. همان‌طور که در این مقاله هم بحث شد، ۳۰ الی ۳۵ سال گذشته در زمینه استانداردگذاری حسابداری به ویژه میزان تغییرات رخ داده، شاهد دگرگونی‌های عظیمی بوده‌ایم. از آنجایی که اکنون سطح بالایی از شفافیت مالی به دست آمده است، فعالیت‌های آتی «هیئت استانداردهای حسابداری دولتی» که در برنامه فنی فعلی این هیئت منعکس هستند، روی مسائل نوظهور، اصلاح چارچوب مفهومی این هیئت، گزارش اطلاعات مالی آینده و برخورد با مسائل تکنولوژیکی نظیر گزارشگری مالی الکترونیکی در رسانه‌های مختلف از جمله رسانه‌های اجتماعی و دسترسی کاربران به پایگاه داده‌های مالی دولت تمرکز دارد.

در مجموع تحقیقات منتشر شده در زمینه حسابداری دولتی، از سایر زیرشاخه‌های حسابداری عقب مانده است و بخشی از آن به دلیل عرضه جزئی مقالات با کیفیت و بخشی دیگر به دلیل سردبیران مجلات است که دیدگاه منفی پیرامون تحقیق در زمینه حسابداری دولتی دارند. عواملی نظیر فقدان پایگاه‌های داده رایانه‌ای و کمبود اعضای هیئت علمی تمام وقت در حوزه‌های دولتی، تداوم یک برنامه تحقیقاتی ثمربخش و با کیفیت را دشوار کرده‌اند. به استثنای کمبود دانشکده‌های حسابداری دولتی، عوامل دیگری هم چشم‌انداز تحقیق در این زمینه را بهبود می‌دهند. از جمله این عوامل می‌توان به برخی مجلات تحقیقاتی و جدید مانند «AAA-GNP» و مجله «حسابداری دولتی و غیر انتفاعی» اشاره کرد که یک منبع مهم برای تحقیقات دولتی و غیرانتفاعی فراهم می‌آورند و پایگاه داده‌های جدیدی را در دسترس می‌گذارند. این پایگاه داده‌ها عبارتند از «هیئت قانون‌گذاری اوراق بهادار شهری» و «دسترسی الکترونیکی به بازار شهری» به آدرس (<http://www.emma.msrb.org/>)، «سیستم تحقیقات حسابداری دولتی» که برای اساتید و دانشجویان با رمز عبور از انجمن حسابداری آمریکا) قابل دسترس است، پایگاه اطلاعاتی پایاپای<sup>۱۴</sup> حسابرسی فدرال پیرامون حسابرسی‌های واحد به آدرس (<http://harvester.census.gov/sac/>). البته

سیاری از دولت‌های محلی در امریکا به ویژه آنهایی که جمعیت‌شان بیش از ۲۵۰۰۰ نفر است، در این زمینه بودجه سالانه تعریف می‌کنند و گزارش‌های مالی سالانه جامع را در صفحات وب‌شان قرار می‌دهند. نهایتاً آنکه دانشکده‌ها و دانشگاه‌ها برای تدریس حسابداری دولتی به مدرسان حق‌التدریس در جامعه حسابداری متکی هستند و این دانشکده‌ها تمایل دارند بیشتر با مدرسان حرفه‌ای همکاری کنند. آموزش حسابداری دولتی در دستیابی به توصیه‌های برنامه‌های آموزشی، سبب می‌شود: (۱) هر چه بیشتر اعضای هیأت علمی حرفه‌ای در جنبه‌های مهم آموزش حسابداری دخیل شوند، (۲) بیشتر تحقیقات دانشگاهی روی موضوعات مرتبط متمرکز شوند و (۳) ارزش مدرسان شاغل بالا رود. در هر صورت موسسات درصدد بازتعریف مجموعه دانشی هستند که پایه و اساس برنامه آموزشی آینده را پی‌ریزی کند و حسابداری دولتی و غیرانتفاعی نیز باید جایگاه مناسب‌شان را بیابند و به دنبال نقش برجسته‌تری در میان زمینه‌های دیگر حرفه حسابداری باشند.

### منابع

- مشایخ، شهناز؛ گرامی‌راد، فاطمه؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۹). بررسی وضعیت چاپ و نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی در ایران. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۶(۲)، ۶۵-۷۸.
- Coopers & Lybrand and the University of Michigan (1976). Financial disclosure practices of the American cities: A public report. New York: Coopers & Lybrand.
- Davidson, S., Green, D., Hellerstein, W., Madansky, A. & Weil, R. (1977). Financial reporting by state and local governmental units. Chicago: University of Chicago.
- Ernst & Whinney. (1979). How cities can improve their financial reporting. Cleveland, OH: Ernst & Whinney.
- Johnson, L., Levine, A. & Smith, R. (2010). The 2010 horizon report. Austin, Texas: The New Media Consortium.