

تلفیق شرکتهای دولتی در صورتهای مالی تلفیقی دولت

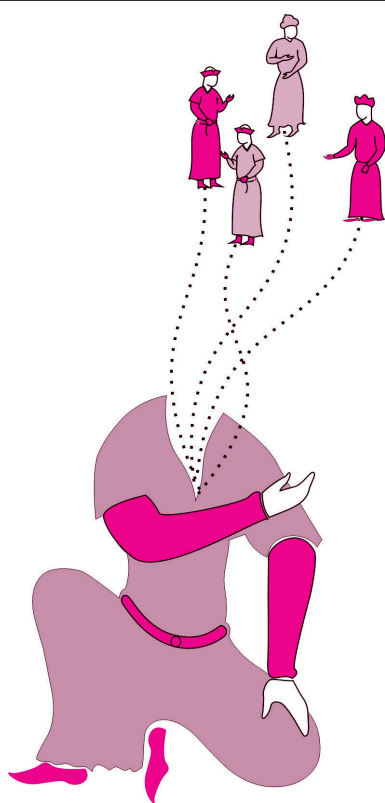
دکتر حلیمه رحمانی

یکی از مسائل مرتبط با تلفیق در بخش عمومی، وجود شرکتهای دولتی است. طبق ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور، «شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد می‌شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح، ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد». از اینرو مالکیت این شرکتها، به طور عمده برای دولت است؛ ولی از لحاظ فعالیت، فعالیتی شبیه بخش انتفاعی دارند. با وجود این، به دلیل ماهیت دوگانه‌ای (دولتی/انتفاعی) که این شرکتها دارند، دو سؤال در مورد آنها پیش می‌آید:

- اول این که آیا این شرکتها باید استانداردهای حسابداری بخش عمومی را رعایت کنند یا خیر، و
- دوم این که آیا باید مشمول تلفیق در صورتهای مالی تلفیقی بخش عمومی باشند یا خیر.

در خصوص سؤال اول، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران در بند ۶ بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان «اهداف گزارشگری مالی»، و بند ۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ با عنوان «نحوه ارائه صورتهای مالی»، به شرکتهای دولتی توصیه کرده است که برای مقاصد حسابداری و گزارشگری، از استانداردهای حسابداری بخش تجاری (انتفاعی) استفاده کنند.

در خصوص سؤال دوم، مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح دنیا و نظام آمارهای مالی دولت (GFS)^۲، بر خوردهای متفاوتی داشته‌اند و البته هر کدام، دلایل و توجیه‌های مخصوص به خود را دارند. در این



لازم ارائه شده است. لازم به ذکر است که در بررسیهای انجام شده و در مواردی که دولت دارای سطوح مختلف است، منظور از تلفیق در سطح دولت، تلفیق در سطح دولت مرکزی است.

نتایج حاصل از بررسی الزامهای مراجع مختلف تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح جهان به شرح **جدول ۱ و ۲** می باشد.

با توجه به نتایج بررسیها، سه رویه کلی در برخورد با شرکتهای دولتی در تلفیق در سطح دولت صورت می گیرد.

نوشتار^۱ سعی شده است به طور خلاصه به نحوه برخورد این مراجع در این رابطه پرداخته شود. برای این منظور، الزامهای مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح بین الملل، و کشورهای زلاندنو، استرالیا، کانادا، انگلیس، امریکا (دولت مرکزی و دولتهای ایالتی و محلی)، کشورهای عضو اتحادیه اروپا، و ایران، و همچنین نظام آمارهای مالی دولت، مورد بررسی قرار گرفته است. سپس براساس بررسی انجام شده، جمع بندی از برخوردهای یادشده صورت گرفته و در نهایت براساس آن، در مورد ایران پیشنهاد

جدول ۱- الزامهای حاکم بر شرکتهای دولتی در مناطق جغرافیایی مختلف

منطقه جغرافیایی / کشور	استانداردهای لازم الاجرا برای بخش عمومی		الزامهای یکسان	انعکاس شرکتهای بخش عمومی در صورتهای مالی تلفیقی در سطح دولت			معیار تلفیق
	شرکتهای	سایر قسمتها (دولت مرکزی)		تلفیق کامل	ارزش ویژه تعدیل شده	بدون تلفیق	
بین الملل	IFRSs	IPSASs	×	√			کنترل
زلاندنو	NZ IFRSs	PBE IPSASs (مبتنی بر IPSASs)	×	√			کنترل استراتژیک
استرالیا	AASB (مبتنی بر IFRS)	AASB (مبتنی بر IFRS)	√	√			کنترل استراتژیک
کانادا	IFRSs	PSASs (مبتنی بر IFRS)	×		√		کنترل آماری کنترل استراتژیک
انگلیس	EU-adopted IFRSs	EU-adopted IFRSs with (adjustments FReM)	×	√			کنترل آماری کنترل استراتژیک
امریکا- دولت مرکزی	FASB	FASAB	×	√			بودجه و معیارهای کمکی
امریکا- دولتهای ایالتی و محلی	FASB	GASB	×	√			پاسخگویی مالی
برخی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا (بعد از ۲۰۱۳) (شامل اتریش، استونی، اسلواکی، سوئد، و ...)	IFRSs	EPSASs (مبتنی بر IPSASs)	×	√			کنترل استراتژیک
عمده کشورهای عضو اتحادیه اروپا (قبل از ۲۰۱۳) (شامل بلغارستان، اتریش، جمهوری چک، دانمارک، اسپانیا، سوئد، سوئیس، و ...)	• National Accounting Standards • IFRSs	• EU Accounting Rules • ESA 2010 • National Accounting Standards	×		بیشتر: • مینای نقدی • تهیه نشدن صورتهای مالی تلفیقی در سطح دولت • معیار آماری، سازمانی، قانونی، بودجه ای نه حسابداری (کنترل)		کنترل آماری سازمانی قانونی بودجه ای
نظام آمارهای مالی دولت	• GFS • IFRSs • National Accounting Standards	• GFS • IFRSs • IPSASs	×	√			کنترل آماری

جدول ۲- جمع‌بندی نتایج

جدول ۲- جمع بندی نتایج								
شرح	بدون تلفیق		ارزش ویژه روشن تعدیل شده		تلفیق کامل			جمع
	نمونه	تعداد	نمونه	تعداد	یک ستونی		چند ستونی	
					نمونه	تعداد	نمونه	تعداد
الزامهای مشترک با دیگر قسمتهای بخش عمومی	-	-	-	-	-	۱	استرالیا	۱
الزامهای متفاوت از دیگر قسمتهای بخش عمومی	۱	۱	۱	کانادا	۳	بین الملل زلاندنو امریکا- دولت مرکزی	۴	۹
جمع	۱	۱	۱	۳	۵	۱۰		

۱- بدون تلفیق

دولت نمی‌تواند مربوط باشد و در واقع ارتباط بین دولت و شرکت‌های دولتی، بیشتر یک ارتباط سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود و بهتر است با استفاده از روش ارزش ویژه تعدیل شده به حساب گرفته شود (Bergmann and Grossi, 2016).

۳- تلفیق کامل

در کشورهایی که شرکت‌های دولتی را با دیگر قسمتهای بخش عمومی تلفیق کامل می‌کنند، دو رویه کلی از لحاظ الزامهای حاکم بر شرکتها و سایر قسمتهای بخش عمومی، مشاهده می‌شود.

• دسته اول، کشورهایی مانند استرالیا هستند که برای تمام واحدهای بخش عمومی (اعم از شرکتها و دولت اصلی) از الزامهای یکسانی استفاده می‌کنند.

• دسته دوم، کشورهایی مانند زلاندنو، امریکا (دولت مرکزی)، امریکا (در سطح دولتهای ایالتی و محلی)، انگلیس، و بسیاری از کشورهای عضو اتحادیه اروپا هستند که به‌رغم متفاوت بودن الزامهای حاکم بر گزارشگری شرکت‌های دولتی و دیگر واحدهای بخش عمومی، این شرکتها باز هم در صورتهای مالی تلفیقی دولت به‌طور کامل تلفیق می‌شوند. در مورد دسته اول، به دلیل یکسان بودن الزامهای گزارشگری حاکم، کار تلفیق در سطح دولت ساده‌تر از دسته

در حالت بدون تلفیق، برخی از کشورها مثل آلمان، یونان، بلغارستان، و ... که به‌طور عمده مبنای حسابداری بخش عمومی آنها مبنایی غیر از مبنای تعهدی (از قبیل مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده) است، صورتهای مالی تلفیقی تهیه نمی‌کنند و یا در برخی موارد تهیه کرده، اما مبنای تلفیق آنها معیاری غیر از کنترل (از جمله بودجه، یا قانون، یا ...) است، یا شرکت‌های دولتی مشمول تلفیق در سطح دولت نمی‌شوند.

۲- تلفیق به روش ارزش ویژه

در بین کشورهای بررسی شده، در حال حاضر کشور کانادا تنها موردی است که در مورد شرکت‌های دولتی از روش ارزش ویژه تعدیل شده^۲ استفاده می‌کند. البته در زلاندنو نیز در گذشته از روش ارزش ویژه تعدیل شده در مورد سرمایه‌گذاری دولت در شرکت‌های دولتی استفاده می‌شده است. در کشور کانادا، سهم دولت در شرکت‌های دولتی به‌عنوان سرمایه‌گذاری، در صورتهای مالی تلفیقی دولت گزارش و حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه تعدیل شده انجام می‌شود. توجیه چنین نحوه برخوردی این بوده است که فعالیت شرکت‌های دولتی، تجاری است؛ از اینرو تلفیق آنها در صورتهای مالی

تلفیقی دولت تلفیق شوند یا خیر. با توجه به نتایج بررسیها، می توان چنین نتیجه گیری کرد که از بین سه رویه کلی مشاهده شده در کشورهای مورد بررسی، رویه اول که بدون تلفیق است، نمی تواند گزینه مناسبی برای ایران باشد. اما از بین دو رویه دوم و سوم، یعنی استفاده از روش ارزش ویژه تعدیل شده یا تلفیق کامل، باید بسته به شرایط یک روش انتخاب شود. برای تصمیم گیری بهتر، می توان دلایل مطرح شده از سوی طرفداران و مخالفان هر روش را مورد بررسی قرار داد.

۱- روش ارزش ویژه

طرفداران استفاده از روش ارزش ویژه معتقدند که:

- با توجه به این که واحدهای تجاری دولت (شامل شرکتهای دولتی) هم از لحاظ هدف و هم از لحاظ فعالیت، بیشتر به واحدهای بخش انتفاعی شباهت دارند، و از لحاظ تأمین مالی مستقل از دولت هستند، انتظار می رود خودشان بتوانند بدهی هایشان را پرداخت کنند و حتی ممکن است سودی کسب کنند که برای استفاده در اختیار دولت قرار دهند، از اینرو، گزارش جداگانه واحدهای تجاری دولت باعث پرهیز از اختلاط اطلاعات آنها با اطلاعات بخش دولت اصلی می شود (PSAB, 2018; Bisogno et al., 2015). به عبارتی، با انعکاس سهم دولت در شرکتهای دولتی، به عنوان یک رقم دارایی (سرمایه گذاری) در صورتهای مالی تلفیقی در سطح دولت، بین فعالیتهای اصلی دولت و فعالیتهای جنبی^۵ (بازرگانی) آن تفکیک ایجاد می شود. در نتیجه این کار، تصویر شفاف تری از فعالیتهای دولت، و اطلاعات سودمندتری برای مقاصد پاسخگویی ارائه می شود (Bisogno et al., 2015).

- اگر احتمال رود بخشی از این واحدها (شرکتهای دولتی) در آینده به فروش برسند، با به کارگیری روش ارزش ویژه، به راحتی می توان رابطه مبادلاتی^۶ دولت با آن واحدها، و کاهش مسئولیت دولت در قبال بدهیهای آنها را در صورت فروش، نشان داد (IFAC study N. 8, 1996).

- به دلیل الزامها و استانداردهای متفاوت حاکم بر شرکتهای دولتی نسبت به بخش دولت اصلی، شرکتهای دولتی باید به صورت جدا (و در سطح خودشان) تلفیق شوند (Bisogno et al., 2015).
- در گامهای اولیه تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سطح دولت، استفاده از روش ارزش ویژه می تواند مبنای معقولی برای ارائه صورتهای مالی تلفیقی باشد؛ هر چند که در درازمدت، باید به سمت تلفیق کامل حرکت کرد (Bergmann and Grossi, 2016).

- فعالیت شرکتهای دولتی، تجاری است؛ از اینرو تلفیق آنها در صورتهای مالی دولت نمی تواند مربوط باشد و در واقع ارتباط بین

دوم است. اما در خصوص دسته دوم، به دلیل یکسان نبودن الزامهای گزارشگری حاکم بر شرکتها و سایر واحدهای بخش عمومی، فرایند تلفیق مشکل تر خواهد بود؛ چرا که باید رویه های حسابداری همه واحدهای مشمول تلفیق در سطح دولت یکسان شوند. در این حالت، اندازه دولت و بخش عمومی عامل مهمی در تلفیق محسوب می شود؛ هر چه اندازه بخش عمومی کوچکتر باشد، این کار ساده تر خواهد بود. افزون بر این، از لحاظ شکل بندی صورتهای مالی تلفیقی نیز سه رویه کلی مشاهده شد:

۱- ارائه یک ستون برای کل بخش عمومی؛ برای نمونه، شکل بندی پیشنهاد شده به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی.

۲- ارائه سه ستون به ترتیب برای بخش دولت اصلی، شرکتهای عمومی مالی، و شرکتهای عمومی غیر مالی و در نهایت ارائه یک ستون برای مجموع آنها؛ برای نمونه، شکل بندی پیشنهادی به وسیله نظام آمارهای مالی دولت.

۳- ارائه یک ستون برای فعالیتهای از نوع دولتی و یک ستون برای فعالیتهای از نوع بازرگانی و در نهایت یک ستون برای مجموع آنها؛ برای نمونه، شکل بندی پیشنهادی به وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری امریکا.

همچنین از لحاظ تفکیک شدن یا تفکیک نشدن سرمایه گذاری در شرکتهای دولتی نیز دو رویه کلی مشاهده می شود:

۱- رویه اول این که به صورت یک رقم جداگانه (یعنی روش ارزش ویژه یا روش ارزش ویژه تعدیل شده) یا در قالب ستون جداگانه ای در صورتهای مالی تلفیقی دولت تفکیک شوند؛ برای نمونه، کانادا، استرالیا، انگلیس، نظام آمارهای مالی دولت، و امریکا- دولتهای محلی و ایالتی.

۲- رویه دوم این که هیچگونه تفکیکی صورت نگیرد و نتیجه تلفیق کامل تمام قسمتهای بخش عمومی در یک ستون ارائه شود؛ برای نمونه، شکل بندی پیشنهاد شده به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی کشور زلاندنو، و کشور امریکا- دولت مرکزی.

راهکار پیشنهادی در مورد ایران

همانطور که اشاره شد، هدف اصلی این نوشتار یافتن پاسخی برای این پرسش است که آیا در ایران، شرکتهای دولتی باید در صورتهای مالی

تلفیق در سطح دولت، می‌تواند کمک‌کننده باشد؛ از اینرو به‌نظر می‌رسد در مورد ایران نیز این روش بتواند حداقل در کوتاه‌مدت، کارساز باشد.

۲- تلفیق کامل

با توجه به این‌که شرکت‌های دولتی جزئی از بخش عمومی هستند، از لحاظ نظری، تلفیق شرکت‌های دولتی در صورت‌های مالی تلفیقی دولت می‌تواند تصویر کاملی از بخش عمومی ارائه دهد. اما گذشته از مطالبی که در قسمت قبل در حمایت از روش ارزش ویژه و تفکیک فعالیت‌های اصلی دولت از فعالیت‌های جنبی آن ارائه شد، مباحث دیگری مانند اندازه شرکت‌های دولتی، مخارج تلفیق آنها، و زمان لازم برای تلفیق آنها نیز باید مدنظر قرار گیرد و نمی‌توان تنها به دلایل نظری، یا تنها برحسب تجارب دیگر کشورها در خصوص تلفیق کامل این شرکت‌ها در صورت‌های مالی تلفیقی دولت، آنها را به‌طور کامل تلفیق کرد.

تجارب کشورهای مختلف در خصوص تلفیق در سطح دولت نشان می‌دهد که تنها دو کشور انگلیس و استونی در سطح دنیا هستند که صورت‌های مالی تلفیقی در سطح کل دولت تهیه می‌کنند. بقیه کشورهایی که صورت‌های مالی تلفیقی در سطح دولت تهیه می‌کنند، در واقع، صورت‌های مالی تلفیقی در سطوح جداگانه دولت است؛ برای مثال، فقط در سطح دولت مرکزی یا فقط در سطح دولت‌های ایالتی و محلی. با توجه به اندازه بزرگ بخش عمومی و دولتی در ایران، به‌نظر می‌رسد تهیه صورت‌های مالی تلفیقی برای کل دولت ایران کاری مشکل باشد. لذا به‌منظور تسهیل این فرایند، و با توجه به تجارب جهانی مثل کشور کانادا، سوئیس، و زلاندنو، ممکن است بهتر باشد در مراحل اولیه تلفیق در سطح کل دولت، در خصوص سرمایه‌گذاری در شرکت‌های دولتی از روش ارزش ویژه تعدیل‌شده استفاده کرد؛ ولی در بلندمدت، باید برنامه‌ریزی برای تلفیق کامل صورت گیرد؛ چرا که صورت‌های مالی تلفیقی در سطح کل دولت باید بیانگر تمام منابع و تعهدهای کل بخش عمومی از جمله شرکت‌های دولتی باشد. با توجه به این‌که ریسک این شرکت‌ها در صورت زیاندهی، یا ایفانکردن تعهدها، متوجه دولت هم هست، از اینرو شمول منابع و تعهدهای آنها به‌طور کامل در صورت‌های مالی تلفیقی در سطح دولت (یعنی تلفیق کامل)، ضروری است.

در جدول ۳، دلایل طرفداران و مخالفان روش ارزش ویژه تعدیل‌شده و تلفیق کامل به‌طور خلاصه ارائه شده است.



دولت و شرکت‌های دولتی، بیشتر یک ارتباط سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود و بهتر است با استفاده از روش ارزش ویژه تعدیل‌شده به حساب گرفته شود (Bergmann and Grossi, 2016).

• به‌هر حال با وجود گستردگی استفاده از معیار کنترل، صورت‌های مالی تلفیقی که شامل تمام واحدهای بخش عمومی، از جمله شرکت‌های دولتی می‌شود، نمی‌تواند به‌خوبی فراهم‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد؛ چرا که با تلفیق این شرکت‌ها، به‌دلیل اختلاط فعالیت‌های بخش دولت اصلی با فعالیت‌های انتفاعی شرکت‌های دولتی، تصویر ارائه‌شده از دولت مبهم می‌شود (Bergmann and Grossi, 2016). از اینرو، گزارش جداگانه آنها برای مقاصد تصمیم‌گیری سودمندتر خواهد بود.

در مقابل، مخالفان استفاده از روش ارزش ویژه عنوان می‌کنند که: • استفاده از روش ارزش ویژه باعث می‌شود که تصویر روشنی از بدهیها و ریسک‌های مالی مرتبط با آنها در خصوص تمام واحدهای زیر کنترل دولت، ارائه نشود (Bergmann and Grossi, 2016). براساس مطالب بالا، دلیل اصلی استفاده برخی از کشورها از روش ارزش ویژه، جلوگیری از اختلاط فعالیت‌های دولتی و بازرگانی دولت است نه ساده‌تر بودن آن؛ چرا که در به‌کارگیری روش ارزش ویژه نیز باید رویه‌های حسابداری واحدهای کنترل‌کننده و زیر کنترل یکسان و معامله‌ها و مانده حساب‌های درون‌گروهی حذف شود. پس، در عمل تفاوت زیادی از بُعد صرفه‌جویی زمانی و هزینه‌ای و رفع پیچیدگی وجود ندارد. بنابراین، شاید به‌نظر برسد همان تلفیق کامل بهتر است. اما تلفیق کامل هم مشکل است و هم هزینه‌بر و زمان‌بر؛ لذا برخی کشورها مثل کانادا، سوئیس، و زلاندنو (از سال ۱۹۹۲ تا ۲۰۰۲) (Robb and Newberry, 2007)، تصمیم به استفاده از روش ارزش ویژه تعدیل‌شده گرفته‌اند که مشکلات یادشده را ندارد. همانطور که پیش از این اشاره شد، در روش ارزش ویژه تعدیل‌شده نیازی به یکسان بودن رویه‌های حسابداری شرکت‌های دولتی با سایر قسمتهای بخش عمومی نیست. همچنین طبق این روش، غیر از موارد زیر، نیازی به حذف مانده حساب‌ها و معامله‌های درون‌گروهی نیست:

• سودوزیانیهای تحقق نیافته درون‌گروهی داراییهایی که هنوز درون واحد گزارشگر دولت هستند، و

• استهلاک مابه‌التفاوت سرمایه‌گذاری (ACCA, 2014). با توجه به مطالب یادشده، استفاده از روش ارزش ویژه در مراحل اولیه

جدول ۳- دلایل طرفداران روشهای ارزش ویژه تعدیل شده و تلفیق کامل

تلفیق کامل	ارزش ویژه (تلفیق سطری)	
با توجه به این که شرکتهای دولتی جزئی از بخش عمومی هستند، از لحاظ نظری، تلفیق شرکتهای دولتی در صورتهای مالی تلفیقی دولت می تواند تصویر کاملی از بخش عمومی ارائه دهد.	• متفاوت بودن هدف و فعالیت شرکتها از فعالیت اصلی دولت • مستقل بودن شرکتها از لحاظ تأمین مالی • انتظار پرداخت بدهیها از سوی خود شرکتها • مخلوط نشدن فعالیتهاى اصلی و جنبی دولت و در نتیجه، ارائه تصویر شفاف تر از فعالیتهاى دولت • الزامها و استانداردهای متفاوت حاکم بر شرکتها • استفاده بسیاری از کشورها از روش ارزش ویژه در گامهای اولیه تلفیق • نشان دادن رابطه سرمایه گذاری بین دولت و شرکتهای دولتی	دلایل طرفداران
افزون بر مطالبی که در حمایت از روش ارزش ویژه ارائه گردید، مباحث دیگری نظیر اندازه شرکتهای دولتی، مخارج تلفیق آنها، و زمان لازم برای تلفیق آنها نیز باید مدنظر قرار گیرد.	ارائه نشدن تصویر روشنی از بدهیها و ریسکهای مالی مرتبط با آنها درخصوص تمام واحدهای زیر کنترل دولت	دلایل مخالفان

• Australian Accounting Standards Board (AASB), **Accounting Standards**, 2018

Australian Corporation Act 2M.3, 2001

• Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S., **Consolidation in the Public Sector: Methods and Approaches in Organization for Economic Cooperation and Development Countries**, International Review of Administrative Sciences, 2016, 82(4), 763–783. doi:10.1177/0020852315576713

• Bisogno, M., Santis, S., & Tommasetti, A., **Public- Sector Consolidated Financial Statements: An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's Exposure Draft no. 49**, International Journal of Public Administration, 2015, 38(4), 311–324. doi:10.1080/01900692.2015.999605

• EPSAS Working Group, **EPSAS Issue Paper on Consolidation of Financial Statements**, 2018

• External Reporting Board (XRB), **New Zealand Accounting Standards Framework**, 2015

• Governmental Accounting Standards Board (GASB); **Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 2, Entity and Display**, 1995

• International Federation of Accountants (IFAC), **Study No. 8: The Government Financial Reporting Entity**, 1996

• International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, 2018

• Public Sector Accounting Board (PSAB), **20 Questions about the Government Reporting Entity**,

• Public Sector Accounting Board (PSAB), **Public Sector Accounting Standards**, 2018

• Robb A. and Newberry S., **Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards**, Socio-Economic Review, 2007, Volume 5, Issue 4, Pages 725–754.

پانویسها:

۱- فایل کامل این نوشتار در آدرس

<https://audit.org.ir/WFrmCodifiedStandardView.aspx>

در دسترس است.

2- Government Finance Statistics (GFS)

۳- روش ارزش ویژه تعدیل شده (Modified Equity Method) نیازی به رعایت کامل شرایط ارزش ویژه نمی باشد. برای مثال، طبق روش ارزش ویژه تعدیل شده، نیازی به یکسان بودن رویه های حسابداری شرکتهای دولتی با رویه های حسابداری حاکم بر سایر قسمتهای بخش عمومی (شامل دولت) نیست. همچنین طبق این روش، غیر از موارد زیر، نیازی به حذف مانده حسابها و معامله های درون گروهی نیست:

الف- سود و زیانهای تحقق نیافته درون گروهی داراییهای که هنوز درون واحد گزارشگر دولت هستند، و

ب- استهلاک مابه التفاوت سرمایه گذاری (ACCA, 2014).

4- Core Activities

5- Peripheral Activities

6- Arm's-length Relationship

منابع:

• اکرمی سیدرحمتا له، زارعی بتول، و بنانی مهدی، مدیریت بدهیهای بخش عمومی، نشریه ۲۱۲ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۵

• زارعی بتول، مدیریت مالی بخش عمومی، ۱۳۹۲

• صفرزاده بندری محمدحسین، تعیین حوزه تلفیق و شاخصهای کنترل طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، حسابرس شماره ۷۷، ۱۳۹۵

• صفرزاده محمدحسین، بیانیه های مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی، نشریه ۲۰۱ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۲

• قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶

• کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۲

• کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۳۹۲

• Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), **Whole of Government Accounts? Who is Using Them**, 2014