

مقدمه

رهنمود عمومی پذیرفته شده حسابداری دولتی سال ۲۰۰۵ تمام اعلامیه های رسمی تصویب شده توسط کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASB*) مربوط به نوامبر ۲۰۰۴ را با هم ادغام نمود. این فصل برای این طرح شده که خواننده تمام اعلامیه های رسمی را که اخیراً توسط کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASB*) تصویب شده ، به روز نماید و همچنین تمام متون پیشنهادی برای صورتها یا تفاسیر جدید پیشنهادی را که اخیراً منتشر شده اند ، گزارش دهند. سایر انتشارات مربوط از سوی سازمانهایی مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا (*AICPA*) نیز از این جمله اند. بیانیه های کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASB*) ، و منابع اجرا سازی مربوط به استاندارد نمونه گزارشگری مالی در کل کتاب در هم ادغام شده و به طور جامع گنجانده شده اند. این فصل اطلاعات معاملات مهمی را در مورد اجرای مدل جدید گزارشگری مالی منافع این دولت ها ارائه می دهد که به مدل جدید گزارشگری مالی تبدیل می شوند. این فصل همچنین در برگیرنده اطلاعات مربوط در مورد دستور جلسه فنی کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASB*) برای سال آینده می باشد که به خوانندگان اطلاعاتی می دهد که زمینه را برای شرایط لازم (*GASB*) کمیته استانداردهای حسابداری مالی در آینده فراهم می کند.

به ویژه این فصل اسناد زیر را معرفی میکند :

- بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری (*GASB*) ، صورتهای مالی اساسی - و بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت - برای دولت های مرکزی و محلی (*GASBS* ۳۴) .
- بیانیه ۳۵ کمیته استانداردهای حسابداری (*GASB*) ، صورتهای مالی اساسی - و بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت - برای کالج ها و دانشگاه های دولتی ، اصلاحیه بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری (*GASB*) .
- بیانیه ۳۷ کمیته استانداردهای حسابداری (*GASB*) ، صورتهای مالی اساسی - و بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت - برای دولتهای مرکزی و محلی : عمومی
- بیانیه ۳۸ کمیته استانداردهای حسابداری (*GASB*) ، افشای اسناد صورتهای مالی مشخص

▪ بیانیه ۳۹ کمیته استانداردهای حسابداری (GASB) ، تعیین می کند که سازمانهای معین واحدهای مرکب هستند یا نه - اصلاحیه بیانیه شماره ۱۴ کمیته استانداردهای حسابداری

▪ بیانیه ۴۰ کمیته استانداردهای حسابداری (GASB) ، افشای ریسک سپرده و سرمایه گذاری - اصلاحیه بیانیه شماره ۳ کمیته استانداردهای حسابداری.

▪ بیانیه ۴۱ کمیته استانداردهای حسابداری ، جدول مقایسه بودجه ای - تفاوت های دیدگاهی

▪ بیانیه ۴۲ کمیته استانداردهای حسابداری ، حسابداری و گزارشگری مالی برای مقدار کمبود دارائی های سرمایه ای و برای بازیافت بیمه.

▪ بیانیه ۴۳ کمیته استانداردهای حسابداری ، گزارشگری مالی برای طرحهای مزایای مستمری بعد از استخدام به جای طرحهای بازنشستگی

▪ بیانیه ۴۴ کمیته استانداردهای حسابداری ، گزارشگری وضعیت اقتصادی : بخش آماری.

▪ بیانیه ۴۵ کمیته استانداردهای حسابداری ، حسابداری و گزارشگری مالی توسط کارفرمایان برای مزایای مستمری های بعد از استخدام به جای بازنشستگی

▪ نشریه فنی کمیته استانداردهای حسابداری ۱- ۲۰۰۴ ، شناسایی تسویه تنباکو و مسائل واحد گزارشگری مالی

▪ متن پیشنهادی ، دارایی های خالص محدود شده با قانون توانا سازی - اصلاحیه بیانیه شماره ۳۴ و ۴۴ کمیته استانداردهای حسابداری

▪ متن پیشنهادی در صورت مفاهیم ، روشهای ارتباطی

▪ نشریه فنی پیشنهادی ، شناسایی بازنشستگی و سایر مخارج / هزینه ها و بدهی های مزایای مستمری بعد از استخدام.

بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری ، صورتهای مالی اساسی - و بحث و

تجزیه و تحلیل مدیریت - برای دولتهای مرکزی و محلی

بعد از انتشار بیانیه ۱۱ کمیته استاندارد های حسابداری (GASB 11) ، کانون اندازه گیری و مبنای حسابداری - صورتحسابهای عملکرد وجوه دولتی ، کمیته استانداردهای حسابداری (GASB) با

ارائه یک چهارچوب گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری (مبنای تعهدی کامل) و کانون اندازه گیری (منابع اقتصادی) که توسط بیانیه *GASB 11* از پیش تعیین شده بودند ، مبارزه نمود. بررسی موجود بر روی یک مدل گزارشگری مالی تقریباً دو سال ادامه داشت. در این مدت ، مدل‌های متعدد گزارشگری و اصلاحات شرایط لازم اولیه بیانیه ۱۱ کمیته استانداردهای حسابداری توسعه یافتند. مدل گزارشگری که بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری مقرر نمود با مدلی که در اصل هنگام تصویب اولیه بیانیه ۱۱ کمیته استانداردهای حسابداری مقرر شده بود ، تفاوت داشت. بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASBS*) (توسط واحدهای تجاری دولتی) تأثیر عمیقی بر گزارشگری مالی می گذارد.

تبصره : اجرای بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (*GASBS*) به صورت چالش مهمی برای دولت ها باقی می ماند. همانطور که قبلاً در این بخش بحث شد، یکی از دشوارترین حالات تبدیل دارایی های زیر ساختی به سرمایه و ثبت استهلاک براساس آنها و به معنای دیگر دارایی های ثابت سرمایه گذاری شده ، می باشد. شرایط لازم با توجه به میزان درخواست دولت و گزینه های موجود تغییر می کند که به تجزیه و تحلیل و برنامه ریزی دقیقی نیاز دارد.

بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی برای واحدهای تجاری دولتی که شامل ایالات شهرها ،

شهرک ها و روستاها و دولت های تک منظوره مانند مناطق آموزشی و امور عام المنفعه می شوند یک مدل گزارشگری مالی را به ارائه نمود. بیانیه ۳۵ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی ، بیانیه ۳۴ را با گنجاندن گزارشگری مالی و حسابداری توسط دانشکده و دانشگاههای دولتی در چارچوب خود تغییر داده و اصلاح نمود.

مفاد بیانیه های ۳۴ و ۳۵ کمیته استانداردهای دولتی (*GASB*) در تمام این رهنمود ادغام شده اند

تاریخ های مؤثر

بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای دولتی (GASB) یک جدول اجرای مرحله ای دارد. اجرای اولیه پذیرفته شده و مجاز است. اگر دولت اولیه بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای دولتی را ابتدا اجرا کند، تمام واحدهای ترکیبی آن نیز باید ابتدا برای ارائه اطلاعات مورد نیاز صورتهای مالی دولتی بیانیه ۳۴ را اجرا نماید.

بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای دولتی (GASB) بر مبنای درآمدهای کل سالانه دولت در پایان اولین سال مالی بعد از ۱۳ ژوئن ۱۹۹۹ در سه جنبه مؤثر و حائز اهمیت است.

■ جنبه اول دولتهای دارای درآمدهای کل سالانه ۱۰۰ میلیون دلار یا بیشتر باید شرایطی در صورتهای مالی را برای دوره های اول بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۱ به کار برند.

■ جنبه دوم دولتهایی که درآمد کل سالانه آنها ۱۰ میلیون دلار یا بیشتر و کمتر از ۱۰۰ میلیون دلار است، باید شرایط لازمی را در صورتهای مالی برای دوره های اول بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۲ به کار برند.

■ جنبه سوم دولتهایی که درآمد کل سالانه آنها کمتر از ۱۰ میلیون دلار است باید شرایطی را در صورتهای مالی برای دوره های اول بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۳ به کار برند.

همانطور که بعداً به طور مفصل در فصل ۱۲ بحث خواهد شد، بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی باید دارایی های زیر ساختی را به عنوان دارایی های سرمایه ای در صورتهای مالی دولتی ثبت کنند. به علاوه، بیانیه ۳۴ لازم می داند که دولت ها (به جز دولت های جنبه سوم که در زیر بحث شده اند) چنانچه شامل گذشته شود، دارایی های زیرساختی را در صورتهای مالی دولتی برگشتی حداقل تا آنجا که در پایان سالهای مالی بعد از ۳۰ ژوئن ۱۹۸۰ اندوخته یا ساخته شده اند، به ثبت رسانند.

گزارشگری پیش بینی شده دارایی های زیر ساختی در هنگام اجرای بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی در صورتهای مالی دولتی مقرر شده است و از جدول اجرایی که در بالا به طور خلاصه آمده، پیروی

می کند. برای ثبت عطف به ماسبق دارایی های زیر ساختی، کمیته استانداردهای حسابداری

دولتی ، دولت را تشویق می کند تا شرایط ثبت زیر ساختی عطف به ماسبق را همزمان با اجرای بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی اجرا نماید. در هر حال ، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی به دولت ها فرصت دیگری می دهد تا ضرب العجل را برای ثبت دارایی های زیر ساختی عطف به ماسبق مطابق با جدول برنامه زیر توسعه دهند :

- جنبه ۱ دولتها باید عطف به ماسبق تمام دارایی های کل زیر ساختی را برای سالهای مالی که بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۵ آغاز شده گزارش کنند.
- جنبه ۲ دولتها باید عطف به ماسبق تمام دارایی های کل زیر ساختی را برای سالهای مالی که بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۶ آغاز شد ، گزارش کنند.
- جنبه ۳ دولتها تشویق شده اند ، اما لازم نیست ، تا دارایی های کل زیر ساختی را عطف به ماسبق گزارش کنند.

برای دولتهایی که برای گذار به ضرب العجل گزارشگری زیر ساختی عطف به ماسبق از زمان تمديد شده استفاده می کنند ، بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای بین المللی افشاهای زیر را مقرر کرده است :

- توضیح دارایی های زیر ساختی گزارش شده و گزارش نشده.
- توضیح دارایی های زیر ساختی واجد شرایط که دولت با استفاده از رویکرد تعدیل شده تصمیم گرفته گزارش نماید. (رویکرد تعدیل شده در فصل ۱۲ مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.)

بیانیه ۳۵ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی ، صورتهای مالی اساسی - و بحث

و تجزیه

و تحلیل مدیریت - برای دانشکده ها و مدارس دولتی ، اصلاحیه بیانیه ۳۴ کمیته

استانداردهای حسابداری دولتی

بیانیه ۳۵ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی از تاریخهای مشابه در رویکرد مرحله ای بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی به طور مؤثر استفاده می کند ، مانند تاریخهای مؤثر تأخیری

برای گزارشگری عطف به ماسبق دارایی های زیر ساختی. تعریف مرحله های متفاوت مانند بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی است. به منظور تعیین مرحله ای که یک دانشکده یا دانشگاه بدان وابسته است، «درآمدها» شامل تمام درآمدهای مؤسسه اولیه، به جز اضافات برای سرمایه گذاری در کارخانه یا سایر منابع تأمین مالی و اقلام غیر مترقبه می شود. علاوه بر این، اگر دانشکده یا دانشگاه دولتی یک واحد ترکیبی باشد، بیانیه ۳۵ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی باید در همان سال اجرای بیانیه ۳۴ کمیته استانداردهای حسابداری دولتی و بدون توجه به درآمدها اجرا شود.

بیانیه ۳۷ GASB، صورتهای مالی اساسی - و بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت -

برای دولتهای مرکزی و محلی: مختلط (دولتهای مرکزی و محلی با هم)

در ژوئن ۲۰۰۱، GASB، بیانیه ۳۷ را برای میزان سازی دقیق بعضی از شرایط لازم بیانیه ۳۴ GASB تصویب نمود. در بعضی مواقع میزان سازی دقیق به سادگی توضیح و وضوح شرایط لازم است که در اصل در بیانیه ۳۴ GASB گنجانده می شوند. در مواقع دیگر، شرایط لازم بیانیه ۳۴ GASB اصلاح می شوند تا مشکلات اجرایی را که در ارتباط به بعضی از شرایط لازم بیانیه ۳۴ GASB روشن شده، نشان می دهد.

در زیر بعضی از مفاد مهم بیانیه ۳۷ GASB ذکر گردیده است.

- سرپرستی دارایی - سرپرستی دارایی باید به طور کل به عنوان یک دارایی در حساب مستقل یک دولتی و سرمایه ای برای سرپرستی های دارایی گزارش شود. سرپرستی دارایی برای افراد، سازمانهای خصوصی، یا دولت دیگر ارائه شده، باید در یک صندوق امانی یا نمایندگی برای منظور خاص یعنی مناسب گزارش شود (یا حساب مستقل وجوه دولتی یا سرمایه ای در سرپرستی دارایی با یک بدهی مشابه جور دیگری گزارش شده است).

وقتی سرپرستی دارایی در حساب مستقل وجوه دولتی یا سرمایه ای گزارش شود، درآمد دارایی باید کاهش یافته و بدهی دولتی یا سرمایه ای تا حد امکان گزارش شود که سرپرستی دارایی استرداد (بازیافت) شده و به مدعیان پرداخت شود.

معاملات مربوط به سرپرستی دارایی در صورتهای مالی دولتی با استفاده از کانون اندازه گیری منابع اقتصادی و مبنای تعهدی حسابداری اندازه گیری می شود. معاملات سرپرستی دارایی گزارش شده در صندوق های امانی و نمایندگی برای منظور خاص باید از صورتهای مالی دولتی مستثنی شوند.

■ بحث و تجزیه و تحلیل مدیریتی ($MD \& A$) - مطالب موجود در $MD \& A$ باید به مطالب موجود در بیانیه ۳۴ GASB محدود شوند. اطلاعاتی که به مطالب مقرر شده مربوط نمی شوند نباید در $MD \& A$ گنجانده شوند.

■ بهره سرمایه ای - سرمایه گذاری بهره دوره احداث دارایی برای بررسی بخشی از هزینه دارایی های سرمایه ای مورد استفاده در فعالیت های دولتی دیگر مقرر نشده است.

■ تغییر در رویکرد تعدیل شده برای زیر ساخت گزارشگری - دولتی که استهلاک دارایی های زیر ساختی را به کار برد رویکرد تعدیل شده تغییر می دهد باید این تغییر را به عنوان تغییری در برآورد حسابداری گزارش نماید که به ارائه مجدد دوره های قبل نیاز نخواهد داشت.

■ سطوح جزئیات برای فعالیت ها در وجوه انتفاعی دولت محاسبه می شود. حداقل سطوح جزئیات گزارش شده در صورت حساب وجوه انتفاعی فعالیت ها ارائه شده است که با فعالیت های قابل شناسایی متفاوت است. یک فعالیت موجود در وجوه انتفاعی قابل شناسایی است که اگر فعالیت جریان درآمد ویژه و هزینه های وابسته و سود و زیان دارد به طور جداگانه محاسبه می شوند.

■ شناسایی درآمد های برنامه - برای تشخیص وظیفه برای مناسبات درآمدهای برنامه ، تعیین عوامل برای خدمات وظیفه ای است که تولید درآمد می کند. برای کمکهای بلاعوض ومساعدات ، تعیین ، عامل وظیفه درآمدهای محدود شده می باشد. اگر منبع درآمد برنامه مشخص نباشد ، دولتها برای واگذاری این درآمدها یک سیاست طبقه بندی شده را اتخاذ نموده و به طور یکنواخت آن را به کار می برند.

بدهی های مخصوص خدمات شامل جریمه های مالیاتی و دیون می شود چون آنها از بدهی های مستقیم به کسانی ناشی می شوند که به طور مستقیم تحت تأثیر برنامه یا خدمات قرار می گیرند ، حتی اگر سودی هم دریافت نکنند.

■ تعریف یک قسمت تجاری - یک قسمت (واحد) تجاری امروزه به عنوان یک فعالیت قابل شناسایی (یا گروهی از فعالیت ها) تعریف می شود ، همانطور که در وجوه انتفاعی یا واحد تجاری مستقل دیگری که یک یا چند اوراق قرضه یا سایر اوراق قرضه معوقه گزارش شده است. اگر مقرر گردد که درآمدها ، هزینه ها ، سود و زیان ، و دارایی ها و بدهی های فعالیت (توسط یک بخش خارجی) به طور جداگانه محاسبه شوند ، فعالیت به بررسی یک قسمت تجاری خواهد پرداخت. شرایط لازم افشاء برای هر قسمت تجاری باید با شناسایی انواع کالاها و خدمات ارائه شده و با ارائه اطلاعات مالی فشرده در اسناد مطابقت داشته باشد.

■ اطلاعات بودجه ای - اسناد برای اطلاعات مکمل پیش بینی شده باید مازاد هزینه ها را در مقابل تخصیص وجوه انفرادی ارائه شده در مقایسه بودجه ای افشا کند.

تاریخ مؤثر

بیانیه ۳۷ GASB باید همزمان با بیانیه ۳۴ GASB اجرا شود.

بیانیه ۳۸ GASB ، افشای سند صورت مالی اصلی

GASB در ژوئن ۲۰۰۱ در نتیجه پروژه اش برای بررسی افشاهای سند صورت مالی بیانیه ۳۸ GASB را تصویب نمود. نیاز به بررسی مجدد افشاهای سند در زمینه مدل جدید گزارشگری مالی تثبیت شده توسط بیانیه ۳۴ GASB ، انگیزه را برای تصویب این بیانیه قبل از شروع اجرای مدل جدید گزارشگری مالی توسط اکثر دولت ها برای GASB فراهم می سازد ، GASB دوباره افشاهای سند را که از ۱۹۹۴ به وجود آمده و بدون بررسی مجدد در پروژه های دیگر مورد

بررسی قرار می دهد. خوانندگانی که منتظر ایجاد تغییر عمده فروشی در افشاهای سند ناشی از بیانیه ۳۸ GASB هستند، ناامید خواهند شد. چندین افشای سند جدید اضافه شده است، در حالی که کمک از سوی نیازهای افشای قبلی نایاب است. زمانی که تأثیر تغییرات بالقوه (عملی) از دولت به دولت تغییر می کند، به نظر می رسد که افشاهای مربوط به مانده ها و انتقال داخلی وجوه نقد در درجه مهمی قرار دارد. در زیر تغییرات مهمی که این بیانیه جدید پیشنهاد می کند، ارائه گردیده است:

۱- خلاصه سیاست های مهم حسابداری

a) توضیح فعالیت ها در تمام ستون های زیر که در صورتهای مالی اساسی ارائه شده مورد محاسبه قرار می گیرد (حساب مستقل وجوه عمده، حساب مستقل وجوه خدماتی داخلی و انواع حساب مستقل وجوه امانی).

b) دوره قابلیت دسترسی کاربردی برای شناسایی درآمد در صورتهای مالی وجوه دولتی باید افشا شود.

c) نیاز به افشاء شدن سیاست حسابداری برای تعهدات (حسابداری دولتی) حذف شده اند.

۲- تخطی های مهم شرایط و اقدامات قانونی یا قراردادی مرتبط با منابع مالی برای ارائه این تخطی ها باید افشا شوند.

۳- جزئیات شرایط لازم باز پرداخت اقساط وام برای سر رسید که باید افشا شوند در زیر ذکر شده اند:

a) شرایط اصلی و بهره ای برای سر رسید، به طور جداگانه برای پنج سال مالی بعدی و در افزایش ۵ ساله بعد از آن افشا گردیده اند. شرایط لازم بهره ای برای اوراق قرضه با نرخ بهره متغیر باید با استفاده از نرخ بهره در اثر تاریخ صورت مالی مطرح شود.

b) شرایط لازم برای اوراق قرضه با نرخ بهره متغیر با توجه به نرخ بهره تغییر می کند.

c) برای اجاره های عملیاتی سرمایه ای و غیر قابل فسخ ، حداقل پرداختهای آتی برای تمام ۵ سال مالی بعدی و بعد از آن باید افزایش های ۵ ساله افشاء شوند.

d) جزئیاتی از بدهی کوتاه مدت باید افشاء شود ، حتی اگر هیچگونه بدهی کوتاه مدتی در تاریخ صورت مالی وجود نداشته باشد. بدهی کوتاه مدت از طریق استقراض مشخص شده توسط اسناد زود پرداخت ، استفاده از حد و میزان اعتبار ، و وام های مشابه به وجود می آید. یک جدول تغییرات در بدهی کوتاه مدت ، افشای ترازهای اول و آخر سال ، افزایش و کاهش و برای بدهی های کوتاه مدت صادر کرده است.

e) ترازهای دریافتنی و پرداختنی گزارش شده در صورت دارایی های خالص و ترازنامه ممکن است تجمعی از اجزای مختلف مانند ترازهای مربوط به مالیات دهنده ، سایر دولت ها ، فروشنده ها ، ذینفعان و کارکنان باشد. وقتی تجمع ترازها در صورت دارایی های خالص ، ماهیت حسابهای انفرادی مهم را مخفی می کند ، دولتها باید جزئیاتی را در اسناد برای صورت های مالی ارائه دهند. ترازهای دریافتنی مهم که انتظار نمی رود در یکسال از تاریخ صورتهای مالی وصول شده باشند ، باید افشاء شوند.

■ ترازهای داخلی وجه گزارش شده در صورت های مالی وجوه ، به افشاهای زیر نیاز دارند :

(برای ترازهای داخلی وجه گزارش شده در صورتهای مالی وجوه ، افشاهای زیر مقرر شده است)

(۱) شناسایی مبالغ ناشی از سایر حساب مستقل وجوه از طریق وجه عمده فردی حساب مستقل وجوه غیر عمده در مجموع ، حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی در مجموع ، و نوع وجوه امانی

(۲) توصیف هدف برای ترازهای وجوه داخلی

(۳) ترازهای وجوه داخلی که انتظار نمی رود در یک سال بعد از تاریخ صورتهای مالی باز پرداخت شوند ،

g- برای انتقال وجوه داخلی گزارش شده در صورتهای مالی وجوه ، افشاهای زیر مورد نیاز خواهد بود :

(۱) شناسایی مبالغ منتقل شده از سایر وجوه با وجه عمده فردی ، وجوه غیر عمده در مجموع ،

وجوه خدمات و تدارکات داخلی در مجموع و نوع وجوه امانی

(۲) توصیف کلی اهداف اصلی برای انتقال وجوه داخلی

(۳) توصیف کلی و مبلغ انتقالات مهم که

(a) انتظار نمی رود بر مبنای تعهدی مستمر رخ دهد و یا

(b) با فعالیت های وجوه سازی انتقال - برای مثال ، انتقال از وجوه پروژه های عمرانی به وجوه

کلی مطابقت دارد.

تاریخ مؤثر

بیانیه ۳۸ GASB بیش از چارچوب همزمان بیانیه ۳۴ GASB مؤثر است ، به استثنای اینکه دولت

های مرحله اول یک سال اضافی را برای محاسبه بدهی کوتاه مدت ، جدا سازی ترازها و انتقالات

وجوه داخلی و افشای ترازها تعیین می کنند.

بیانیه ۳۹ GASB ، تعیین اینکه سازمانهای اصلی واحدهای ترکیبی هستند یا نه -

اصلاحیه

بیانیه شماره ۱۴ GASB

در می ۲۰۰۲ ، GASB ، بیانیه ۳۹ GASB را تصویب نمود که پروژه ای را که - با توجه به آنچه

قبلاً GASB تحت عنوان سازمانهای وابسته بدان اشاره کرده بود - به طور طولانی مدت تحمل می

کند ، به پایان رساند. در حالیکه پروژه در اصل باید مشخص سازد که آیا مؤسسات افزایش

حساب مستقل وجه قسمتی از واحد تجاری (مؤسسه) گزارشگری مالی یک دانشکده یا دانشگاه

دولتی می باشد یا نه ، پروژه توسعه می یابد تا تمام انواع سازمانهایی را که امروزه ممکن است به

عنوان واحدهای ترکیبی به نظر می رسند ، شامل شود. بیانیه ۳۹ GASB نشان می دهد که

سازمانهای اصلی برای یک دولت اولیه که از نظر مالی مسئول حساب نیست علیرغم تضمین به

عنوان قسمتی از واحد تجاری گزارشگری مالی به خاطر ماهیت و اهمیت ارتباطشان با دولت اولیه ، شامل حمایت مالی مداوم دولت اولیه و واحدهای مشکله اش یک سازمان معاف از مالیات و مجزای قانونی به عنوان یک واحد ترکیبی واحد تجاری گزارشگری گزارش می شود که تمام معیارهای زیر را

■ منابع اقتصادی دریافت شده یا نگاهداشته شده توسط سازمان کاملاً مجزا (مستقل) یا تا حدودی برای سود مستقیم دولت اولیه ، واحدهای مشکله اش ، یا وابسته اش هستند.

■ دولت اولیه ، یا واحدهای مشکله آن ، عنوان بندی شده ، یا توانایی برای دستیابی به طور دیگر ، بیشترین منابع اقتصادی دریافتی یا نگاهداشته شده.

■ منابع اقتصادی دریافتی یا نگاه داشته شده توسط یک سازمان مجزا (مستقل) را دارد سازمان انفرادی که دولت اولیه ویژه ، یا واحدهای مشکله آن ذیحق دستیابی طور دیگر است یا توانایی آن را دارد ، برای دولت اولیه مهم بود.

علاوه بر این ، بیانیه ۳۹ GASB اظهار می دارد که سایر سازمانها باید ارزیابی شوند مانند واحدهای ترکیبی بالقوه اگر آنها تقریباً به دولت اولیه وابسته باشند و یا از نظر مالی با دولت اولیه یکپارچه باشند ، موضوع قضاوت حرفه ای و تخصصی برای تعیین ماهیت و اهمیت ارتباط واحد ترکیبی بالقوه با شمول ← دولت اولیه در واحد تجاری گزارشگری اهمیت دارد.

تذکر : قوانین انتشار یافته توسط بیانیه ۳۹ GASB در دو وام غیر اقساطی اول سازمانهای زیادی را واجد شرایط خواهد کرد که حسابهای مستقل وجوه مورد استفاده توسط واحدهای تجاری دولتی برای شمول تضمن در واحد گزارشگری دولت را افزایش می دهد. این بیانیه شامل اصول اساسی دانشکده یا دانشگاههای دولتی و تسهیلات مراقبت بهداشتی عمومی می شود. حتی شرکتهای اصلی که برای بخش های آموزشی پول جمع می کنند در بیشتر مواقع با دو معیار اول مطابقت دارند ، البته به شیوه راه اندازی و تأسیس سازمانهای غیر انتفاعی بستگی دارد. در هر حال ، وام غیر اقساطی سوم ، در مورد میزان دارایی هایی که دولت اولیه در اختیار دارد یا ذیحق است باید برای

دولت اولیه مهم باشد و احتمالاً باعث می شود که تعداد کمتری از این سازمانهای غیر انتفاعی در واحد گزارشگری دولت اولیه قرار گیرند.

گزارشگری واحدهای ترکیبی

بیانیه ۳۹ GASB شرح می دهد که سازمانهایی که با هر سه معیار ذکر شده در بالا مواجه می شوند و مجبورند در واحد گزارشگری به عنوان واحدهای ترکیبی قرار گیرند باید مانند واحدهای سازنده گسسته عمل کنند. به عبارت دیگر ، صورتهای مالی این واحدهای متشکله نباید با صورتهای مالی دولت اولیه ادغام شوند. به هر حال ، سایر سازمانهای فوق الذکر که به علت ارتباط تقریبی یا یکپارچگی مالی با دولت اولیه به عنوان واحدهای متشکله گزارش شده اند با توجه به شیوه رویارویی آنها با معیارهایی که برای بیانیه ۱۴ GASB مشخص شده به صورت واحدهای متشکله ترکیبی یا گسسته نمود یافته اند. در فصل ۶ این معیارها شرح داده شده اند.

تاریخ مؤثر

بیانیه ۳۹ GASB برای صورتهای مالی مربوط به دوران اولیه بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۳ ، با تشویق کاربرد قبلی مؤثر است. صورتهای مالی تمام دوره های قبلی - به شرط عملی بودن - دوباره اصلاح می شود تا اطلاعات مالی واحد گزارشگری جدید را برای تمام دوره ها نشان دهد. در صورتی که تنظیم و ارائه مجدد تمام دوره های قبل عملی نباشد ، اثر انباشته بیانیه ۳۹ GASB باید به عنوان تنظیم و ارائه مجدد تراز دارایی های خالص / حساب مستقل وجوه دولتی اولیه که برای اولین دوره اصلاح شده گزارش شود.

بیانیه ۴۰ GASB ، افشای ریسک سپرده و سرمایه گذاری - اصلاحیه بیانیه شماره ۳

GASB

در مارس ۲۰۰۳ ، GASB بیانیه ۴۰ را به تصویب رساند که افشاهای مورد نیاز در خصوص ریسک های وابسته به سپرده ها و سرمایه گذاری ها را اصلاح و بازبینی نمود. بیانیه ۴۰ GASB ، بعضی از افشاهایی را که اخیراً توسط بیانیه ۳ GASB - سپرده گذاری در مؤسسات مالی ، سرمایه گذاری (مانند توافقات باز خرید) و توافقات باز خرید معکوس مربوطه به ریسک اعتباری مسئول

سرپرست ضرورت یافته ، کاهش می دهد. به هر حال ، صورت جدید افشاهای مورد نیاز اضافی در مورد ریسک اعتباری ، تمرکز ریسک اعتباری ، ریسک نرخ بهره و ریسک ارز را اضافه می کند . همچنین افشاهای اضافی برای سرمایه گذاری هایی که ارزش متعارف دارند و نسبت به تغییرات نرخ بهره و شیوه های سپرده و سرمایه گذاری مربوط به ریسک افشاء شده بسیار حساس هستند مورد نیاز است. در سپتامبر ۲۰۰۳ ، کارمندان GASB یک بیانیه اجرایی برای بیانیه ۴۰ GASB که برای انتشار توسط GASB توضیح داده شده - به تصویب رساندند. مسائل اجرایی برون مرزی مطرح شده در اسناد نمونه سؤال و جواب در بیانیه بعدی با هم ترکیب شده اند.

سطح جزئیات

بیانیه ۴۰ GASB نشان می دهد که شرایط لازم افشای آن کلاً برای دولت اولیه به انضمام واحدهای متشکله ترکیبی اش مطرح می گردد. بنابراین ، فرد انتظار دارد که شرایط لازم افشا به میزان وجوه نقد و سرمایه گذاری برای دولت اولیه ، محدود و نامحدود ، برای فعالیت های دولتی و نوع تجاری در صورت حساب دولتی دارایی های خالص مربوط شود.

به هر حال ، بیانیه ۴۰ GASB رهنمودی را برای زمانی که افشاهای اضافی در جزئیات بیشتری ضروری خواهد بود ، ارائه می دهد. وقتی حدود ریسک (خطر) به طور قابل ملاحظه ای بیش از ریسک های سپرده و سرمایه گذاری دولت اولیه باشد ، افشاهای ریسک نیز باید برای موارد زیر مطرح شود (صورت گیرد):

- فعالیت های دولتی
- فعالیت های نوع تجاری
- حساب مستقل وجوه عمده
- حساب مستقل وجوه غیر عمده در انباشته
- انواع حساب مستقل وجوه امانی

با توجه به واحدهای مشکله گسسته ، رهنمود اجرایی بیانیه ۴۰ GASB به رهنمود کلی بیانیه ۱۴ GASB - واحد گزارشگری مالی - به عنوان اصلاحیه بیانیه ۳۴ GASB در مورد افشاهای ویژه گزارشگری مربوط به واحدهای مشکله اشاره می نماید. این رهنمودها در فصل ۶ مورد بحث و بررسی قرار گرفته اند.

رهنمود اجرایی بیانیه ۴۰ GASB توضیح می دهد که شرایط لازم افشا قبلی موجود در بیانیه ۳ GASB مربوط به ریسک هایی که در طی سال مالی بالاتر از پایان سال مالی هستند دیگر در بیانیه ۴۰ مورد استفاده قرار نمی گیرند ، بیانیه ای که حدود ریسک را در تاریخ صورتهای مالی به عنوان یک شاخص زیان (اتلاف) بالقوه دارایی ها مد نظر قرار می دهد.

روشهای سپرده و سرمایه گذاری

بیانیه ۴۰ GASB مقرر می کند که دولتها به طور خلاصه روشهای سپرده یا سرمایه گذاری را که به ریسک هایی بستگی دارد که باید توسط بیانیه افشا شوند ، توضیح دهند و اگر دولتی روش سپرده یا سرمایه گذاری را که نشان دهنده نوع خاصی از ریسک که دولت افشا نموده ، نداشته باشد ، افشا باید نشان دهد که هیچ روشی برای ریسک مورد نظر وجود ندارد.

رهنمود اجرایی بیانیه ۴۰ GASB نشان می دهد که بیانیه ۴۰ GASB لازم نمی داند که دولتها روش های

سرمایه گذاری را بپذیرند - بلکه لازم می داند که روشها در ارتباط با ریسک های شناسایی شده یا افشا شده که یک روش مرتبط با ریسک خاص موجود ندارد ارائه شوند ، اگر اینگونه باشد. علاوه بر این ، روشهای سرمایه گذاری خارجی ، مانند روشهای موجود در تعهدات اوراق قرضه ، باید

برای بررسی افشاء هنگام تضمین

ریسک های شناسایی شده - مانند یک افشا باشد. اگر دولتی با ریسک مواجه شود به افشاء نیازی نیست. برای مثال ، اگر دولت به این علت که فقط در تعهدات دولت ایالات متحده یا تعهدات ضمانت شده توسط دولت ایالات متحده سرمایه گذاری می کند با ریسک اعتباری مواجه نشده

باشد ، دولت با ریسک اعتباری مواجه نمی شود و روش افشای ریسک اعتباری ضرورتی ندارد.

ریسک اعتباری مسئول

بیانیه ۴۰ GASB نشان می دهد که افشاء در مورد سپرده ها و سرمایه گذاری ها توسط سه گروه اعتباری مسئول ریسک تغییر می کند. اصولاً ، افشاها فقط در صورتی که مبالغ تنزل یافته موجود در مقوله ۳ قبل افشا شده باشد ، کاهش می یابند (از ریسک دارترین تا ریسک مسئول)

■ دولت برای سپرده ها به افشای تعدادی از ترازهای بانکی نیاز دارد که « با ریسک اعتباری مسئول مواجه

شده اند ». اعتباری که با ریسک مسئول مواجه شده یعنی تضمین نشده است و نیز

■ تضمین نشده (عدم تضمین وثیقه و مقابل بدهی ، گرو نگذاشتن)

■ تضمین شده با اوراق بهادار نگاهداشته شده توسط مؤسسه مالی متعهد

■ تضمین شده با اوراق بهادار نگاهداشته شده توسط بخش امانی یا نمایندگی مؤسسه مالی متعهد

و نه به اسم دولت.

■ دولت برای سرمایه گذاری ها به افشای اطلاعات خاصی در مورد سرمایه گذاری ها نیاز دارد که

« با ریسک اعتباری مسئول مواجه شده اند ». برای سرمایه گذاری مواجه شده با ریسک اعتباری

مسئول - تضمین نشده - که به نام دولت به ثبت نرسیده و نگاهداشته شده از طریق

■ طرف مقابل و یا

■ بخش امانی یا نمایندگی طرف مقابل و نه به نام دولت.

برای سرمایه گذاری هایی که با ریسک اعتباری مسئول مواجه شده اند ، افشاهای زیر ضروری و

مورد نیاز هستند:

■ نوع سرمایه گذاری

■ تعداد گزارش شده

■ روش نگهداری و حفظ سرمایه گذاری ها

سرمایه گذاری در ائتلاف های سرمایه گذاری خارجی ، صندوق های مشترک سرمایه گذاری نامحدود ، و توافق های باز خرید معکوس اوراق بهادار تضمین شده به نظر می رسد که با ریسک اعتباری مسئول مواجه نخواهد شد.

افشای معاملات استقراضی اوراق بهادار

بیانیه GASB ۴۰ شرایط لازم افشا برای معاملات استقراضی اوراق بهادار را اصلاح می کند. تعداد گزارش شده برای تضمین استقراضی اوراق بهادار و اوراق بهادار تضمین شده باید توسط نوع سرمایه گذاری و تعداد افشا شود. تضمینی که در صورت دارایی های خالص گزارش شده ، شرایط لازم افشای ریسک اعتباری فوق الذکر را دنبال می کند ، مگر اینکه در ائتلاف تضمینی استقراضی اوراق بهادار یا نوع دیگر سرمایه گذاری که با ریسک اعتباری مسئول مواجه نشده سرمایه گذاری شود. برای اوراق بهادار تضمین شده ، شرایط لازم ریسک اعتباری مسئول عبارتند از:

- اگر تضمین برای وام اوراق بهادار در صورت دارایی های خالص گزارش شود ، اوراق بهادار تضمین شده مشروط به شرایط لازم افشای ریسک اعتباری مسئول نخواهد بود.
- اگر تضمین برای وام اوراق بهادار در صورت دارایی های خالص گزارش نشود ، افشای ریسک اعتباری مسئول مورد استفاده قرار می گیرد. افشاء براساس نوع تضمین و امانت گذاشتن سند مالکیت نزد شخص ثالث برای اوراق بهادار تضمینی خواهد بود.

تمرکز ریسک اعتباری

دولت ها باید از طریق تعداد و انتشار دهنده ، سرمایه گذاری را در هر انتشار دهنده ای که ۵٪ یا بیش از سرمایه گذاری کلی را نشان می دهد افشا کنند (به جای سرمایه گذاری هایی که دولت ایالات متحده تصویب نموده یا ضمانت کرده است) . به یاد داشته باشید که انتشار دهنده ، واحدی را که سرمایه گذاری کرده و نه مدیر سرمایه گذاری شرکت یا متصدی ائتلاف را مورد بررسی قرار می دهد. علاوه بر این ، شرایط لازم افشاء برای سرمایه گذاری در صندوق های مشترک

سرمایه گذاری ، ائتلاف سرمایه گذاری خارجی ، یا سایر سرمایه گذاری های متحد شده مورد استفاده قرار نمی گیرند.

در صورتیکه افشاهای بیانیه ۴۰ GASB بر دولت اولیه مانند واحدهای مشکله ترکیبی متمرکز باشد ، ارائه افشاهای ریسک برای حسابهای مستقل وجوه دولتی و فعالیت های نوع تجاری ، حساب مستقل وجوه عمده فردی ، وجوه غیر عمده در انباشته ، یا انواع حساب های مستقل وجوه امانی هنگامی که افشاهای ریسک به طور چشمگیری بیش از ریسک سپرده و سرمایه گذاری دولت اولیه است ، لازم و ضروری به نظر می رسد. بیانیه ۴۰ GASB از نمونه حساب مستقل وجوه اعتبارات عمرانی استفاده می کند که یک وجوه عمده به شمار می رود. اگر سرمایه گذاری در اوراق قرضه شرکت سهامی با معیارهای ۵ درصدی افشاء برای سرمایه گذاری کل دولت اولیه مطابقت نداشته باشد و در مقابل سرمایه گذاری صرف حساب مستقل وجوه اعتبارات عمرانی به اوراق قرضه شرکت سهامی یک انتشار دهنده مربوط باشد ، افشا باید برای تمرکز ریسک اعتباری مربوط به حساب مستقل وجوه اعتبارات عمرانی ارائه گردد.

ریسک نرخ بهره

افشا در مورد ریسک نرخ بهره گنجانده شده در بیانیه ۴۰ GASB احتمالاً مهمترین زمینه جدید را نشان می دهد. بیانیه ۴۰ GASB لازم می داند که دولت ها اطلاعاتی را در مورد حساسیت نرخ بهره سرمایه گذاری های بدهی خود افشا نمایند. این افشا مشارکت سر رسیدهای سرمایه گذاری یا ارائه اطلاعات در مورد نوسان قیمت موجودی اوراق بهادار در سناریوهای مختلف را به انجام می رساند.

اطلاعات حساسیت نرخ بهره از طریق نوع و میزان سرمایه گذاری سازماندهی می شود که از یکی از شیوه های مقرر شده زیر که در بیانیه ۴۰ GASB توضیح داده شده ، استفاده می کردند :

■ توزیع زمانی تقسیم شده - این روش جریان وجوه نقد سرمایه گذاری را به شکل جدول یا فهرست

دوره های زمانی متوالی طبقه بندی می کند.

▪ شناسایی ویژه - این روش فهرستی از هر سرمایه گذاری ، مبلغ آن ، تاریخ سر رسید آن و تمام برگه های اختیار خرید ارائه می کند.

▪ سر رسید میانگین موزون - این روش بر وفق زمانی سرمایه گذاری (زمانی که موعد سرمایه گذاری فرا رسیده و قابل پرداخت می شوند) در طی سالها و ماهها دلالت می کند و میزان آن مقدار دلار سرمایه گذاری های انفرادی را نشان می دهد.

▪ مدت - این روش از ارزش موجود جریان وجوه نقد استفاده می کند که برای جریان وجوه نقدهایی مانند درصد قیمت کل سرمایه گذاری برای اندازه گیری حدود خطر سرمایه گذاری بدهی با تغییرات قیمت عادلانه (ارزش متعارف) ناشی از تغییر نرخ های بهره تعیین شده است.

▪ مدل شبیه سازی - روشی که تغییرات در قیمت عادلانه (ارزش متعارف) سرمایه گذاری به علاوه تغییرات فرضی در نرخ بهره را بر آورد می کند.

دولتها تشویق می شوند روش افشایی را برگزینند که با روشی که در واقع برای شناسایی و مدیریت ریسک نرخ بهره به کار می برند بیشترین سازگاری را داشته باشد.

افشاهای ویژه ای برای سرمایه گذاری هایی که شرایط قراردادشان باعث می شود قیمت عادلانه سرمایه گذاریها حساسیت بالایی نسبت به نرخ بهره داشته باشد ، لازم است ، حساسیت نرخ بهره و شرایط قرارداد سرمایه گذاری افشا خواهند شد. شرایط قرارداد به نظر می رسد که اطلاعاتی مانند مبلغ سرمایه گذاری ، ضریب افزایش ، شاخص های معیار ، تاریخ راه اندازی مجدد (یعنی زمانی که کوپن متغیر اوراق قرضه برای نشان دادن تغییرات در شاخص معیار مجدداً قیمت گذاری می شود) ، و انتخاب معامله مجهز را در بر گیرند. بیانیه GASB ۴۰ سه نمونه از این نوع سرمایه گذاری ها را ارائه می دهد.

▪ نرخ کوپن سرمایه گذاری با نرخ متغیر که اثر تغییرات نرخ بهره را تا بیش از نسبت یک به یک افزایش

می دهد ، مانند ۱/۲۵ را بر نرخ پیشنهادی سه ماهه بین بانکهای لندن.

- مبلغ کوپن سرمایه گذاری با نرخ متغیر به طور معکوس با شاخص معیار تغییر می کند ، مانند کاهش چهار درصدی نرخ سه ماهه *LIBOR*.
- سرمایه گذاری با پشتوانه دارایی با باز پرداخت هایی که به نظر می رسد به طور چشمگیری با تغییرات نرخ بهره تغییر می کند.

ریسک ارز

اگر سپرده ها یا سرمایه گذاری های دولت در معرض ریسک ارز قرار گیرد ، دولت باید ترازهای دلاری *US* اینگونه سپرده ها یا سرمایه گذاریها را که توسط ارزش اسمی ارز و نوع سرمایه گذاری طبقه بندی شده ، افشاء کند.

تاریخ مؤثر

بیانیه *GASB 40* برای صورتهای مالی دوران اولیه بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۴ ، با تقویت کاربردی اولیه ، مؤثر است.

بیانیه *GASB 41* ، جدول مقایسه بودجه ای - تفاوت های دیدگاهی

در می *GASB 2003* بیانیه *GASB 41* را تصویب نمود که به مسئله دولت هایی اشاره می کرد که تفاوت دیدگاهی بودجه ای مهم آنها باعث ناتوانی آنها در ارائه اطلاعات مقایسه بودجه ای برای حساب مستقل وجوه عمومی و حساب های مستقل وجوه درآمدهای اختصاصی می شد. این بیانیه جدید نمونه هایی را که ساختارهای حساب مستقل وجوه بودجه ای جزئی دارند نشان نمی دهد ، تفاوت های دیدگاهی جزئی ناشی از ساختار حساب مستقل وجوه بودجه ای آنها برای گزارشگری موجود در اصول پذیرفته شده حسابداری (*GAAP*) مورد استفاده قرار می گیرند. معمولاً این تفاوت ها به آسانی در تطبیق مقرر شده میان دیدگاه بودجه ای و دیدگاه *GAAP* به کار برده شده اند.

بیانیه ۴۱ GASB موقعیتهایی را نشان می دهد که تفاوت های دیدگاهی مهم در آنها وجود دارد و ساختارهای بودجه ای مانع از ارتباط درآمدهای تخمینی و اعتبارات دولت از بودجه کاربردی قانونی تا منابع درآمد عمده و هزینه های کارکردی گزارش شده در حساب مستقل وجوه عمومی و حسابهای مستقل وجوه درآمد های اختصاصی می گردد.

بیانیه ۴۱ GASB لازم می داند که دولت های دارای تفاوت دیدگاهی بودجه ای مهم که باعث ناتوانی دولت در ارائه مقایسه های بودجه ای برای حساب مستقل وجوه عمومی و حسابهای مستقل درآمد اختصاصی می شود جدول های مقایسه بودجه ای براساس حساب مستقل وجوه ، سازمان یا ساختار برنامه که دولت برای بودجه پذیرفته قانونی خود به کار می برند ، ارائه دهند. جدول مقایسه باید به عنوان بخشی از اطلاعات مکمل پیش بینی شده ارائه گردد.

بیانیه ۴۱ GASB در اصل دو هدف دارد. ابتدا ، اگر تفاوت دیدگاهی مهمی میان دیدگاه بودجه ای و دیدگاه GAAP وجود داشته باشد ، دولتها باید اطلاعات مقایسه بودجه ای برای حساب مستقل وجوه عمومی و حسابهای مستقل درآمد اختصاصی ارائه دهند. مقایسه باید بر طبق فرمتی که بودجه از نظر قانونی پذیرفته ارائه گردد. دوم ، وقتی چنین تفاوت های دیدگاهی وجود داشته باشد ، دولت اختیاری برای ارائه جدول مقایسه بودجه ای به عنوان بخشی از صورتهای مالی اساسی ندارد. جدول باید به صورت بخشی از اطلاعات مکمل پیش بینی شده ارائه گردد.

تاریخ مؤثر

بیانیه ۴۱ GASB باید همزمان با بیانیه ۳۴ GASB اجرا شود. برای دولتهایی که پیش از این بیانیه ۳۴ GASB را اجرا کرده اند ، بیانیه ۴۱ برای صورتهای مالی دوران اولیه بعد از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۵ مؤثر خواهد بود.

بیانیه ۴۲ GASB ، حسابداری و گزارشگری مالی برای مقدار کمبود

دارائیهای سرمایه ای و بازیافت بیمه

وقتی تصمیم گرفته شد که ویرایش امسال این رهنمود به چاپ رسد ، GASB در حال اجرای کار بر روی بیانیه جدیدی (بیانیه ۴۲) بود که دستورالعملی را برای حسابداری مقدار کمبود دارایی

های سرمایه ای ارائه می دهد. بیانیه GASB ۴۲ نیز حسابداری بازیافت بیمه را معرفی می کند ، اما بسیاری از مهمترین ویژگی های بیانیه جدید به کمبود دارایی های سرمایه ای مربوط می شود. بیانیه GASB ۴۲ تمام دارایی های سرمایه ای دولت از جمله دارایی های زیرساختی اش را به کار می برد. ممکن است بیشتر خوانندگان با بیانیه ۱۴۴ هیئت استانداردهای حسابداری مالی - حسابداری مقدار کمبود سرمایه یا واگذاری و فروش دارایی های بلند مدت آشنایی داشته باشند (SFAS ۱۴۴). بیانیه GASB ۴۲ همان مبحث اصلی SFAS ۱۱۴ را مطرح می کند ، در واقع دیدگاهش کاملاً با آنچه در بیانیه GASB ارائه شده متفاوت است. در SFAS ۱۴۴ ، تعیین مقدار کمبود سرمایه براساس جریان وجوه نقد مورد انتظار از طریق دارایی برآورد شده برای مقدار کمبود سرمایه می باشد. در محیط دولتی ، بیشتر دارایی های سرمایه ای یا اکثر آنها جریان وجوه نقد ارائه نشده و همچنین انتظار نمی رود که جریان وجوه نقدی ارائه دهند. بیانیه GASB ۴۲ راه حل های GASB در مورد شیوه شناسایی و اندازه گیری مقدار کمبود سرمایه در محیط دولتی را نشان می دهد.

تعریف مقدار کمبود سرمایه

بیانیه GASB ۴۲ مقدار کمبود سرمایه را به عنوان یک کاهش ارزش عمده و غیر منتظره در خدمات کاربردی از دارایی سرمایه ای تعریف می کند. شرایط و رویدادهایی که منجر به مقدار کمبود سرمایه می شوند عادی و معمولی به نظر نمی رسند ، یعنی انتظار نمی رود که در طی عمر مفید دارایی سرمایه ای در زمان کسب آن اتفاق افتد.

بیانیه GASB ۴۲ دستورالعملی در مورد معنای اصطلاح خدمات کاربردی ارائه می دهد. استفاده خدماتی از دارایی سرمایه ای ظرفیت قابل استفاده در زمان کسب سود است که انتظار می رود برای ارائه خدمات مورد استفاده قرار گیرد. ظرفیت قابل استفاده جاری دارایی سرمایه ای به علت کاهش ارزش عادی یا مورد انتظار در عمر مفید یا به علت رویدادهای مقدار کمبود سرمایه ای می باشد که در صفحات بعدی مورد بحث و بررسی قرار می گیرد.

تعیین اینکه آیا دارایی سرمایه دچار کمبود شده یا نه.

بیانیه ۴۲ GASB برای تعیین اینکه آیا دارایی سرمایه دچار کمبود شده یا نه یک فرآیند دو مرحله

ای ارائه

می دهد.

۱- شناسایی کمبود مقدار سرمایه بالقوه

۲- آزمایش کمبود مقدار سرمایه

هر یک از این مراحل در زیر به طور مفصل تر توضیح داده شده اند.

شناسایی شرایط و رویدادهایی که ممکن است مقدار کمبود سرمایه را نشان دهند

رویدادهای مورد نظر بیانیه ۴۲ GASB که ممکن است مقدار کمبود سرمایه را نشان دهند

رویدادهای حساس و مهمی هستند ، یعنی برای دولت واضح و شناخته شده اند و انتظار می رود

که توسط هیئت مدیره ، مدیریت و یا رسانه ها مورد بررسی قرار گرفته باشند. در زیر شاخص

هایی از مقدار کمبود سرمایه توسط بیانیه ۴۲ GASB ارائه شده است :

۱- مدارکی آسیب فیزیکی ، مثلاً برای ساختمانی که با آتش سوزی یا سیل آسیب دیده ، وقتی

میزان آسیب به گونه ای است که برای تعمیر و تجدید استفاده خدماتی ، به نیروهای تعمیر و

تجدید نیاز باشد.

۲- تصویب و تأیید قوانین و مقررات ، یا سایر تغییرات در عوامل محیطی ، مانند استانداردهای

جدید کیفیت آب که با استانداردهای کارخانه تصفیه آب مطابقت نداشته و نمی تواند برای تطبیق

یافتن تغییر کند.

۳- توسعه تکنولوژی یا مدارک نابابی ، مدارکی که در ارتباط با قطعات اصلی دستگاه عیب یاب

یا پژوهش مورد استفاده قرار می گیرند ، زیرا دستگاه جدیدتر خدمات بهتری ارائه می کند.

۴- تغییر در روش یا مدت مورد انتظار کاربرد دارایی سرمایه ای ، مانند بستن یک مدرسه قبل از

پایان عمر مفید. به یاد داشته باشید که اگر دولت دیگر از دارایی استفاده نمی کند ، دارایی برای

مقدار کمبود سرمایه ارزیابی

می شود حتی اگر دولت تصمیم به فروش دارایی بگیرد.
۵- جلوگیری از سازندگی ، مانند جلوگیری از ساخت ساختمانی به علت فقدان بودجه.

آزمایش مقدار کمبود سرمایه

اگر مشخص شود که دارایی توسط شاخص های فوق الذکر به طور بالقوه دچار مقدار کمبود سرمایه شده ، مرحله دوم در صورت روی دادن مقدار کمبود سرمایه باید تعیین شود. بیانیه ۴۲ GASB نشان می دهد که دارایی باید برای مقدار کمبود سرمایه آزمایش شود اگر دو عامل زیر وجود دارند :

■ **حجم کاهش در استفاده خدمات مهم است.** بیانیه ۴۲ GASB هیچ شیوه خاصی را برای ارزیابی « مهم » ارائه نمی کند اما نمونه ای از هزینه های مربوط به عملیات پیوسته و مخارج نگهداری دارایی ثابت مربوط به تعمیر و تجدید « مهم » را در رابطه با استفاده خدماتی از دارایی ارائه می نماید.

■ **کاهش استفاده خدماتی غیر منتظره است.** یعنی هزینه تعمیر و تجدید یا چگونگی مقدار کمبود سرمایه بخشی از چرخه عمر عادی دارایی سرمایه ای به شمار نمی رود.

اگر هر دو آزمایش مطابقت داشته باشد و دارایی سرمایه ای تعیین شده دچار کمبود شود ، دولت از رهنمود ۴۲ بیانیه GASB در بخش بعدی برای اندازه گیری این مقدار کمبود سرمایه استفاده خواهد کرد. اگر مشخص گردد که دارایی دچار مقدار کمبود سرمایه شده و با این دو آزمایش مطابقت ندارد ، بیانیه ۴۲ GASB نشان می دهد که برآوردهای استفاده شده در محاسبه استهلاک ، مانند حفظ عمر مفید و ارزش اسقاط ، باید دوباره ارزیابی شوند و در صورت لزوم تغییر کنند.

اندازه گیری مقدار کمبود سرمایه

برای اندازه گیری مقدار کمبود سرمایه دارایی های سرمایه ای مطابق با آزمایش های فوق ، دولت باید تعیین کند که آیا دارایی های سرمایه ای کاهش یافته توسط دولت استفاده می شوند یا نه.

دارایی های سرمایه ای کاهش یافته که دیگر توسط دولت استفاده نمی شوند باید در حداقل ارزش انتقالی یا ارزش متعارف گزارش شود. علاوه بر این برای دارایی های سرمایه ای که از طریق جلوگیری کار ساخت دچار مقدار کمبود سرمایه شده اند کاربرد دارد، و در حداقل ارزش انتقالی یا متعارف گزارش شده اند.

برای دارایی های سرمایه ای کاهش یافته که برای استفاده دولت ادامه خواهد یافت، تعیین مبلغ مقدار کمبود سرمایه (هزینه اولیه ای که باید حذف شود) پیچیده و دشوار شده است. بیانیه ۴۲ GASB سه شیوه متفاوت را که در زیر توضیح داده شده، ارائه می دهد.

■ روش هزینه تعمیر و تجدید

مبلغ مقدار کمبود سرمایه از هزینه های برآورده شده برای تجدید استفاده دارایی سرمایه ای مشتق شده، و شامل مبالغ قابل اسناد برای بهبود و اضافات نمی شود. هزینه برآورد شده تعمیر و تجدید یا تعدیل و اصلاح هزینه برآورد شده تعمیر و تجدید مورد استفاده شاخص قیمت مناسب و با کاربرد نسبت هزینه برآورد شده تعمیر و تجدید بیش از ارزش جایگزینی برای مبلغ انتقالی دارایی به هزینه واقعی تبدیل می شود.

■ شیوه واحدهای خدماتی

مبلغ مقدار کمبود سرمایه از تفکیک هزینه استفاده خدماتی ناشی می شود که نمی تواند به علت رویداد کمبود مقدار سرمایه یا تغییر شرایط مورد استفاده قرار گیرد. مبلغ واحدهای خدماتی که دچار کمبود سرمایه شده توسط ارزیابی واحدهای خدماتی ارائه شده از طریق دارایی سرمایه ای قبل و بعد مقدار کمبود سرمایه تعیین گردیده است.

■ شیوه هزینه جایگزینی مستهلك تورم زدایی شده

مبلغ مقدار کمبود سرمایه از کسب ارزش جاری دارایی سرمایه ای برای جایگزینی میزان جاری خدمات برآورد شده ناشی می گردد. ارزش جاری برآوردی مستهلك شده (چون دارایی سرمایه ای جایگزینی جدید نیست) و برای تبدیل هزینه به دلارهای هزینه اولیه تورم زدایی می شود.

بیانیه ۴۲ GASB به طور کل روشی را شناسایی می کند که باید از طریق دلایل متعدد مقدار کمبود سرمایه که در زیر عنوان شده مورد استفاده قرار گیرد:

- ۱- کمبود مقدار سرمایه ناشی از آسیب فیزیکی - روش هزینه تعمیر
- ۲- مقدار کمبود سرمایه ناشی از تصویب یا تأیید قوانین و مقررات ، یا سایر تغییرات عوامل محیطی یا ناشی از توسعه تکنولوژی یا نابابی - روش واحدهای خدماتی
- ۳- مقدار کمبود سرمایه ناشی از تغییر شیوه یا مدت استفاده - روش هزینه جایگزینی مستهلک تورم زدایی شده یا روش واحدهای خدماتی

گزارش زیانهای ناشی از مقدار کمبود سرمایه

بیانیه ۴۲ GASB نشان می دهد که اکثر زیانهای ناشی از کمبود سرمایه ثابت هستند مگر اینکه مدرکی در دست باشد که نشان می دهد مقدار کمبود سرمایه موقتی خواهد بود. زیانهای ناشی از مقدار کمبود سرمایه (به جز کمبود مقدار سرمایه موقت) باید در صورت فعالیت ها و صورت درآمدها ، هزینه ها و تغییرات در دارایی های خالص متعلق به وجوه خاص ، به طور مناسب به عنوان یک برنامه یا هزینه های عملیاتی ، اقلام خاص ، یا اقلام غیر مترقبه مطابق با رهنمود بیانیه ۳۴ GASB گزارش شود. در صورت ابهام صورتهای مالی صورتی ، توضیح کلی ، مبلغ و طبقه بندی صورت مالی زیان ناشی از کمبود سرمایه باید در اسناد مربوط به صورت های مالی افشا شود. مبلغ انتقالی دارایی های سرمایه ای کاهش یافته که در پایان دوره مالی بلا استفاده اند باید افشا شود ، صرف نظر از اینکه آیا مقدار کمبود سرمایه ثابت خواهد بود یا موقتی.

هنگامی که زیان ناشی از مقدار کمبود سرمایه برای دارایی به ثبت رسیده باشد ، اگر رویدادی بر شرایط تغییر مقدار کمبود سرمایه تأثیر گذارد ، ارزش این دارایی نباید در آینده کاهش یابد.

بازیافت بیمه

در صورتهای مالی حساب مستقل وجوه دولتی ، بیانیه ۴۲ GASB نشان می دهد که تعمیر و جایگزینی دارایی سرمایه ای باید به عنوان یک معامله مجزا از بازیافت بیمه گزارش شود. بازیافت بیمه به عنوان یک منبع تأمین مالی دیگر یا یک اقلام غیر مترقبه گزارش شده است.

در صورت های مالی دولتی (و در صورتهای مالی حساب مستقل وجوه سرمایه ای) تعمیر یا جایگزینی دارایی سرمایه ای کاهش یافته به عنوان معامله ای مجزا از زیان ناشی از مقدار کمبود سرمایه و بازیاقت بیمه وابسته گزارش شده اند. زیان ناشی از مقدار کمبود سرمایه باید خالص بازیاقت بیمه وابسته را زمانی که بازیاقت و زیان همزمان رخ می دهند گزارش کند. بازیاقت های بیمه باید در سالهای بعدی به عنوان درآمد برنامه یا به عنوان اقلام غیر مترقبه گزارش شوند. بازیاقت های بیمه باید فقط زمان تحقق یا بازیاقتی شناسایی گردند. اگر شرکت بیمه زیان های ناشی از بیمه نامه را پذیرفته و تأیید نماید، بازیاقت بیمه به نظر می رسد که توسط بیانیه ۴۲ GASB بازیاقتی باشد. در صورت ابهام صورتهای مالی، مبلغ و طبقه بندی بازیاقت های بیمه باید افشا گردد.

تاریخ مؤثر

بیانیه ۴۲ GASB برای دوره های اولیه مالی بعد از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۴ با کاربرد تشویقی اولیه مؤثر است. تغییرات حسابداری پذیرفته شده مطابق با مفاد ۴۲ GASB باید عطف به ماسبق به کار برده شوند، در صورت عملی بودن بر تمام دوره های قبلی ارائه می شود. اگر تنظیم و ارائه مجدد عملی نباشد، اثر انباشته کاربرد بیانیه ۴۲ GASB باید به عنوان تنظیم و ارائه مجدد دارایی های خالص دوره اول، ترازهای حساب مستقل وجوه یا وجوه صاحبان سهام، برای اولین دوره اصلاح و تعدیل گزارش شوند. مقدار کمبود سرمایه که قبلاً گزارش شده، اگر باشد، باعث ایجاد مبنای ارزش جدید برای دارایی کاهش یافته می شود و نباید مجدداً تنظیم و اصلاح گردد.

بیانیه ۴۳ GASB گزارشگری مالی برای طرح های مزایای بعد از استخدام به جای

طرحهای بازنشستگی و بیانیه ۴۵ GASB، حسابداری و گزارشگری مالی توسط

کارکنان برای

مزایای بعد از استخدام به جای حقوق بازنشستگی

در سال ۲۰۰۴، GASB دو بیانیه را در نتیجه پروژه اش تصویب نمود که حسابداری و گزارشگری مالی را برای مزایای بعد از استخدام به جای حقوق بازنشستگی نشان می دهد

(OPEBS) بیانیه ۴۳ GASB حسابداری و گزارشگری مالی را برای طرحهایی که برنامه های OPEBS را اجرا می کنند و حساب مستقل وجوه امانی مورد استفاده کارکنانی که این طرحها را اجرا می نمایند ، نشان می دهد. بیانیه ۴۵ GASB حسابداری و گزارشگری مالی را برای کارفرمایانی که OPEBS را به کارکنان خود ارائه می کنند نشان (ارائه) می دهد.

GASB حسابداری و گزارشگری مالی برای OPEB را بعد از حسابداری و گزارشگری مالی برای طرحهای بازنشستگی طرح ریزی می کند که در بیانیه ۲۵ GASB - گزارشگری مالی برای طرحهای بازنشستگی با مزایای مشخص و افشای اسناد برای طرح های بازنشستگی مشارکتی مشخص ، و بیانیه ۲۷ GASB - حسابداری برای حقوق بازنشستگی توسط کارفرمایان دولتی و محلی موجود می باشد.

مفاهیم اصلی و مهم در بیانیه ۲۵ و ۲۷ GASB بعداً در این رهنمود مورد بحث و بررسی قرار می گیرند. دو بیانیه جدید GASB مفاهیم مشابهی را شامل می شود و آنها را برای بازتاب این حقیقت که به جای مزایای بازنشستگی برای OPEBS به کار می روند ، تعدیل و اصلاح می نمایند.

تعیین مزایای بعد از استخدام به جای حقوق بازنشستگی (OPEB)

اصطلاح «OPEB» که به عنوان مخزنی برای همه نوع مزایا مورد استفاده قرار گرفته که این مزایا بعد از اینکه کارکنان به کارشان پایان دادند به آنها ارائه می شوند. شناخت انواع مزایا که در اصطلاح «OPEBS» گنجانده شده وقتی آنها مفاد بیانیه ۴۳ و ۴۵ را به کار می برند گام مهمی در جهت شناخت شرایط لازم بیانیه ها به شمار می رود.

یک فرض اصلی که این مزایا مطرح کرده اند ، بعد از استخدام می باشد. دوره بعد از استخدام شامل دوره بعد از فسخ استخدام کارمند و دوره بعد از بازنشستگی او می شود. به یاد داشته باشید که شایستگی برای دریافت مزایا توصیف شده در این جا ممکن است فقط بعد از بازنشستگی واقعی یک کارمند سابق رخ دهد.

درک این مطلب که مزایای بازنشستگی به چیزهایی اطلاق می شود حائز اهمیت است. *GASB* مزایای بازنشستگی را مشخص نموده که شامل مزایای بازنشستگی و سایر مزایا از جمله مزایای از کار افتادگی، مزایای فوت، بیمه عمر و سایر مزایای جانبی (به جز مستمری مراقبت بهداشتی) می شود که از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص ارائه شده اند. بنابراین، وقتی مزایا در حکم قبل از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص ارائه شده و *OPEBS* مدنظر آن نبود. به خاطر داشته باشید که مزایای مراقبت بهداشتی بعد از استخدام همیشه به نظر می رسد که *OPEBS* است، قطع نظر از اینکه آنها از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص ارائه شده اند یا نه. مزایای مراقبت بهداشتی شامل مزایای پزشکی، دندان پزشکی، بینایی و سایر مزایای مربوط به بهداشت می شود.

گزارشگری مالی توسط طرح های *OPEB*

همانطور که قبلاً ذکر شد، بیانیه ۴۳ *GASB* شرایط (نیازهای) حسابداری و گزارشگری مالی برای طرحهای *OPEB* ارائه می کند. این شرایط به کار می رود چه طرح *OPEB* به عنوان حساب مستقل وجوه امانی و چه به عنوان واحد متشکله، امانی از کارفرمای مشارکتی یا متصدی طرح گزارش شود، یا طرح به طور مجزا توسط یک سیستم بازنشستگی عمومی (*PERS*) یا سایر واحدهای تجاری که طرح را اجرا می کنند، گزارش می شود. به خاطر داشته باشید که متصدی طرح واحدی تجاری است که طرح را تثبیت می کند. متصدی اصولاً کارفرما یا یکی از کارفرمایانی است که در طرح شرکت می کنند تا مزایا را به کارمندانشان ارائه دهند. در بعضی مواقع، متصدی طرحی را برای کارکنان سایر کارفرمایان، از جمله کارکنان سطوح دیگر دولت تثبیت می کند.

گزارشگری مالی طرحهای *OPEB* با آنچه در بیانیه ۲۵ *GASB* - گزارشگری مالی طرحهای مزایای مشخص و افشاهای سند برای طرح های بازنشستگی با مزایای مشارکتی (*GASB* ۲۵) -

تثبیت شده ، مطابقت دارد. *GASB* این رویکرد را ادامه می دهد تا اینکه حسابداری و گزارشگری مالی تمام طرح های مزایای بعد از استخدام یک رویکرد مشترک داشته باشند.

اکثر شرایط بیانیه *GASB* ۴۳ مورد استفاده برای طرح های *OPEB* که بعنوان شرکت های امانی یا تسویه های مساوی مشخص شده اند ، از طریق دارایی های انباشته شده و مزایای پرداخت شده به وجود آمده اند. همانطور که مطابق با یک توافق ایجاد می شوند (بیانیه *GASB* ۴۳ به این

موضوع به عنوان طرح مهم اشاره می کند)
و در آن

- کمکهای کارفرما به طرح قابل برگشت هستند.
- دارایی های طرح به ارائه مزایا برای بازنشستگان و ذینفعان مطابق با اصطلاحات طرح اختصاص یافته اند.

- دارایی های طرح قانوناً از طریق طلبکاران کارفرما یا کارفرمایان یا مدیر طرح حمایت شده اند. بیانیه *GASB* ۴۳ برای این طرح ها شرایطی را در زمینه های زیر ارائه می نماید :

- گزارشگری مالی دارایی های طرح ، بدهی ها و دارایی های خالص (و تغییرات در دارایی های خالص)

- افشای اطلاعات محاسبات بیمه ای در مورد وضعیت تأمین وجه و پیشرفت هزینه های بیمه طرح
- کمکهای ارائه شده به طرح توسط کارفرمایان شرکت کننده در مقایسه با کمک مورد انتظار

سالانه (*ARC*) که بعداً در همین بخش مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

- بیانیه *GASB* ۴۳ بیان می کند برای دارایی هایی که کارفرما برای اهداف *OPEB* در حساب مستقل وجوه سرمایه ای یا دولتی اش به تعیین و تخصیص ترازهای حساب مستقل وجوه یا دارایی های خالص اختصاص داده و برای دارایی هایی که کارفرما برای انباشتن در حساب مستقل وجوه سرمایه ای یا دولتی مجزا برای همان منظور واگذار نموده ، کاربرد ندارد.
- بیانیه *GASB* ۴۳ طرحهای *OPEB* را برای طرحهای ارائه شده مشخص می کند.

▪ مزایای مراقبت بهداشتی بعد از استخدام ، به طور مجزا یا از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص مراقبت بهداشتی بعد از استخدام برای اهداف گزارشگری مالی از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص و دارایی های انباشته شده توسط طرح پرداخت مزایای مراقبت بهداشتی بعد از استخدام ارائه می شود که اصولاً یک طرح مراقبت بهداشتی بعد از استخدام به نظر می رسد که توسط ، نه جزئی از ، طرح بازنشستگی به اجرا در می آید.

▪ انواع دیگر مزایای بعد از استخدام ، وقتی مجزا از طرح بازنشستگی با مزایای مشخص ارائه می شوند. این نوع مزایای شامل بیمه عمر ، از کار افتادگی ، مراقبت طولانی مدت و سایر مزایای می شود در صورتی که به عنوان تأمین خدمات جبرانی برای کارمندان ارائه می گردد (این مستمری ها در صورتی مستمری های بازنشستگی تلقی می شوند که از طریق طرح بازنشستگی با مزایای مشخص ارائه شده باشند).

بیانیه ۴۳ GASB خاطر نشان می کند که شرایط گزارشگری مالی برای هر دو طرح OPEB با مزایای مشخص و طرحهای بازنشستگی مشارکتی مشخص را نشان می دهد. در حالیکه اکثر شرایط بیانیه ۴۳ GASB گزارشگری مالی را برای طرحهای بازنشستگی با مزایای مشخص نشان می دهد ، گزارشگری مالی طرحهای بازنشستگی مشارکتی مشخص نیز در آن نشان داده شده و بعداً در این بخش مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت. بیانیه ۴۳ GASB رهنمودی را برای تمایز قائل شدن میان طرحهای بازنشستگی با مزایای مشخص و طرحهای مشارکتی مشخص ارائه می کند.

▪ طرحهای OPEB با مزایای مشخص شرایطی دارند که مشخص می کنند مستمری ها در هنگام جداسازی از استخدام یا بعد از آن ارائه شده اند. مزایای ممکن است به صورت دلار (مانند پرداخت ورودی بدون بهره یا مبلغی براساس یک یا چند عامل مانند سن ، سالهای خدمت و جبران) یا به صورت یک نوع یا میزان زیانهای تأمین شده به وسیله بیمه نامه (مانند تجویز داروها یا درصدی از حق بیمه) مشخص شده باشند.

▪ طرح‌های بازنشستگی مشارکتی مشخص طرح‌هایی هستند که (۱) برای هر عضو طرح یک حساب انفرادی ارائه می‌نماید (۲) چگونگی تعیین کمک‌ها برای حساب عضو طرح فعال را مشخص می‌کند، در عوض درآمد یا سایر مزایای عضو یا ذینفعان او باید در حین یا بعد از جدایی از استخدام دریافت کنند. مستمری‌های دریافتی فقط به مبالغ پرداخت شده به حساب عضو مربوط می‌شود و درآمدهای مربوط به سرمایه‌گذاری کمک‌ها و جبران کمک‌ها به اعضا ارائه شده‌اند که ممکن است به حساب عضو اختصاص یافته باشد.

ممکن است طرح *OPEB* مشخصه‌هایی داشته باشد که طرح‌های بازنشستگی با مزایای مشخص و طرح‌های بازنشستگی مشارکتی مشخص دارند. بیانیه ۴۳ *GASB* در این نمونه‌ها مشخص می‌کند که اگر طرح یک مزایای مشخص را به چند صورت ارائه دهد (یعنی، اگر مزایای ارائه شده تابع عوامل باشد به جای مبالغ کمک شده (پرداخت شده) و مبالغ به دست آمده طبق دارایی‌های پرداخت شده)، شرایط بیانیه ۴۳ *GASB* برای طرح‌های بازنشستگی با مزایای مشخص کاربرد خواهد داشت.

بیانیه ۴۳ *GASB* برای طرح‌های *OPEB* که طرح‌های تک کارفرما، چند کارفرمایی نماینده و چند کارفرما اشتراک در هزینه‌ها دارند کاربرد دارد. تعریف این اصطلاحات شبیه اصطلاحاتی است که در طرح‌های بازنشستگی مورد استفاده قرار گرفته‌اند و عبارتند از:

▪ طرح‌های تک کارفرما - طرح‌های *OPEB* که کارکنان فعلی و قبلی (و ذینفعان) یک کارفرمای تنها را در بر می‌گیرد.

▪ طرح‌های چند کارفرمای عامل - طرح‌های *OPEB* که تجمعی از طرح‌های تک کارفرما هستند که وظایف اداری و سرمایه‌گذاری آنها روی هم گذاشته می‌شود. این طرح‌ها حساب‌های جداگانه کارفرما را حفظ می‌کنند به طوری که کمک‌های کارفرما، مستمری‌هایی را مخصوص کارکنان این کارفرمای خاص ارائه می‌دهند. ارزیابی‌های بیمه‌ای مجزا برای تعیین میزان کمک شخصی هر کارفرما و سایر اطلاعات طرح، براساس فرمول مستمری کارفرمای فردی و کمک متناسب دارایی‌های متحد شده کارفرمای فردی اجرا شده‌اند.

▪ طرحهای چند کارفرما با هزینه های مشترک - طرحهای *OPEB* که طرحی ساده با تسویه هزینه های مشترک یا متحد بیش از یک کارفرما را نشان می دهند. تمام کارفرمایانی که در طرح شرکت دارند در تمام ریسک ها ، مزایا و هزینه از جمله هزینه مستمری ها سهیم هستند. برای کارفرمایان فردی تسهیم ریسک ها ، مزایا و مستمری ها وجود ندارد. ارزیابی بیمه ای مجزا ، تمام کارفرمایانی که در طرح شرکت کرده اند و میزان سهام یکسانی برای هر کارفرما به کار برده اند را در بر می گیرند.

سیستم های بازنشستگی کارکنان دولتی (*PERS*)

PERS معمولاً بیش از یک طرح مستمری کارکنان را اجرا می کند ، مانند طرحهای *OPEB* با مزایای مشخص ، طرحهای بازنشستگی با مزایای مشخص ، طرحهای بازنشستگی مشارکتی مشخص و طرحهای پرداخت آتی. بیانیه ۴۳ *GASB* ، *PERS* را بدین صورت تعریف می کند « یک واحد تجاری معتمد دولتی یا محلی امانی (تفویضی) برای اجرای یک طرح (یا طرحها) ، و نه برای خود طرح. » بیانیه ۴۳ *GASB* گزارشگری مالی برای *PERS* ارائه نمی کند ، اما شرایط حسابداری برای صورتهای مالی در زمانی که طرحهای *OPEB* و طرحهای بازنشستگی مشارکتی مشخص در صورت مالی *PERS* گنجانده شده اند. ارائه می نماید.

تهیه کننده صورت مالی برای *PERS* باید تعیین کند که آیا *PERS* بیش از یک طرح را اجرا می کند یا خیر. شرایط بیانیه ۴۳ *GASB* برای اهداف گزارشگری مالی به طور جداگانه برای هر طرحی که اجرا شده به کار

می روند. برای مثال ، گزارش *PERS* صورتهای مالی ترکیبی و جدول های مورد انتظار برای تمام طرحهای *OPEB* با مستمری مشخص را که اجرا نموده ارائه خواهد کرد. به هر حال ، یک طرح برای طرح چند کار فرمای عامل (*agent*) باید به صورت یک طرح برای اهداف گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر ، اگر *PERS* یک یا چند طرح چند کار فرمایی عامل را به اجرا گذارد ، شرایط بیانیه ۴۳ *GASB* در سطح طرح کلی برای هر طرح اجرا شده کاربرد دارد. لزومی ندارد که *PERS* صورتهای مالی و جدول طرحهای انفرادی

کارفرمایان شرکت کننده را شامل می شود. بیانیه ۴۳ GASB این مسئله را که آیا PERS طرحهای مجزا را به اجرا می گذارد یا نه نشان می دهد، همچنین این تصمیم گیری برای کارفرمایان واحدهای تجاری دولتی که بیش از یک طرح OPEB با مزایای مشخص را گزارش می دهند ضروری است. صورتهای مالی برای طرحهای OPEB با مستمری مشخص فردی باید در اسناد مربوط به صورتهای مالی متصدی یا کارفرما ارائه شوند چنانچه صورتهای مالی مجزای ارائه شده بر حسب GAAP (و اطلاعات مکمل مقرر شده و کاربردی، RSI) به تصویب نرسیده باشند. اگر گزارشهای مجزا مطابق با این ویژگیها به تصویب رسیده باشند، اسناد باید اطلاعاتی را در مورد چگونگی کسب این گزارش شامل شوند. این واحدهای تجاری باید اطلاعاتی ترکیبی را ارائه نمایند که گزارشهای مالی سالانه مقایسه ای آنها شامل بیش از یک طرح بازنشستگی با مزایای مشخص می شود.

بیانیه ۴۳ GASB رهنمود زیر را برای کمک به PERS در تعیین اینکه آیا یک طرح مجزا یا بیش از یک طرح که به گزارشگری مجزا نیاز دارد یا نه، ارائه می کند:

■ PERS یک طرح مجزا را فقط براساس یک مبنای پیوسته به اجرا می گذارد که تمام دارایی های انباشته برای پرداخت مزایای ممکن است از نظر قانونی برای پرداخت مستمری ها مورد استفاده قرار گیرند. مانند باز پرداخت کمک های (سهام) یک عضو به همه اعضا یا ذینفعان طرح همانطور که اصطلاحات طرح تعریف کرده اند. اگر این معیار مطابقت داشته باشد، طرح یک طرح مجزا برای اهداف گزارشگری مالی به نظر می رسد، حتی اگر

- سیستم توسط روش قانونی یا اداری برای حفظ اندوخته های مجزا، حسابهای مستقل وجوه، یا حسابهای مخصوص گروههای خاص اعضای طرح، کارکنان یا انواع مزایای مقرر شده باشد (مانند اندوخته برای کمکهای (سهام) عضو طرح، (اندوخته برای مستمری های از کارافتادگی یا حسابهای مجزا برای کمکهای (سهام) کارفرمایان دولتی و محلی) یا

- ارزیابی های بیمه ای مجزا برای طبقات مختلف کارکنان یا گروههای موجود (مانند رتبه های مختلف کارکنان) در یک طبقه اجرا می شوند زیرا میزان متفاوت کمک (سهم) برای هر طبقه و گروه با توجه به ساختارهای مزایای کاربردی، فرمولهای مستمری یا سایر عوامل کاربرد دارد.

■ اگر هر جزء از دارایی های کل که توسط *PERS* اجرا شده فقط برای پرداخت مستمری ها به طبقات خاصی از کارکنان یا به کارکنان واحدهای تجاری خاص انباشته شود، *PERS* بیش از یک طرح را اجرا می کند (مانند کارکنان ایمنی عمومی یا کارکنان دولتی). جزئی از دارایی های کل و مستمری های وابسته طرح مجزایی را برای گزارشگری مالی مجزای مورد نظر به وجود می آورند، حتی اگر دارایی ها با سایر دارایی ها برای اهداف سرمایه گذاری متحد شده اند.

چارچوب گزارشگری مالی

طرحهای *OPEB* با مزایای مشخص که به صورت شرکت امانی اجرا شده اند باید مطابق با شرایط لازم زیر گزارش شوند. گزارش مالی طرح *OPEB* با مستمری مشخص شامل دو صورت مالی و دو جدول اطلاعات روند مربوط به گذشته می شود که بلافاصله بعد از اسناد مربوط به صورتهای مالی به صورت اطلاعات مکمل پیش بینی شده ارائه می گردند. بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت مطابق با بیانیه ۳۴ *GASB* نیز به صورت اطلاعات مکمل پیش بینی شده ارائه شده است. در زیر توضیحی در مورد صورتهای مالی و جدول ها برای طرح *OPEB* با مستمری مشخص ارائه گردیده:

■ صورت دارایی های خالص که اطلاعاتی در مورد دارایی های طرح، بدهی ها و دارایی های خالص تا پایان سال مالی طرح را در بر می گیرد؛ صورت اطلاعاتی در مورد ارزش متعارف دارایی های طرح و قرار داد این دارایی ها ارائه می نماید. (این صورت وضعیت تأمین وجه مشخص طرح از نظر بیمه را گزارش نمی کند).

اطلاعاتی که در جدول وضعیت هزینه یابی بیمه ارائه شده در زیر فهرست شده اند.

■ صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح که اطلاعاتی در مورد افزوده ها به، کاهش از، و افزایش یا کاهش خالص سالانه در دارایی های خالص طرح را در بر می گیرد.

▪ جدول پیشرفت هزینه یابی بیمه که اطلاعات روند مربوط به گذشته در مورد وضعیت تأمین وجه مشخص طرح از نظر بیمه از طریق دیدگاه طرح پیوسته و طولانی مدت و پیشرفت در دارایی های کافی انباشته شده که برای پرداخت مستمری ها هنگام حقوق و دستمزد ارائه شده ، در بر می گیرد.

▪ جدول کمکهای (سهام) کارفرما که اطلاعات روند در مورد کمکهای (سهام) مورد نظر سالانه (ARC) کارفرما و کمکها (سهام) را که در واقع توسط کارفرما در ارتباط با ARC ارائه شده در بر می گیرد ؛ این جدول باید اطلاعاتی را ارائه دهد که به درک تغییرات تمام وقت در وضعیت تأمین وجه طرح کمک نماید.

صفحات بعدی شکل و محتوی هر صورت و جدول را به طور مفصل تر توضیح می دهند. نمودار ۱ (در پایان این فصل) نمونه هایی از هر یک از این صورت ها و جدول ها را نشان می دهد.

صورت دارایی های خالص طرح - به جز بدهی های مشخص (که در زیر مورد بررسی قرار گرفته اند) ، صورت دارایی های خالص طرح بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه شده اند. همین طور ، خرید و فروش اوراق بهادار باید براساس تاریخ انجام معامله ثبت شوند ، و حسابهای دریافتنی و پرداختنی برای معاملات اوراق بهادار که از تاریخ صورت تسویه نشده اند باید به ثبت رسند. دارایی های طرح باید به گروه های عمده دارایی های نگاهداشته شده و اجزای سازنده اصلی دریافتنی ها و گروه های سرمایه گذاری تقسیم شوند.

دریافتنی ها - علاوه بر دریافتنی های اوراق بهادار که فروخته شده اند اما معامله به تاریخ تسویه اش نرسیده است ، اکثر دریافتنی های مشترک مطرح شده در صورتهای مالی طرح OPEB با مزایای مشخص کمکهای (سهام) دریافتنی از طریق کارفرمایان و کارکنان هستند. معمولاً ، این دریافتنی ها کوتاه مدت هستند. همچنین ، از آنجائی که مبنای حسابداری تعهدی مورد استفاده قرار گرفته ، احتمالاً دریافتنی هایی برای بهره و سود سهام از طریق سرمایه گذاری های طرح وجود دارد.

مبالغی که به عنوان دریافتی توسط طرح شناخته شده اند شامل مبالغ حقوق و دستمزد مطابق با تعهدات رسمی و مبالغ حقوق در شرایط لازم قانونی یا قراردادی می شوند.

با توجه به کمک دریافتی کارفرما، بیانیه GASB ۴۳ نمونه های زیر را در مورد اینکه چه چیزی باعث شناخت دریافتی توسط طرح می گردد، ارائه می دهد:

- تخصیص توسط هیأت مدیره کمک ویژه کارفرما یا
- الگوی مشابه پرداخت بعد از تاریخ گزارشگری طرح مطابق (بر طبق) با روش تأمین وجه تثبیتی که پرداخت های مورد نظر را برای طرح سال قبل مشخص می کند و
- هنگام ترکیب هر دو مورد فوق الذکر، تشخیص در صورتهای مالی کمک قابل پرداخت کارفرما برای طرح ممکن است مدرک مثبتی تعهدی رسمی باشد. به هر حال، بیانیه GASB ۴۳ نشان می دهد که طرح دریافتی را براساس تشخیص بدهی کارفرما برای کمک به طرح تعیین نمی کند.

دریافتی های طولانی مدت (اضافات به دارایی های خالص) برای کمک های قابل پرداخت به طرح بیش از یک سال بعد از تاریخ گزارشگری در تمام سال که قراردادی برای این مبالغ ارائه شده تشخیص داده می شود. اگر مبلغ قرارداد بر طبق ارزش فعلی تنزیلی اش تشخیص داده شود، بهره با استفاده از روش بهره مؤثر افزایش می یابد، مگر اینکه استفاده از روش خط مستقیم نتایج متفاوتی به وجود نیاورد. (در بر نداشته باشد)

سرمایه گذاری - بیانیه GASB ۴۳ نشان می دهد که سرمایه گذاری های طرح، چه اوراق بهادار سهامداران و چه اوراق بهادار سرمایه گذاری بدهی، زمین و مستقالات، یا سایر سرمایه گذاری ها (به جز قراردادهای بیمه) باید بر حسب ارزش متعارفشان در تاریخ گزارشگری گزارش شوند.

ارزش متعارف یک سرمایه گذاری مبلغی است که طرح می تواند به طور قابل قبول انتظار دریافت برای سرمایه گذاری در فروش جاری میان خریدار خواهان و فروشنده خواهان به جز در تسویه یا فروش اجباری داشته باشد. ارزش متعارف با استفاده از قیمت بازار برای سرمایه گذاری اندازه

گیری می شود و نشان می دهد که بازار فعالی برای سرمایه گذاری وجود دارد. اگر قیمت بازار برای سرمایه گذاری سودمند نباشد، ارزش متعارف برآورد می شود.

گزارشگری قراردادهای بیمه توسط طرحهای *OPEB* با مستمری مشخص از طریق بررسی قراردادهای بیمه اختصاصی یا قراردادهای بیمه غیر اختصاصی تعیین شده است.

بیانیه ۴۳ *GASB* قرارداد بیمه اختصاصی را اینگونه تعریف می کند « قرار دادی با شرکت بیمه در مورد پرداخت های مربوط به شرکت بیمه که برای خرید مستمری فوری یا معوقه برای اعضا مورد استفاده قرار گرفته اند. » قراردادهای بیمه اختصاصی باید از دارایی های طرح مستثنی شوند.

بیانیه ۴۳ *GASB* قرارداد بیمه غیر اختصاصی را چنین تعریف می کند « قراردادی با شرکت بیمه در مورد پرداختها به شرکت بیمه که در ائتلاف اختصاصی یا حساب متحد (نه اختصاص یافته به اعضای خاص) انباشته شده اند به صورت مستقیم یا از طریق خرید مستمری ها برای مطابقت با پرداخت های مستمری در هنگام بازنشستگی کارکنان مورد استفاده قرار می گیرند. پولهایی که شرکت بیمه در قراردادی غیر اختصاصی نگاهداشته ، ممکن است برداشت شده و طور دیگر سرمایه گذاری شود.

قراردادهای بیمه غیر اختصاصی باید به عنوان بخشی از دارایی های طرح گزارش شوند و شاید بر حسب ارزش قرارداد که ارزش توسط شرکت بیمه طبق شرایط قرارداد تعیین شده گزارش شود.

دارایی های مورد استفاده در عملیات - علاوه بر سرمایه گذاری فوق الذکر ، طرح

OPEB با مستمری مشخص دارایی های طرحی دارد که در عملیات طرح استفاده شده اند. این دارایی ها شامل ساختمان ها ، لوازم اداری ، لوازم و اثاثیه ، تأسیسات در ساختمان استیجاری و مانند اینها می شوند. دارایی هایی که در عملیات طرح مورد استفاده قرار می گیرند باید در صورتهای مالی بر حسب هزینه اولیه کمتر از استهلاک انباشته و دارایی های نامشهود گزارش شوند.

بدهی ها - بدهی ها طرح معمولاً شامل مبالغی برای مستمری ها یا استرداد وجوه کمکها (سهام

) می شوند که حقوق مربوط به اعضا و ذینفعان طرح هستند. علاوه بر این ، سرمایه گذاری ثبت

نشده و هزینه های اداری بدهی هایی هستند که معمولاً توسط طرحهای *OPEB* با مزایای مشخص گزارش می شوند. به دلیل اینکه معاملات اوراق بهادار براساس تاریخ انجام معامله به ثبت رسیده اند ، احتمالاً مبالغی ثبت شده برای اوراق بهادار که خریداری شده اند اما به تاریخ تسویه شان نرسیده اند ، وجود دارد.

بدهی های طرح برای مستمری ها و استرداد وجوه زمانی که موعد آنها رسیده و قابل پرداخت مطابق با شرایط طرح تشخیص داده می شوند ، از این رو ، ارقام تعهدی برای مستمری ها و استرداد وجوه ثبت نشده اند. ترجیحاً ، بدهی برای مستمری ها و استرداد وجوه در زمانی که هر دو موعد رسیده و قابل پرداخت هستند ثبت می شود. سایر بدهی های طرح بر مبنای تعهدی تشخیص داده می شوند. مستمری هایی که از طریق قراردادهایی که از دارایی های طرح برای پرداخت به شرکت بیمه مستثنی شده اند قابل پرداخت هستند و باید از بدهی های طرح مستثنی شوند.

دارایی های خالص طرح - دارایی های خالص طرح تفاوت میان دارایی های طرح و بدهی های طرح را از تاریخ گزارشگری نشان می دهند. صورت دارایی های خالص طرح *OPEB* با مزایای مشخص این مبالغ را به عنوان « دارایی های خالص نگاهداشته شده شرکت امانی برای *OPEB* » مطرح می کند.

نمودار ۱ یک فرمت نمونه از صورت دارایی های خالص طرح را نشان می دهد.

نمودار ۱

شهری از هر کجا

طرح *OPEB*

صورت های دارایی های خالص طرح

۳۰ ژوئن ، ۲۰×۲ و ۲۰×۱ (هزار)

دارایی ها

پول نقد

دریافتنی ها :

دریافتنی ها برای سرمایه گذاری در اوراق بهادار فروخته شده

بهره ثبت نشده و سود سهام دریافتی

کمکهای دریافتی کارفرما

جمع دریافتیها

سرمایه گذاری بر حسب ارزش متعارف :

اوراق تجاری

اوراق بهادار خریداری شده موجود در قراردادهای مجدداً فروخته شده

حساب مستقل وجوه سرمایه گذاری کوتاه مدت

اوراق بهادار سرمایه گذاری بدهی :

دولت US

واحد تجاری

حساب مستقل وجوه سرمایه گذاری بین المللی - درآمد ثابت

ارز

اوراق بهادار سهامداران

وثیقه از طریق معاملات اوراق بهادار استقراضی

جمع سرمایه گذاریها

سایر داراییها

جمع داراییها

بدهی ها

حسابهای پرداختی

پرداختی ها برای سرمایه گذاری اوراق بهادار خریداری شده

مستمری های پرداختی

معاملات اوراق بهادار استقراضی

جمع بدهی ها

بدهی های احتمالی (سند ×)

دارایی های خالص نگاهداشته شده در شرکت های امانی برای سایر مزایای بعد از استخدام اسناد ضمیمه مربوط به صورتهای مالی را مشاهده نمایید.

صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح - صورت تغییرات در دارایی های خالص

طرح می تواند به عنوان صورت طرح *OPEB* به مزایای مشخص مورد بررسی قرار گیرد. مطابق با صورت دارایی های خالص طرح ، این صورت ها با استفاده از مبنای تعهدی حسابداری ، مطابق با معیارهای تشخیص دارایی ها و بدهی های فوق الذکر تهیه شده است.

اطلاعات ارائه شده در صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح در دو بخش - اضافات و کاهشها نشان داده شده اند. تفاوت میان اضافات کل و کاهش های کل به صورت « افزایش خالص () یا کاهش () سالانه در دارایی های خالص طرح » گزارش شده است.

بیانیه ۴۳ GASB مقرر می کند که اضافات دارایی های خالص طرح در این چهار گروه نشان داده شده به طور مجزا ارائه شود.

■ کمک های کار فرمایان

■ کمک های اعضای طرح ، از جمله کمکهای انتقال یافته توسط کار فرمایان

■ کمک های منابع مالی به جز کارفرمایان و اعضای طرح ، مانند کمک های دولت مرکزی به طرح های بازنشستگی با مزایای مشخص دولت محلی.

■ درآمد خالص سرمایه گذاری ، از جمله موارد زیر :

- قیمت گذاری (استهلاك) خالص در ارزش متعارف سرمایه گذاری ها. (این مبلغ شامل سود و زیان تحقق یافته سرمایه گذاری ها می شود که در طی سال خرید و فروش شده اند. سود و زیان های تحقق یافته و تحقق نیافته نباید به طور مجزا در صورتهای مالی نشان داده شوند. به هر حال ، شاید طرحها سود و زیانهای تحقق یافته و تحقق نیافته را در اسناد مربوط به صورتهای مالی افشا کنند و این نشان می دهد که مبالغ افشا شده تمام سود و زیانهای تحقق یافته در طی سال را شامل

می شوند ، همانطور که تفاوت میان عواید حاصل از فروش و هزینه اولیه سرمایه گذاری های فروخته شده را محاسبه میکند. بیانۀ GASB ۴۳ مقرر می کند که اگر سود و زیانهای تحقق یافته و تحقق نیافته افشا شده باشند ، افشا باید نشان دهد که

(a) محاسبۀ سود و زیانهای تحقق یافته مستقل از محاسبۀ قیمت گذاری خالص (استهلاك) در ارزش متعارف سرمایه گذاری های طرح هستند (b) و سود و زیانهای تحقق نیافته سرمایه گذاری های فروخته شده در سال جاری که برای بیش از یک سال نگاهداشته شده اند در قیمت گذاری خالص [استهلاك] گزارش شده در سالهای قبل و سال جاری گنجانده شده اند.

درآمد بهره ، درآمد سود سهام و سایر درآمدها به صورت بخشی از مبلغ قیمت گذاری خالص (استهلاك) در دارایی های خالص طرح گزارش نشده اند (به خاطر داشته باشید که مطابق ← با سرمایه گذاری های گزارشگری بر حسب ارزش متعارف ، درآمد بهره بر حسب بهره اسمی گزارش می شود. هیچگونه صرف یا تنزیل در اوراق بهادار سرمایه گذاری بدهی نباید مستهلك شود. علاوه بر این ، درآمد بهره و سود سهام با قیمت گذاری یا استهلاك خالص در ارزش متعارف سرمایه گذاری ها ممکن است ترکیب شده یا به طور مجزا نشان داده شود.)

- هزینه های کل سرمایه گذاری مانند مدیریت سرمایه گذاری و کارمزدهای مسئول و سایر هزینه های وابسته به سرمایه گذاری مهم به طور مجزا نشان داده می شوند. (با این حال لازم نیست که طرحها در مبلغ گزارشی هزینه های سرمایه گذاری آن دسته از هزینه های وابسته به سرمایه گذاری که به سهولت از درآمد سرمایه گذاری یا هزینه های اداری کلی طرح نیستند ، گنجانده شوند] یعنی ، درآمد ، خالص هزینه های وابسته گزارش شده است.]

تنزیل ها - بخش کسور صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح باید به طور مجزا نشان داده شود.

- مستمری ها و استرداد وجوه پرداخت شده به اعضا و ذینفعان طرح
- هزینه های اداری کل

مبلغ گزارش شده برای پرداخت های مستمری ها شامل پرداخت های ارائه شده توسط شرکت بیمه مطابق با قراردادی که از دارایی های طرح مستثنی شده ، نمی شود. به هر حال ، مبالغی که طرح طبق چنین قراردادی به شرکت بیمه می پردازد (از جمله خرید مستمری ها با مبالغ تخصیص یافته از طریق سرمایه گذاری های موجود در شرکت بیمه) باید در مستمری های پرداختی گنجانده شوند. مبالغی که طرح برای این مبالغ گزارش نموده ممکن است خالص درآمد سود سهام طرح را در طی سال براساس قراردادهای مستثنی شده ارائه دهد.

نمودار ۲ نمونه ای از صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح را نشان می دهد.

نمودار ۲

شهری از هر کجا

طرح OPEB

صورت های تغییرات در دارایی های خالص طرح

پایان سال ۳۰ ژوئن ، ۲۰۲۰ و ۲۰۱۹ (هزار) و درآمد خالص سرمایه گذاری

درآمد خالص سرمایه گذاری	
اضافات	سایر
کمکها:	پرداختها در سایر حسابهای مستقل وجوه و سایر درآمدها
کمکهای اعضا:	جمع اضافات
کمکهای کارفرما	کسورات:
جمع کمکها	پرداخت مستمری و برداشت ها
درآمد سرمایه گذاری:	جمع کسورات
درآمد بهره	افزایش خالص
درآمد سود سهام	دارایی های خالص نگاهداشته شده در شرکتهای امانی برای سایر مزایای بعد از استخدام
قیمت گذاری خالص در ارزش متعارف سرمایه گذاری ها	آغاز سال

درآمد سرمایه گذاری کل	پایان سال
کاهش هزینه های سرمایه گذاری	به اسناد ضمیمه صورتهای مالی مراجعه نمایید.

افشای اسناد - صورت دارایی های خالص طرح و صورت تغییرات در دارایی های خالص طرح صورتهای مالی اولیه برای طرحهای *OPEB* با مزایای مشخص هستند که توسط بیانیه *GASB ۴۳* توضیح داده شده اند. علاوه بر جدولهایی که به صورت اطلاعات مکمل پیش بینی شده نشان داده

شده اند (در صفحات بعدی توضیح داده می شوند) بیانیه *GASB ۴۳* مقرر کرده که تمام افشاهای بعدی هنگام ارائه صورتهای مالی به صورت زیر در دو نمونه ارائه شوند :

■ در گزارش مالی طرح مستقل

■ فقط در گزارش مالی کارفرما به عنوان حساب مستقل وجوه امانی مستمری کارکنان

بیانیه *GASB ۴۳* نشان می دهد که هنگام ارائه صورتهای مالی در گزارش کارفرما و گزارش مالی طرح مستقل عام المنفعه که با شرایط لازم مطابقت دارد ، ممکن است کارفرما افشاهایش را برای صورتهایی که توسط اقلام *A(1)* ، *B* و *C(4)* پیش بینی شده محدود شود و نشان می دهد که کارفرما اطلاعاتی را در مورد چگونگی کسب گزارش مالی طرح مالی مستقل افشا میکند. موارد زیر افشاهای پیش بینی شده بیانیه *GASB ۴۳* هستند :

A. توضیح طرح

۱- شناسایی طرح به عنوان یک طرح *OPEB* با مزایای مشخص تک کارفرما ، چند کار فرمای

عامل یا چند کار فرما با هزینه های مشترک و افشای تعدادی از کارفرمایان شرکت کننده و سایر واحدهای تجاری مشارکتی.

۲- طبقات کارکنان تحت پوشش (مانند کارکنان عمومی و کارکنان ایمنی عمومی) و عضویت

جاری ، از جمله تعدادی از بازنشستگان و ذینفعان با مستمری های دریافتی جاری ، اعضای فسخ

شده ذیحق با مزایای دریافت نشده و اعضای فعال جاری (اگر طرح با داوطلب جدید بسته شود ،

حقیقت باید افشا شود).

۳- توضیح خلاصه ای از مفاد مستمری طرح ، از جمله انواع مستمری ها ، مفاد یا روشهای مربوط به افزایش مستمری بعد از بازنشستگی خودکار و ویژه (برای همین منظور ، موقت *ad hoc*) و اختیار مطابق مفاد مستمری که تثبیت شده یا اصلاح و تجدید می شود. (افزایش های خودکار افزایش های دوره ای خاصی در دوره هایی از طرح هستند که تا جائیکه دوره های طرح تغییر می کند غیر مصلحتی هستند. افزایش های ویژه ، به طور دوره ای توسط تصمیم و کلا (افراد معتمد) ، قانونگذاران ، یا سایر مقامات رسمی اعطا می شوند که تعمیم اعطای افزایش و مبلغ افزایش هر دو مصلحتی هستند.)

B. خلاصه ای از روشهای حسابداری مهم

۱- مبنای حسابداری ، از جمله روش مربوط به شناسایی در صورتهای مالی کمکها ، مستمری های پرداختی و استرداد وجوه پرداختی.

۲- توضیح خلاصه در مورد چگونگی تعیین ارزش متعارف سرمایه گذاری ها

C. کمکها و سپرده ها

۱- اختیار مطابق تعهدات برای کمک به طرح اعضای طرح ، کارفرمایان و سایر واحدهای تجاری سهام تثبیت شده یا ممکن است اصلاح و تجدید شود.

۲- روش هزینه یابی بیمه ای ، از جمله توضیح خلاصه در مورد چگونگی تعیین کمکهای اعضای طرح ، کارفرمایان و سایر واحدهای تجاری سهام (برای مثال اساسنامه شرکت ، از طریق ارزیابی

بیمه ای ، یا به شیوه های دیگر) و چگونگی تأمین مالی هزینه های اداری طرح. حداکثر نرخ کمک قانونی یا قراردادی در صورت عملی بودن باید افشا شود.

۳- نرخ کمک مقرر شده اعضای فعال طرح ، مطابق با روش هزینه یابی بیمه ای ، نرخ کمک مقرر شده باید به صورت نرخ (مبلغ) هر عضو یا به صورت درصد حقوق و دستمزد تحت پوشش بیمه

، بیان شود.

۴- توضیح خلاصه شرایط قراردادهای طولانی مدت برای کمک به طرح و افشاهای مبالغه معوقه بر حسب تاریخ گزارشگری.

۵- ترازهای موجود در اندوخته های مقرر شده قانونی طرح بر حسب تاریخ گزارشگری (مبالغ دارایی های خالص تقسیم نشده توسط هیأت معتمدین یا سایر هیأت مدیره طرح برای هدف خاص افشا شدنی است اما باید به عنوان تخصیص به جای اندوخته ها طرح می گردد. توضیح خلاصه باید در مورد هدف هر اندوخته و تخصیص افشا شده و در مورد اینکه اندوخته کاملاً تأمین مالی شده یا نه ارائه گردد.)

D. وضعیت حساب مستقل وجوه و پیشرفت هزینه یابی بیمه ای طرح.

(توضیح بسیاری از شرایط مورد استفاده در افشاها در بخشهای بعد با توضیح پارامترها مورد بحث و بررسی قرار گرفته است). این افشاها باید شامل اطلاعات در مورد وضعیت تأمین وجه طرح شود

، از جمله

- تاریخ ارزیابی بیمه ای
- ارزش بیمه ای دارایی ها
- بدهی ثبت نشده بیمه
- بدهی ثبت نشده بیمه بی پشتوانه کل
- ارزش بیمه ای دارایی ها به صورت درصدی از بدهی ثبت نشده بیمه (نسبت بی پشتوانه)
- حقوق و دستمزد تحت پوشش بیمه سالانه
- نسبت بدهی بی پشتوانه به حقوق و دستمزد و تحت پوشش بیمه سالانه

به خاطر داشته باشید که بیانیه ۴۳ GASB لازم می داند که طرح ها این عناصر مشابه اطلاعات برای هر سه ارزشیابی واقعی جدید طرح را به عنوان اطلاعات مکمل پیش بینی شده در جدول پیشرفت هزینه یابی بیمه ای افشا نمایند. علاوه بر این به یاد داشته باشید که افشا مطابق با پارامترهایی که در این بخش بعداً مورد بررسی قرار گرفته محاسبه شود ، به جز طرحهایی که کمتر

از ۱۰۰ عضو دارند ممکن است برای استفاده از روشهای اندازه گیری متغیر انتخاب شوند که بعداً در این بخش مورد بررسی قرار می گیرد.

علاوه بر این ، افشا اطلاعات در مورد فرضیه ها و روشهای بیمه ای مورد استفاده در ارزیابی اطلاعات گزارش شده در مورد کمک مقرر شده سالانه (ARC) و وضعیت تأمین وجه و پیشرفت هزینه یابی بیمه ای طرحهای OPEB براساس نمونه های زیر پایه ریزی شده اند.

■ افشای ارزیابی های بیمه ای شامل برآوردهای ارزش مبالغ گزارش شده و فرضیه ها در مورد ضریب احتمال رویدادها بعید در آینده می شود ، و افشای مبالغ تعیین شده بیمه مشروط به تجدید نظر مداوم به صورت نتایج واقعی هستند که با انتظارات قبلی و برآوردهای جدید که در مورد آینده ارائه شده اند مقایسه می شوند.

■ افشای جدول مقرر شده پیشرفت هزینه یابی بیمه بلافاصله بعد از اسناد مربوط به صورتهای مالی ، اطلاعات چند ساله در مورد اینکه آیا ارزش بیمه دارایی های طرح مربوط به ← بدهی ثبت نشده اضافه کاری بیمه برای مزایای افزایش یا کاهش می یابد ، ارائه می دهد.

■ افشای محاسبات براساس مستمری های ارائه شده طبق شرایط طرح محتوایی در اثر زمان هر ارزیابی و براساس طرح تسهیم ارزش میان کارفرما و اعضای طرح مربوط به موضوع می باشد. بعلاوه در صورت عملی بودن طرح باید افشا کند که پیش بینی مزایای برای اهداف گزارش گری مالی صریحاً محدودیت های بالقوه تأمین وجه قانونی یا قراردادی را براساس الگوی هزینه های مشترک میان کارفرما و اعضای طرح در آینده ترکیب نمی کند.

■ افشای محاسبات بیمه ای دیدگاهی طولانی مدت را نشان می دهد. در صورت کاربردی بودن ، افشای شیوه ها و فرضیه های بیمه ای مورد استفاده مطابق با دیدگاه شامل تکنیک هایی می شود که برای کاهش نوسان پذیری قیمت کوتاه مدت در بدهی های ثبت نشده بیمه ای و ارزش بیمه ای دارایی ها طراحی شده اند.

E. شناسایی روش های بیمه ای و فرضیه های مهم ARC را برای سال جاری و اطلاعات را در بخش D تعیین می کند.

افشاهای مقرر شده توسط بیانیه ۴۳ GASB عبارتند از:

▪ روش هزینه بیمه ای

▪ روش های ارزش بیمه ای دارایی ها را تعیین می کنند.

▪ فرضیه های راجع به موضوعات زیر:

▪ نرخ تورم

▪ نرخ برگشت سرمایه گذاری (تنزیل)، از جمله روشی که نرخ ترکیبی طرح حساب مستقل وجوه جزئی را در صورت قابل اجرا بودن تعیین می کند.

▪ اضافه حقوق پیش بینی شده در صورت وابسته بودن به تعیین سطح مزایا

▪ نرخ روند بهای تمام شده مراقبت بهداشتی برای طرحهای مراقبت بهداشتی بعد از استخدام. نرخ

تغییر هزینه های سرانه ادعای خسارت بهداشت ساعات اضافی (اضافه کاری) در نتیجه عواملی

مانند تورم دارویی، بکارگیری خدمات مراقبت بهداشتی، طراحی طرح و پیشرفتهای فنی می باشد.

اگر فرضیه های اقتصادی، نرخهای متفاوتی برای سالهای متوالی در نظر داشته باشد، نرخهایی که باید افشا شوند نرخهای (آتی) اولیه و نهایی هستند.

▪ روش استهلاك دارایی های نامشهود (سطح دلار یا سطح درصد حقوق و دستمزد و پیش بینی

شده) و دوره استهلاك دارایی های نامشهود. طرحهایی که از روش هزینه بیمه ای کل استفاده می

کنند باید افشا شوند زیرا روش مورد نظر، بدهی ها ثبت نشده بیمه بی پشتوانه را تشخیص نمی

دهد و به طور مجزا مستهلك می کند، اطلاعات مربوط به وضعیت تأمین وجه طرح و پیشرفت

هزینه یابی بیمه با استفاده از روش هزینه بیمه ای دوره ثبت برای این منظور تهیه شده است و

اطلاعات ارائه شده، پیشرفت هزینه یابی بیمه طرح را تخمین می زند.

اطلاعات مکمل پیش بینی شده

همانطور که در پاراگراف بعدی مشخص شده ، باید جدول پیشرفت هزینه یابی بیمه و جدول کمکهای کارفرما بلافاصله بعد از اسناد مربوط به صورتهای مالی نشان داده شوند. پارامترهایی که در بخش بعدی مورد بررسی قرار می گیرند شامل شرایط لازم اندازه گیری اطلاعات مشخص بیمه ای می شود که در جدول ها و افشاهای سند مربوطه گزارش شده اند. طرحهایی که کمتر از ۱۰۰ عضو دارند استفاده از روش اندازه گیری متغیر اخیرالذکر را بر می گزینند.

وقتی صورتهای مالی طرح اشتراک در هزینه یا عامل در گزارش مالی کارفرما گنجانده شوند (به عنوان یک حساب مستقل وجوه امانی مستمر کارکنان) ، نیازی نیست که کارفرما جدول اطلاعات مکمل پیش بینی شده را برای طرح ارائه دهد ، مشروط به آنکه (۱) جدول های مورد نظر با صورتهای مالی طرح در گزارش مالی مستقل موجود گنجانده شده باشند (۲) کارفرما در اسناد مربوط به صورتهای مالی اش اطلاعاتی را در مورد شیوه کسب گزارش مالی طرح مستقل می گنجانند.

وقتی صورتهای مالی طرح تک کارفرما در گزارش کارفرما گنجانده شده باشند ، کارفرما باید قابلیت دسترسی گزارش طرح مستقل را افشا نموده و اطلاعات مورد نظر جدول پیشرفت هزینه یابی بیمه را برای سه ارزیابی بیمه ای جدید ارائه دهد. کارفرما نباید جدول کمک های کارفرما برای طرح را ارائه دهد. اگر صورتهای مالی و جدول های پیش بینی شده طرح صریحاً در گزارش مالی طرح مستقل موجود نباشند ، کارفرما باید هر دو جدول برای هر طرح را که در گزارش کارفرما برای تمام سالهای مقرر شده ، گنجانده شده ارائه دهد.