

آشنایی با نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی

✍️ بتول زارعی
استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهرقدس

✍️ صادق یوسف نژاد
مربی دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان

✍️ یوسف شاپوری
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی
واحد الکترونیکی تهران

دولتی شد و مقرر شد کار در زمینه سازمان های غیر انتفاعی دولتی به این هیات واگذار شود (زارعی، ۱۳۹۰).

ضرورت استقرار سیستم حسابداری دولتی

در حکومت های مردم سالار، دولت ها باید درباره درستی، عملکرد اقتصادی کارا و اثربخش، خود پاسخگو باشند و اطلاعات سودمندی را برای ارزیابی پاسخگویی و عملکرد خود در اختیار شهروندان و نمایندگان آنها قرار دهند. با این وجود، چگونگی اجرا و ارزیابی آن نیازمند به کارگیری ابزارهای مورد نیاز و تدوین اجرای قوانین و مقررات الزام آور است. لذا تدوین استانداردهای حسابداری دولتی موجب:

- افزایش کیفیت گزارشگری مالی
- بهبود فرآیند حسابرسی و اعتبار دهی به گزارش های مالی
- بهبود مدیریت مالی
- استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت
- ایجاد بستر مناسب برای ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی می شود. (مهدوی و کاظم نژاد، ۱۳۹۲)

مدل های پیدایش هیات استانداردهای حسابداری دولتی

ایجاد هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (۳) در اوایل سال های ۱۹۸۴، تأثیرات بالقوه بسیار شدیدی را به همراه داشته است. استانداردهای هیات استانداردهای حسابداری دولتی به گونه ای طراحی شده اند که در پنجاه دولت ایالتی و ۸۰،۰۰۰ دولت محلی، قابل استفاده می باشند. تغییرات نهادی عمده در سیستم استاندارد حسابداری، بسیار نادر بوده اند و از لحاظ علمی، رویدادها و اتفاقات نادر را به سختی می توان توضیح داد. هیچ گونه داده مقطعی یا بلادرنگی در این خصوص وجود ندارد، زیرا این رویدادها مکرراً و در اغلب موارد رخ نمی دهند. حتی اگر چنین چیزی امکان پذیر باشد، پیدایش دوباره چنین امری نامطلوب و

گسترش مبادلات دولت ها در عرصه بین المللی و جهانی شدن اقتصاد، برخورداری از نظام گزارشگری را ضروری ساخته است که با استفاده از استانداردهای منسجم و یکنواختی تهیه شده باشد. بدین منظور، هیات تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، در راستای حل مشکلات حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای یکنواخت در سطح بین المللی، تشکیل شد. فدراسیون بین المللی حسابداران از فرآیند تشکیل هیات تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای شفاف و با کیفیت در نظام حسابداری بخش عمومی حمایت و از تصویب استانداردهای منسجم و یکنواخت در محدوده تمام واحدهای بخش عمومی، در دولت مرکزی و در دولت محلی، استقبال کرده است (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

تاریخچه حسابداری بخش عمومی

در سال ۱۹۱۳، هرمن متز (۱) با انتشار کتاب حسابداری شهرداری ها، تأثیر بسزایی در توسعه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی بخصوص دولت های ملی ایفا کرد. در سال ۱۹۳۴، جامعه شهرداری ها، کمیته ای را با عنوان کمیته ملی حسابداری شهرداری ها تأسیس کرد که وظیفه آن، تدوین اصول حسابداری شهرداری ها و طبقه بندی اصطلاحات استاندارد حسابداری دولتی بود. این کمیته عقاید و نظرات پراکنده پیرامون حسابداری دولتی را جمع آوری کرد که حاصل آن ارائه چند بولتن در رابطه با اصول و استانداردهای حسابداری شهرداری ها بود. در سال ۱۹۷۳، «شورای ملی حسابداری دولتی»، جامعه مدیران مالی شهرداری ها را تأسیس نمود که هدف اصلی آن توسعه و انتشار استانداردهای حسابداری خاص واحدهای دولتی محلی و ایالتی بود. پس از تأسیس هیات استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۳ بیانیه شماره ۴ با عنوان «اهداف گزارشگری مالی غیر انتفاعی» توسط رابرت آنتونی (۲) منتشر شد. نهایتاً در سال ۱۹۸۴، هیات استانداردهای حسابداری دولتی جایگزین شورای ملی حسابداری



۴. تعاملات میان هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، هم میان کارکنان و هم میان اعضای هیات؛ و

۵. تعاملات میان هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و تمام افرادی که از طریق کانالهای ارتباطی رسمی و غیررسمی به دنبال نفوذ پیدا کردن به آن می باشند.

این تعاملات، بازخوردهایی بسیار سریع در خصوص گزینه های سیاسی پیشنهادی ارائه می دهند و می توانند جایگزین تجزیه و تحلیل رسمی شوند و یا روند آن را کند کرده و برای تکمیل آن حرکت کنند. در عین حال که آن ها شرایط لازم برای «روند قانونی» را فراهم می کنند، باعث می گردند که استانداردهای بهتر هم باقی بمانند. لذا از لحاظ تطبیقی، مدل ۳ در مقایسه با دو مدل دیگر، برای این رویدادها مناسب تر می باشد. اما این مدل باید با جامعه شناسی نهادینه شده تکمیل گردد (شکل گیری تعاملات پایداری که بر اساس افکار و ارزش های عمومی تنظیم شده اند) (چان، ۱۹۸۵).

رویکردهای حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تحولات سه دهه اخیر در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت ها و شهرداری ها، گویای این واقعیت است که تحول در نظام های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای یادشده، تحت تاثیر ارتقای سطح پاسخخواهی عموم مردم صورت پذیرفته است. حساسیت ویژه پرداخت کنندگان مالیات و عوارض و تأمین کنندگان اصلی منابع مالی نهادهای بخش عمومی درباره مصرف یا به کارگیری منابع مالی و اقتصادی، نهادهای مورد نظر را بر آن داشت که تدبیرهای خاصی برای ارتقای سطح کارایی و اثربخشی این منابع برگزینند. از این رو، رویکردهای متفاوتی برای تحقق این امر مطرح شد.

برخی معتقدند که دلایل تحول در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، ریشه در نظریه انتخاب عمومی^(۱۱) دارد. نظریه انتخاب عمومی بر این مطلب تاکید دارد که دولت ها بسیار بزرگ و ناکارآمد هستند. حامیان این نظریه معتقدند که راه حل این ماجرا در کاهش نقش دولت و خصوصی سازی بیشتر فعالیت های آنها خلاصه می شود. آنها بر این باورند که راهکار رفع ناکارایی دولت ها را می توان با تجدید مدل و اصلاح عملیات و فعالیت های آنها بر مبنای مفهوم های بازار رقابت و کارایی و در نتیجه شبه بازرگانی کردن این قبیل نهادها، برطرف کرد. نظریه انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین فراهم آورده که به وسیله بسیاری از دولت ها به اجرا درآمده است.

حاکم شدن نظریه انتخاب عمومی و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین^(۱۲) در دهه ۸۰ قرن بیستم، موجب شد که تعدادی از کشورهای اروپایی، رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی را عیناً و برخی کشورها نیز آن را با تعدیل هایی بپذیرند. رویکرد مذکور در ایالات متحده نیز متناسب با ویژگی های محیطی دولت های ایالتی و محلی این کشور و به طریق مقتضی به اجرا درآمد. بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی،

ناپسند خواهد بود. از این رو، توضیحات و تفاسیر منحصر به فردی در قالب «مدل» برای تفسیر وقایع گذشته ارائه داده شده است و این همان روشی است که بلکوئی^(۴) (۱۹۹۳) با توجه به عملکرد هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی^(۵) در خصوص حسابداری گاز و نفت، انجام می دهد. این تفاسیر عطف به ماسبق، توضیحاتی را بصورت احتمالی می دهند، اما نمی توانند فرضیه های رقابتی را از بین برده و منسوخ کنند. «چرا؟»، سوالی است که از طریق یک سری توجیهات قابل قبول پاسخ داده می شود. به منظور کاهش تعداد توجیهات قابل قبول و رساندن آن ها به اندازه ای قابل کنترل، تفاسیری در این رابطه انجام شده است. این تفاسیر نشان می دهند که چه کسی، چه وقت و چه چیزی را به دست می آورد. اما از آن جایی که هیچ «نهار مجانی»^(۶) در زندگی سیاسی وجود ندارد، باید این سوال را از خود پرسید که چه کسی، چه وقت و چه چیزی را به دست خواهد آورد (چان، ۱۹۸۵).

این سوالات، با تحولات و انقلاب شناختی در علوم سیاسی مرتبط می باشند و اساساً بر روی ساخت مدل های تحلیلی و مفهومی مختلف از رفتار سیاسی تأکید دارند. یک نهاد یا سازمان سیاسی به منزله سیستمی باز در نظر گرفته می شود که درگیر مبادلات ورودی- خروجی با کارگزاران محیطی خود است. ماندگاری و بقای آن در قالب سازمان به توانایی آن در ارائه مستنداتی برای جلب همکاری کسانی بستگی خواهد داشت که دارای منابع مورد نیاز آن هستند. در این راستا، دسته های متعددی از فرضیه های انحصاری در خصوص تصمیم گیری سیاسی وجود دارد که به صورت سه مدل تحلیلی کلی در آورده می شوند.

مدل ۱، عقل گرایی جامع^(۷): اساساً به بررسی عقل گرایی جامع در سیاست گذاری می پردازد. یک سیاست عمومی (یک انتخاب دولتی) در صورتی منطقی و عقلایی خواهد بود که با اولویت های شهروندی مغایرتی نداشته باشد. همچنین توجیهی منطقی و اساسی در خصوص پیدایش و شکل گیری یک هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ارائه می دهد.

مدل ۲، تدریجی گرایی^(۸): تأثیرات حاصل از عقلانیت محدود بر روی تصمیم گیری را توضیح می دهد و نشان می دهد که به خاطر نقایص زیاد موجود در دنیای واقعی، عقلانیت محدود، توضیح دقیق تری از نحوه تصمیم گیری توسط افراد، رهبران سیاسی یا سازمان ها، ارائه می دهد.

مدل ۳، تصمیم گیری تعاملی^(۹): در مورد نیروهای نهفته بزرگتری توضیح می دهد که باعث می شوند بازیگران در بازی هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، تغییر موضع بدهند. این مدل تأکید بر این دارد که پیامدهای سیاسی، محصول رقابت میان گروه های ذی نفع مختلف می باشند و چند نوع تعامل میان آنها وجود خواهد داشت که عبارتند از:

۱. تعاملات میان اعضای هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای دستیابی به تفکر جمعی؛
۲. تعاملات میان اعضای هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و کارکنان آن؛
۳. تعاملات میان هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (اعضا و کارکنان) و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی^(۱۰)؛



شیوه‌های تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری

روش‌های تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر تفکر حاکم بر اعضای تشکیل‌دهنده هیات استانداردهای حسابداری، هزینه و زمان تخصیص‌یافتنی قرار می‌گیرد. از این رو، شیوه‌های گوناگونی به شرح زیر در تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری به کار گرفته می‌شود:

۱. برخی مراجع تدوین استانداردها بر این باورند که چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی بخش خصوصی با اندک تغییراتی برای نهادهای بخش عمومی نیز مناسب است و به همین شیوه عمل نموده‌اند. مراجع استانداردگذاری کشورهای نیوزلند، استرالیا و انگلستان این شیوه را انتخاب کرده‌اند.

۲. برخی مراجع تدوین استانداردها، ضوابط و استانداردهای مصوب هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری را معیار قرار داده و با اندک تغییراتی آنها را بازتولید و برای نهادهای بخش عمومی توصیه کرده‌اند. هیات استانداردهای بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران این شیوه را برگزیده است.

۳. مراجع تدوین استانداردهای حسابداری برخی کشورها نظیر افریقای جنوبی، استانداردهای حسابداری مصوب هیات استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران را بویژه برای شهرداری‌های این کشور، به‌طور کامل پذیرفته است.

۴. برخی مراجع تدوین استانداردها نیز با انجام مطالعه تطبیقی از چارچوب نظری و بیانی‌های استاندارد هیات‌های مختلف و گزینه‌های مفاهیم و احکام و مقررات مطرح‌شده در آنها، اقدام به تدوین چارچوب نظری و بیانی‌های استاندارد برای نهادهای بخش عمومی می‌کنند.

۵. برخی مراجع تدوین استانداردها از اساس با این شیوه‌ها موافق نمی‌باشند. این مراجع با انجام مطالعات کافی و توجه کامل به ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و در نظر گرفتن قوانین و مقررات حاکم بر نهادهای بخش عمومی زمینه را برای انجام این مهم فراهم می‌کنند. سپس براساس یافته‌های مطالعات و استفاده از نظر صاحب‌نظران واقعی این نهادها، دست به تدوین چارچوب نظری و بیانی‌های استاندارد برای دولت‌های مرکزی، ایالتی، محلی و نهادهای عمومی غیردولتی می‌زنند. نمونه‌های این قبیل مراجع، هیات استانداردهای حسابداری دولتی و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی ایالات متحده^(۱۳) هستند.

۶. برخی مراجع نظیر انجمن حسابداران خبره کانادا^(۱۴) که تا قبل از سال ۲۰۰۰ از هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری امریکا به نحوی پیروی می‌کرد، از آغاز هزاره سوم با تجدیدنظر در بیانی‌های مفاهیم و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی خود، روش میانه‌ای را برگزیده‌اند.

نگاهی اجمالی به شیوه‌های گوناگون پیشگفته، گویای این واقعیت است که انتخاب هر یک از شیوه‌های تدوین استانداردهای حسابداری، پیامدهای خاص خود را دارد و با حمایت‌ها یا مخالفت‌های صاحب‌نظران همراه است (باباجانی، ۱۳۸۹).

اثر بخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به‌کارگیری منابع عمومی است. به بیان دیگر، مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی به برون‌سپاری وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بر رقابتی کردن خدمات، افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات استوار است. این پارادایم بر فرآیندی تاکید دارد که با تنظیم هدف‌ها در قالب بودجه‌بندی عملیاتی آغاز می‌شود و با تخصیص منابع به‌عنوان ورودی‌ها و اجرای فعالیت‌ها ادامه می‌یابد تا محصولاتی نظیر کالا و خدمات، تولید یا خریداری و ارائه شود. در این فرآیند، تمرکز اصلی بر دستیابی به نتیجه است که از طریق میزان دستیابی به هدف‌ها اندازه‌گیری می‌شود. این رویکرد اساساً بر ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت‌ها در برابر مردم تمرکز می‌کند و به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی اهمیت چندانی نمی‌دهد و سابقه‌ای دیرینه در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها دارد.

تاثیر رویکردهای پیشگفته بر نهادهای بزرگ بخش عمومی، موجب پدید آمدن دو نوع رویکرد در طراحی و اجرای مدل‌های گزارشگری مالی در نهادهای پیشگفته شد. کشورهایی که مدیریت عمومی نوین را به صورت کامل پذیرفتند و به دنبال آن از سازوکارهای مدیریتی نهادهای بخش خصوصی پیروی کردند، مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی را با اندک تعدیلهایی

در نهادهای بخش عمومی به اجرا درآوردند. این مدل گزارشگری مالی که براساس چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مشترک نهادهای بخش خصوصی و عمومی طراحی می‌شود، به مدل گزارشگری مالی شبه بازرگانی موسوم در انگلستان، استرالیا، نیوزلند، افریقای جنوبی و تا حدودی کانادا به کار گرفته شده است.

کشورهای تاثیرگذار و توسعه‌یافته دیگری مانند

ایالات متحده، ضمن پذیرش کلی تفکر حاکم بر مدیریت نوین بخش عمومی و تاکید بر کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی و درک ضرورت ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی توسط نهادهای عمومی، از مدل گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای انتفاعی دوری جستند و چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مناسبی برای گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی تدوین کرده و به اجرا گذاشته‌اند زیرا معتقدند که گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای بازرگانی و انتفاعی، از اساس با گزارشگری مالی منطبق با ویژگی‌های محیطی نهادهای بخش عمومی تفاوت دارد و قادر به تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان نیست.

از این رو، در حال حاضر، دو رویکرد بر انتخاب مدل گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از این رویکردها به این نکته تاکید دارد که مدل گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی می‌تواند برای نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد و حامیان و مخالفان درخور ملاحظه‌ای نیز دارد. رویکرد دیگر بر نامناسب بودن مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی تاکید می‌کند و معتقد است که این نهادها باید از مدل‌های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌های از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند (باباجانی، ۱۳۸۹).

ضروری است تا چارچوب حسابداری بخش عمومی تغییرهای گسترده‌ای به شرح زیر داشته باشد:

- ۱- استفاده از رویکرد تعهدی به جای رویکرد نقدی، و
- ۲- به کارگیری و لازم الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.

تقریباً همه استانداردهای منتشرشده از سوی هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر رویکرد تعهدی است. از اینرو پیش از پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ابتدا باید رویکرد تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی استقرار یابد. با توجه به اینکه رویکرد تعهدی ذهنی‌تر از رویکرد نقدی است، لذا به استانداردهای منسجم و جامعی نیاز است تا چالش‌ها و پیچیدگی‌های ناشی از پیاده سازی رویکرد تعهدی به حداقل برسد. به عنوان نمونه، در رویکرد تعهدی، در تخمین و ارزیابی ارزش دارایی‌ها و به خصوص دارایی‌های زیربنایی و تاریخی (برای مثال، تخت جمشید در ایران) به استانداردهای جامعی نیاز است.

کشورهای مختلف در عرصه بین‌المللی برای سالیان متمادی استانداردهای اجرایی در بخش خصوصی و عمومی را در محدوده کشور خود تصویب و لازم الاجرا می‌کردند. بعد از جهانی شدن اقتصاد و تجارت، نیاز به استانداردهای هماهنگ و یکنواخت در سطح دنیا احساس شد که این امر باعث شکل‌گیری هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران گردید. بعد از این فرآیند، کشورهای متعددی در دنیا داوطلب استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شدند. در سال‌های اخیر نیز کشورهای زیادی به ویژه کشورهای در حال توسعه آسیایی مانند اندونزی و چین، در راستای لازم الاجرا کردن این استانداردها در مرحله برنامه‌ریزی قرار گرفته‌اند. همچنین پنج کشور ایالات متحده، بریتانیا، استرالیا، زلاندنو و کانادا، استانداردهایی را در بخش عمومی خود به کار می‌گیرند که بخش اعظم آن با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی سازگار است.

در مارس ۲۰۱۳ و در گزارش منتشرشده از سوی مؤسسه دیپلومیت^(۱۶) شرح مفصلی در ارتباط با صد و ده کشور جهان

طبقه بندی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

به‌طور کلی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به دو طبقه موضوع محور و مورد محور تقسیم می‌شوند. این دو طبقه از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، موضوع یا مورد خاصی را مطرح می‌کنند. از جمله استانداردهای مورد محور می‌توان به استاندارد تلفیق و از جمله استانداردهای مورد محور می‌توان به استاندارد اموال، ماشین آلات و تجهیزات اشاره کرد. مسلماً این استانداردهای خاص در صورتی قابل استفاده هستند که موضوع یا مورد مدنظر آنها در واحد گزارشگر وجود داشته باشد. به طور نمونه، بسیاری از دولت‌های محلی و واحدهای زیر مجموعه آنها معاملات ارزی ندارند. بنابراین، این دولت‌ها نه به علت کوچک یا محلی بودن، بلکه به علت عدم موضوعیت، نیازی به استاندارد معاملات ارزی ندارند. اما اگر آنها وارد این معاملات شوند، به‌رغم کوچک یا محلی بودن، باید استاندارد مربوط را رعایت نمایند (زارعی، ۱۳۹۳).

روش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی دو گزینه وجود دارد.

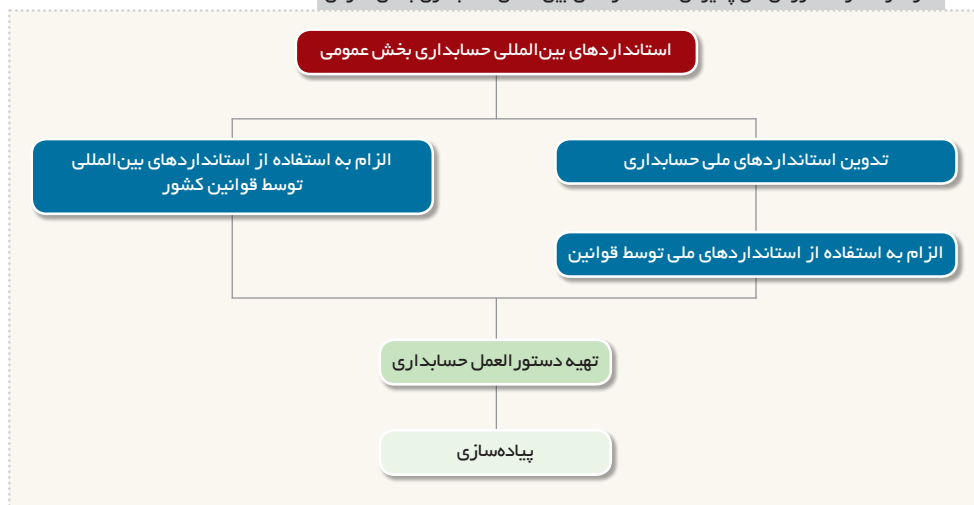
گزینه اول، به کارگیری مستقیم این استانداردها، و گزینه دوم، پذیرش این استانداردها، از طریق استانداردهای ملی. گرچه این دو گزینه در کل، تفاوت‌های اساسی با یکدیگر دارند، اما در فرآیند اجرا (شامل طراحی و به کارگیری دستورالعمل‌های حسابداری)، به یکدیگر نزدیک می‌شوند. این موضوع، در نمودگر شماره ۱ قابل مشاهده است.

به‌عنوان نمونه، شهر کلون^(۱۵) سوئیس (مقر فرودگاه بین‌المللی زوریخ)، از اولین شهرهایی است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را پذیرفت اما بعد از بحران واقعه یازده سپتامبر و ورشکستگی شرکت هواپیمایی، مجدداً به وضعیت قبلی بازگشت (زارعی، ۱۳۹۳).

روند بین‌المللی پذیرش استانداردها در کشورهای مختلف

در راستای ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی،

نمودگر شماره ۱: روش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی





کیفیت نظام حسابداری بخش عمومی کشورهای در حال توسعه تبدیل شده است (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

۲- پذیرش استانداردهای بین‌المللی در کشورهای کمتر توسعه یافته

همانطور که می‌دانیم استانداردهای حسابداری، بر ارائه گزارش‌های مالی تأکید دارد. منطق پشتوانه استانداردهای حسابداری، به خصوص از بُعد اطلاعاتی، ارائه اطلاعات مربوط و مورد نیاز به تمام تصمیم‌گیرندگان است به نحوی که اتکا به اطلاعات دیگر یا شاید اطلاعات محرمانه، برای آنها ضرورت نداشته باشد. برای کشورهای کمتر توسعه یافته، یک استاندارد مبتنی بر مبنای نقدی توسط هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منتشر شده است تا به عنوان یک مرحله مقدماتی در مسیر پذیرش حسابداری تعهدی مورد استفاده قرار گیرد. این استاندارد به کشورهای (مثل ویتنام، مغولستان و موزامبیک) پیشنهاد می‌شود که حسابداری آنها نقدی است اما کاربرد آن در کشورهایی جای بحث دارد که عناصر زیادی از حسابداری تعهدی را به کار گرفته‌اند (زارعی، ۱۳۹۳).

۳- موانع به کارگیری استانداردها در کشورهای در حال توسعه

کشورهای در حال توسعه در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با چالش‌های بزرگی روبه‌رو هستند که برخی از این محدودیت‌ها به شرح زیر بررسی و ارزیابی می‌شود:

اول؛ طبیعی است که در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی حمایت نکنند. مقاومت این افراد در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی را می‌توان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی عنوان کرد.

دوم؛ عامل بازدارنده دوم، هزینه پیاده سازی و موارد تعدیل در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی براساس شرایط هر کشور خاص است. با توجه به وضعیت اقتصادی متفاوت کشورهای در حال توسعه با کشورهای توسعه یافته، ضروری است که منابعی صرف انجام مطالعه‌های پژوهشی و نگارش و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی شود. از اینرو استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی‌سازی شود.

سوم؛ عامل بازدارنده سوم، توسعه و پیاده سازی برخی از نرم افزارها مانند برنامه‌های نرم افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است. به همین منظور، دو راه پیش روی دولت‌ها قرار دارد؛ اول اینکه برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقا دهند و دوم اینکه برنامه نرم افزاری جدیدی را به جای برنامه نرم افزاری قبلی مستقر کنند. با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در

وضعیت آنها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه شد. نکته مهم در این گزارش آن است که بیشتر کشورهای بررسی شده، کشورهای در حال توسعه‌ای هستند که در مرحله برنامه‌ریزی در راستای استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قرار دارند. از میان کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را لازم الاجرا کرده اند، برخی این استانداردها را بدون هیچ گونه تعدیلی در بخش عمومی خود لازم الاجرا کرده اند؛ ولی کشورهایی مانند اندونزی نیز وجود دارند که استانداردهای لازم الاجرا در نظام حسابداری بخش عمومی آنها بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و همراه با تعدیل‌هایی است. چنین تعدیل‌هایی ریشه در قوانین داخلی، رویه‌های داخلی موجود و منابع انسانی این کشورها دارد. برخی دیگر از کشورها از جمله رومانی نیز تنها تعدادی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را مورد استفاده قرار داده‌اند (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

۱- پذیرش استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه

سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، فشارهای مضاعفی را برای پذیرش و لازم الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به کشورهای در حال توسعه وارد می‌کنند. به اعتقاد گادفری، این نهادها در راستای ایجاد نوآوری در نظام حسابداری و بودجه‌بندی، تأثیر فراوانی بر کشورهای در حال توسعه دارند. به عنوان نمونه، بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۹۱ در قبال پرداخت وام به کشور مصر خواستار تغییرهایی در شرایط سیاسی و خصوصی سازی برخی از نهادهای دولتی آن شده بود. در سال‌های ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸ نیز پس از وقوع بحران مالی در برخی کشورهای آسیایی از جمله کره جنوبی و اندونزی، این کشورها در راستای بهبود وضعیت اقتصاد خود، کمک‌های مالی فراوانی از صندوق بین‌المللی پول دریافت کردند. این کشورها ملزم بودند تا در قبال درخواست بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، نظام مالی و

حسابداری و مدیریت بخش عمومی خود را بهبود بخشند. در این ارتباط، کشورهایی مانند کره جنوبی، اندونزی، فیلیپین و تایلند ملزم بودند تا در برابر کمک‌های هنگفت صندوق بین‌المللی پول، اصلاحاتی را در بخش عمومی خود به منظور افزایش کارایی، بهره‌وری، شفافیت و پاسخگویی انجام دهند.

با بررسی وضعیت حسابداری بخش عمومی کشورهای در حال توسعه، می‌توان ادعا کرد که تمام آنها از جمله کشورهای آسیایی از مشکلات ناشی از فساد و تقلب رنج می‌برند. در زمینه امور مالی نیز نقاط ضعف عمده‌ای در نظام حسابداری بخش عمومی این کشورها وجود دارد. بنابراین، محدودیت‌های موجود در نظام حسابداری و نظام کنترل داخلی بخش عمومی موجب شده است تا فساد و تقلب افزایش پیدا کند. اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به اندازه‌ای رسیده است که برخی پژوهشگران مانند چن، اعتقاد دارند که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به معیاری برای ارزیابی

**عقل‌گرایی جامع،
تدریج‌گرایی و تصمیم‌گیری
تعاملی، از فرضیه‌های
انحصاری در خصوص
تصمیم‌گیری سیاسی‌اند.**



انجام این کار دوگانه هستند. اول از همه، یکی از ضعف‌های مهم، این واقعیت است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی هنوز هم نسبتاً ناشناخته هستند و مزایای آن، به‌خصوص مزایای حسابداری اقلام تعهدی، همچنان نامشخص مانده است. انجام سخنرانی‌ها، سازمان‌دهی یک سری کنفرانس‌ها و نوشتن بروشورها می‌توانند بر غلبه به این مشکل کمک کنند. دلیل دوم، برتری قوانین حسابداری بازرگانی است. اگرچه این واقعیت که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (که قوانین حسابداری بازرگانی بین‌المللی هستند) پایه‌گذاری شده‌اند، اما قدرت قوانین حسابداری بازرگانی هر کشور، فرآیند انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی را کند می‌کنند. به‌منظور غلبه بر این مشکل، به تغییر فرهنگی نیاز است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که هنوز راه زیادی برای قدم گذاشتن به جاده‌ای وجود دارد که ما را به استفاده کامل از این استانداردها می‌برد (کریستیانز و همکاران، ۲۰۱۰).

مقایسه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

ارتباطی نزدیک میان استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد و این ارتباط به‌علت این واقعیت است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تا اندازه زیادی بر اساس اصول و مبانی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بنیان‌گذاری شده‌اند. دلیل الهام گرفتن از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اطمینان یافتن از قابلیت مقایسه بیشتر، میان گزارشگری بخش خصوصی و دولتی هنگام حسابداری انواع معاملات مشابه و یکسان است. اما استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اصل برای مؤسسات انتفاعی طراحی شده‌اند، در حالی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی برای مؤسسات بخش عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرند که به‌منظور ارتقا و حفظ رفاه شهروندان یک کشور، خدماتی را عرضه می‌دارند. تفاوت‌های موجود میان این دو چارچوب گزارشگری، در اصل ریشه در سه منبع زیر دارند:

■ تغییرات ایجاد شده توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی هنگام توسعه و طراحی استانداردهای مشابه بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌منظور بازتاب تفاوت‌های موجود میان بخش‌های خصوصی و عمومی.

■ تفاوت‌های موجود در طیف وسیعی از مباحث به‌دلیل تفاوت‌های میان رواج انواع خاصی از تراکنش‌ها، نظیر تراکنش‌ها و معاملات غیرارزی، بواسطه دو مجموعه استاندارد شکل گرفته‌اند.

■ تفاوت‌های موجود در زمان‌بندی در مواقعی که الزامات جدید یا بهبود یافته‌ای برای هر کدام از مجموعه استانداردها در نظر گرفته می‌شود.

حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت‌ها به صورت دستی انجام می‌شود، از این‌رو به نظر می‌رسد که راهکار دوم مناسب‌تر باشد.

چهارم: از دشواری‌های اساسی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است. این مورد به اندازه‌ای اهمیت دارد که کشور پیشرفته‌ای مثل اسپانیا نیز بعد از تغییر نظام حسابداری بخش عمومی، به دلیل کمبود نیروی حسابداری متخصص با مشکلات بزرگی رو به رو شد. این مشکل خصوصاً در کشورهای آسیایی، عامل بازدارنده مهمی در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی در سیستم‌های اطلاعات مالی دولتی

تنوع و گوناگونی سیستم‌های اصلاح‌یافته اطلاعات مالی دولتی، ما را ملزم به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری هم‌آهنگی کرده است، که این نیز به نوبه خود منجر به بسط و توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی^(۱۷) می‌گردد. از مشخصه‌های معمول هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی^(۱۸) این است که هیچ قدرتی، حوزه‌های حسابداری جهان را برای تایید و تصویب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی مجبور نمی‌سازد. این هیأت تمایل دارد که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری^(۱۹) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^(۲۰) به‌عنوان مبنایی برای توسعه و طرح‌ریزی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی استفاده کند. این امر می‌تواند تلاشی در راستای رهنمودهای بین‌المللی موجود و همچنین اجتناب از "دور تسلسل" برای بخش عمومی باشد.

اگرچه گرایش به سمت استفاده از سیستم‌های حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی در بخش عمومی جهانی شده است، اما به‌نظر می‌رسد که تفاوت‌های چشم‌گیر و معناداری در نحوه استفاده از این سیستم‌های حسابداری اقلام تعهدی وجود داشته باشد. این تفاوت‌ها در سه سطح قرار دارند: (۱) محتوا، (۲) زمان‌بندی برای استفاده و (۳) نحوه کاربرد حسابداری اقلام تعهدی.

علاوه بر این، در خصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی در اروپا، یک سری تناقضاتی وجود دارند. این‌طور می‌توان گفت که این استانداردها فقط در دولت‌های محلی و مرکزی اروپایی به شکلی ضعیف مورد استفاده قرار می‌گیرند. اگرچه برخی از حوزه‌ها و منطقه‌ها صراحتاً از این استانداردها برای بهبود و اصلاح سیستم‌های حسابداری‌شان استفاده می‌کنند، اما برخی از کشورها هنگام اصلاح سیستم‌های حسابداری‌شان، هنوز هم از قوانین حسابداری بازرگانی محلی استفاده می‌کنند.

ازسویی دیگر، برخی از حوزه‌ها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی را انتخاب نمی‌کنند. دلایل



تفاوت‌های کلیدی میان استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۱. خدمات بالقوه تحت عنوان پاره‌ای از تعاریف و معیارهای تشخیص

بسیاری از دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌ها در بخش دولتی در نتیجه دستور عرضه خدمات آن شرکت، مثل دارایی‌های موروثی و یا تفرجگاه‌هایی که برای دسترسی عمومی نگه داشته می‌شوند، کسب و یا متحمل می‌شوند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی، مفهوم خدمات بالقوه را در تعریف دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، می‌گنجاند. خدمات بالقوه، یک معیار شناخت مکمل برای حسابداری اقلامی است که منجر به ورود یا خروج منافع اقتصادی می‌گردند که در آن یک قلم جنس در کاهش یا افزایش توانایی شرکت در ارائه خدمات نقش دارد.

۲. عملیات مبادله‌ای و غیر مبادله‌ای

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی، مبانی و اصولی را در خصوص دستورالعمل اندازه‌گیری و تشخیص عملیات غیرمبادله‌ای، در اختیار می‌گذارد، در حالی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی معمولاً در این خصوص اصولی را ارائه نمی‌دهد.

۳. تشخیص درآمد حاصل از کمک‌های مالی دولت

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی بر روی این مساله تاکید دارد که آیا باید از درآمد حاصل از کمک‌های مالی دولت برخوردار شد (ولو این که محدودیت‌هایی در خصوص چگونگی مصرف این وجوه وجود داشته باشد) و یا این که باید تعهدی در خصوص تأمین شرایط خاص که تحت عنوان بدهی ثبت می‌شوند، وجود داشته باشد. این تمایز میان محدودیت‌ها و شرایط، نقشی بسیار حیاتی و مهم در تعیین این مساله دارد که آیا باید درآمد حاصل از یک معامله غیرارزی، تشخیص داده شود یا خیر. در نتیجه، کمک‌های مالی دولت معمولاً برای درآمد تحت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی زودتر منتشر می‌شوند تا تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

۴. مالیات بر درآمد

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی این احتمال کلی را در نظر می‌گیرد که شرکت‌هایی که در بخش دولتی کار می‌کنند، معمولاً از مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و از این رو نیازی به حسابداری مالیات بر درآمد نخواهند داشت. بعید است که شرکتی، با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی گزارش مالی بدهد، بلکه این استاندارد مربوط به مالیات می‌شوند و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که مراجع لازم برای دستورالعمل این کار را در اختیار می‌گذارد (استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲ - مالیات بر درآمدها).

۵. تلفیق‌ها و منافع موجود در واحدهای فرعی و مشارکت خاص

با معرفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی «شماره ۱۰ - صورت‌های مالی تلفیقی»، «شماره ۱۱ - توافقی‌های مشترک» و «شماره ۱۲ - افشاء منافع شرکت‌های دیگر»، تفاوت‌های معناداری میان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی شکل می‌گیرد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی هم‌چنان بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری «شماره ۲۷ - صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه»، «شماره ۲۸ - سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی» و «شماره ۳۱ - منافع

موجود در مشارکت خاص» پایه‌گذاری شده است. تفاوت اصلی که با ظهور و پیدایش استانداردهای شماره ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شکل می‌گیرد، رویکردی است که بر اساس آن تعیین می‌شود که اهداف تلفیق چگونه تحت کنترل قرار بگیرند. تا زمانی که هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی، پروژه‌اش را به‌منظور بررسی طرح‌های توسعه جدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به پایان برساند، این می‌تواند به منبعی اساسی و مهم از تفاوت‌های موجود میان این دو چارچوب تبدیل گردد.

۶. اندازه‌گیری و طبقه‌بندی ابزارهای مالی

با پیدایش و توسعه مداوم «استاندارد بین‌المللی شماره ۹ گزارشگری مالی - ابزارهای مالی»، طبقه‌بندی و اندازه‌گیری ابزارهای مالی تحت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، از طریق استاندارد بین‌المللی شماره ۳۹ حسابداری تغییر می‌کند. پیش از استاندارد بین‌المللی شماره ۹ گزارشگری مالی، تشخیص و اندازه‌گیری ابزارهای مالی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی مشابه بود. تا زمانی که هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی، پروژه تلفیق را به‌منظور بررسی طرح‌های توسعه جدید موجود در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به اتمام برساند، این مساله می‌تواند به منبعی اساسی و مهم از تفاوت‌های موجود میان این دو چارچوب تبدیل گردد.

۷. گزارشگری بودجه‌ها در مقابل اقلام واقعی

با افزایش تمرکز بر روی نظارت خرج، ارائه خدمات و مدیریت بودجه در بخش دولتی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی باید به مقایسه عملکرد مالی واقعی مؤسسه با بودجه مصوب آن مؤسسه بپردازد. هیچ‌گونه شرایط و مقررات معادلی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارد.

۸. کاهش ارزش دارایی‌های مولد غیرنقد

در خصوص دارایی‌های که کاملاً بر اساس خدمات بالقوه (بر خلاف منافع اقتصادی) تشخیص داده می‌شوند، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی نیز باعث ایجاد کاهش ارزش دارایی‌های مولد غیرنقدی می‌گردد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فرض را بر این می‌گذارد که تمام دارایی‌ها مولد نقدی خواهد بود؛ در حالی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی عنوان می‌دارد که بخش عمده‌ای از دارایی‌های شرکتی بخش دولتی احتمالاً مولد غیرنقدی می‌باشند. استاندارد بین‌المللی شماره ۲۱ حسابداری بخش دولتی - «کاهش ارزش دارایی‌های مولد غیرنقدی»، دستورالعمل خاصی را برای تعیین ارزش مورد استفاده چنین دارایی‌هایی در اختیار می‌گذارد.

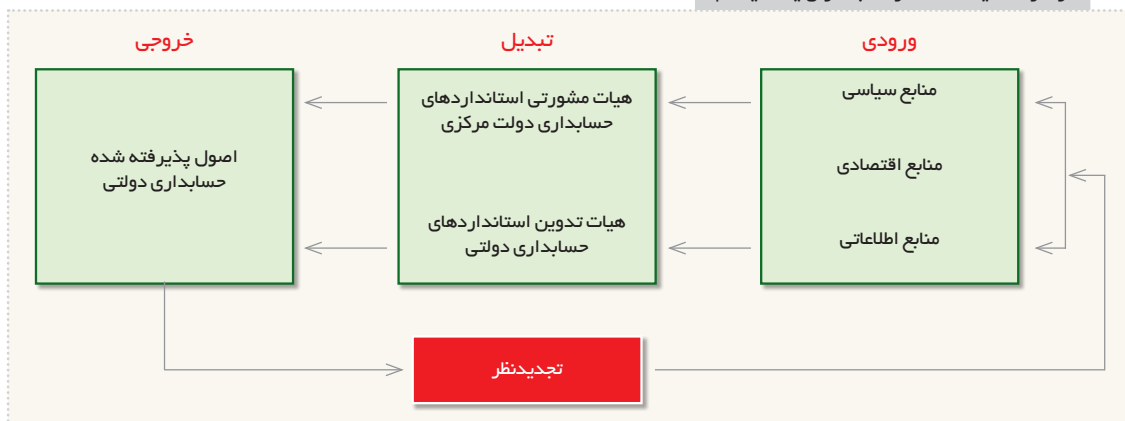
۹. حذف مفاهیم مربوط به بخش خصوصی

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اصول و مبانی مربوط به یک پدیده اقتصادی خاصی را در اختیار می‌گذارد که با عملکردهای یک مؤسسه بخش دولتی، نظیر حسابداری پرداخت‌های مبتنی بر سهام و افشای سود هر سهم، غیرمرتبط می‌باشند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی چنین رهنمودی را در نظر نمی‌گیرد و در صورت نیاز، مؤسسات گزارشگری مالی را به استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ملزم می‌دارد.

۱۰. رشد واگرایی در چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای

بین‌المللی حسابداری بخش دولتی و هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

نمودگر ۲: هیات استانداردها به عنوان یک سیستم



هیات استانداردهای حسابداری دولتی و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی ایالات متحده در فرآیندهای مشورتی خود ایده‌هایی را که بوسیله منابع سیاسی و اقتصادی و اطلاعاتی در دسترس ساخته شده، به استانداردهایی به عنوان خروجی «تبدیل» می‌کنند. اگر این استانداردها مطلوب باشند، با حمایت استانداردها گذاران اقدام به ارائه آن می‌گردد. بنابراین تبدیل منابع و چرخه تبدیل مجدد، تکمیل می‌گردد (چان، ۲۰۰۸).

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی در حال توسعه چارچوب مفهومی خود است و مفاهیمی ارائه می‌دهد که می‌توانند برای چارچوب بخش دولتی مناسب‌تر باشند. در پی چشم‌انداز و دقت نظر بر روی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری^(۲۱) در آینده، ما می‌توانیم تفاوت‌های بیش‌تری را در این میان مشاهده کنیم (ارنست و یانگ، ۲۰۱۳).

بررسی‌های مقایسه‌ای هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی با هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی جدول شماره ۱

هیات‌های استانداردهای حسابداری به عنوان یک سیستم نمودگر شماره ۲ کاربردی از چارچوب سیستم‌های اساسی برای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی است. هیات تدوین

جدول شماره ۱ - بررسی‌های مقایسه‌ای هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی با هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی	ویژگی‌های مشترک
انجمن حسابداران خبره آمریکا^(۲۲)، استانداردهای مربوط به هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی را در قالب اصول پذیرفته شده حسابداری به رسمیت می‌شناسد. هر دو هیات بر حسابداری مالی و گزارشگری با مقاصد عمومی خارجی تأکید می‌کنند. هر دو هیات از روش‌ها و روندهای قانونی برای تدوین استانداردها استفاده می‌کنند.		
تفاوت‌ها		
سطوح دولتی که استانداردها در آن‌ها قابل قبول می‌باشند	۵۰ دولت ایالتی و ۸۷،۰۰۰ دولت محلی	دولت فدرال یا ایالات متحده آمریکا
دامنه استانداردها	حسابداری و گزارشگری مالی دولت محلی و ایالتی	حسابداری و گزارشگری مالی دولت فدرال به عنوان یک کل و واحدهای جز
حمایت و نظارت	یک موسسه غیر انتفاعی در بخش خصوصی، که با شورای مشورتی در بخش خصوصی و اعضا، بخش دولتی در ارتباط است	رئیس اداره مدیریت و بودجه ^(۲۳) ، وزیر خزانهداری و رئیس اداره کل حسابرسی در ارتباط است
اختیارات قانونی	اتکا به گروه‌هایی که به نمایندگی از مقامات دولتی، هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و استانداردهای آن را برای قانون‌گذاری و نظارت تأیید می‌کنند.	رئیس اداره مدیریت و بودجه، وزیر خزانهداری و رئیس اداره کل حسابرسی، اختیارات قانونی لازم را دارد، اما از استاندارد هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی که با استفاده از یک روش توافقی طراحی شده است، استفاده می‌کند.
اجرا	به واسطه یک فرایند حسابرسی مستقل	از طریق فرایند حسابرسی و الزامات اداری
تامین مالی	کمک‌های مالی و فروش نشریات	مشترکاً توسط سه اسپانسر و اداره بودجه کنگره ^(۲۴) .
انتشار استانداردها	از طریق اعلامیه‌های فروش و تعهد پرداخت، دیگر اسناد موجود در وبسایت هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	تمامی اسناد موجود را می‌توان از وبسایت هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی مرکزی بصورت رایگان دانلود کرد.



پی‌نوشت‌ها:

1. A. Herman Metz
2. Robert Anthony
3. (GASB) Governmental Accounting Standards Board
4. Belkaoui
5. (FASB) Financial Accounting Standards Board
6. Free Lunch
7. comprehensive rationalism
8. incrementalism
9. interactive decision making
10. (GASAC) Governmental Accounting Standards Advisory Council
11. Public Choice Theory
12. New Public Management
13. (FASAB) Federal Accounting Standards Advisory Board
14. (CICA) Canadian Institute of Chartered Accountants
15. Kloten
16. Deloitte
17. (IPSAS) International Public Sector Accounting Standards
18. (IPSASB) International Public Sector Accounting Standards Board
19. (IAS) International Accounting Standards
20. (IFRS) International Financial Reporting Standards
21. (IASB) International Accounting Standards Board
22. (IASB) International Accounting Standards Board
23. (IASB) International Accounting Standards Board
24. (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants
25. (OMB) Office of Management and Budget
26. (CBO) Congressional Budget Office

منابع و مآخذ:

۱. باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). «ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن». مجله حسابر، شماره ۴۹، ص ۶۸ تا ۸۳.
۲. باغومیان، رافیک؛ نقدی، سجاد (۱۳۹۴). «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش‌روی کشورهای در حال توسعه». مجله حسابر، شماره ۷۷، ص ۱۱۴ تا ۱۲۲.
۳. برگمن، آندریاس (۱۳۹۳). «مدیریت مالی بخش عمومی». ترجمه بتول زارعی، انتشارات سازمان حسابر، صفحه ۱۸۸ تا ۲۰۰.
۴. زارعی، بتول (۱۳۹۰). «ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی». اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، آمل، دانشگاه شمال، ص ۱ تا ۲۵.
۵. مهدوی، غلامحسین؛ کاظم‌نژاد، مصطفی (۱۳۹۲). «بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها». مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، شماره ۶۴/۳، ص ۱۹۱ تا ۲۱۷.
6. 1. Chan, James. (1985), «The birth of the Governmental Accounting Standards Board: How? Why? What Next.», Research in governmental and non-profit accounting: a research annual, vol. 1, P. 32-3.
7. 2. Chan, James L., (2008), «STANDARD-SETTING INSTITUTIONS, DUE PROCESS, AND OUTPUTS» , jameslchan.com/papers/ChanAmGASCh4Cag.pdf, p.18-1.
8. 3. Christiaens, Johan; Brecht Reyniers, and Caroline Rollé. (2010) «Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study.» International Review of Administrative Sciences , vol. 76.3, P. 554-537.
9. 4. ERNST&YOUNG. (2013), «A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS», ww.ey.com/Publication, p. 8-1
10. 5. Roybark, Helen M., Edward N. Coffman, and Gary J. Previts., (2012). «The First Quarter Century of the GASB (-1984 2009): A Perspective on Standard Setting (Part One)». Abacus , vol. 48, No.1, P. 30-1.

همکاری بین هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد

۱) هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی:

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی «سعی دارد فرصت‌هایی را برای کار با سایر تدوین‌کنندگان استاندارد بر روی پروژه‌هایی با منافع متقابل و به سوی اهداف مشترک پیدا کند». نهاد تدوین‌کننده استاندارد برای دولت فدرال یعنی هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی موازی با فعالیت‌های هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی عمل می‌کند. این دو گروه بر پروژه‌های یکدیگر نظارت می‌کنند و اطلاعات و ایده‌ها را تبادل می‌کنند. در واقع، برنامه راهبردی هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از هیات می‌خواهد تا استانداردهای حسابداری دولت مرکزی را در زمان طراحی استانداردهای حسابداری دولتی برای مسائل مشابه در نظر بگیرد و بازخورد پروژه‌ها را در صورت لزوم ارائه دهد. «این امر زمانی صدق می‌کند که دو تدوین‌کننده استاندارد به طور همزمان چارچوب‌های مفهومی خود را طراحی کنند، به ویژه در تعریف عناصر صورت‌های مالی و شناسایی معیارهایی برای به تشخیص این عناصر».

درحالی‌که اهداف گزارشگری مالی به‌عنوان بیانیه‌های مفهومی دو گروه، هماهنگ می‌باشند، استانداردهای دولتی محلی و ایالتی منحصر بفرد هستند زیرا مقامی که الزامات حسابداری و گزارشگری را بر نهادهای عمومی محلی اعمال می‌کند به تنهایی در ۵۰ ایالت جداگانه مستقر است. (به دلیل کمیته دولت فدرال). هرچند، در نمونه‌هایی که سایر استانداردها گذاران راه حل مناسب و موثری را برای انتشار گزارش‌های مالی یا حسابداری طراحی می‌کند، هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی احساس می‌کند که انجام چنین کاری مناسب است و در نتیجه از منابع خود حفاظت می‌کند تا سایر مسائل فشرده را حل کند.

۲) هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی:

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مانند مشارکت خود با هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی، در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی مشارکت می‌کند. این هیات سه راهبرد را برای تسهیل در مشارکت خود شناسایی کرده است:

الف. بازبینی استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای کشورهای دیگر در حین طراحی استانداردهای حسابداری دولتی برای مسائل مشابه.

ب. تهیه ورودی قبل از اینکه اسناد فرآیند قانونی در مورد پروژه‌های در دست اقدام هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی فدراسیون بین‌المللی حسابداران انتشار یابد که این امر می‌تواند بر استانداردها و پروژه‌های هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تأثیر بگذارد.

ج. تهیه پاسخ‌های رسمی هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به اسناد فرآیند قانونی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی فدراسیون بین‌المللی حسابداران که به مسائل مربوط به استانداردها و پروژه‌های هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی می‌پردازد (روی بارک و همکاران، ۲۰۱۲).