

## نظام آمارهای مالی دولت و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

### بخش نخست - تفاوت‌های مفهومی بنیادی

✍ دکتر محمدحسین صفرزاده

چندی است که سازمان حسابرسی اقدام به تدوین چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کرده است. از ابتدای سال ۱۳۹۴ واحدهای بخش عمومی ملزم به رعایت این استانداردها هستند؛ استانداردهایی که به‌طور عمده بر پایه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تدوین شده است.

افزون بر گزارشهای مالی که باید بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شود، بیشتر دولتها اطلاعات مالی منطبق با نظام آمارهای مالی دولت را نیز تهیه می‌کنند. اگرچه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای نظام آمارهای مالی دولت بر پایه اصول مشابهی تنظیم می‌شود، اما این دو مجموعه دارای هدفهای متفاوتی بوده و بر واحدهای گزارشگر متفاوتی تأکید دارند.

با توجه به اهمیت موضوع، در این شماره به مقایسه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (که مبنای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران است) و نظام آمارهای مالی دولت می‌پردازیم. تفاوت‌های بین دو مجموعه را می‌توان به تفاوت‌های مفهومی بنیادی و تفاوت‌های مربوط به نحوه ارائه و واژگان فنی تقسیم‌بندی کرد. در شماره حاضر، تفاوت‌های مفهومی بنیادی بین دو مجموعه بررسی می‌شود. شماره بعدی مجله نیز به بررسی تفاوت‌های مربوط به نحوه ارائه و واژگان فنی اختصاص خواهد داشت.

## مقدمه

در این مقاله، رابطه دقیق بین رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت و استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، تشریح می‌شود. بسیاری از قواعد، مفاهیم و فرایندهای حسابداری که در آمارهای اقتصاد کلان مورد استفاده قرار می‌گیرد، مبتنی بر قواعد، مفاهیم و فرایندهای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی است. پیشرفتهای بین‌المللی در روش‌شناسی آماری و استانداردهای حسابداری برای واحدهای بخش عمومی در سالهای اخیر به‌گونه‌ای هماهنگ شده‌اند که گزارشگری دولت و شفافیت مالی بهبود یابد.

تهیه آمارهای مالی دولت، با به‌کارگیری استانداردهای باکیفیت حسابداری تعهدی (نظیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی)، آسان‌تر می‌شود. دلیل این موضوع آن است که یک نظام حسابداری تعهدی جامع، برای تهیه گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت منبع داده مناسبی محسوب می‌شود. بنابراین دولت‌ها باید از این موضوع مطلع باشند و فهرست حسابهای خود را به‌گونه‌ای طراحی کنند که پاسخگوی تأمین هدفهای دوگانه (گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی) باشد.

کارگروه هماهنگ‌سازی حسابداری بخش عمومی که در سال ۲۰۰۳ تأسیس شد، اولین نهاد رسمی در سطح بین‌الملل محسوب می‌شود که به‌دنبال هماهنگ‌سازی رهنمودهای آماری و استانداردهای حسابداری بود. مهمترین خروجی‌های کارگروه یادشده عبارت بود از:

- ارائه رهنمود در حوزه آمارهای بخش عمومی، و
- تهیه یک گزارش پژوهشی که شباهتها و تفاوت‌های بین دو نظام گزارشگری را مستند می‌کند.

سازمانهای بین‌المللی و هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به این تلاش‌ها ادامه دادند تا رهنمودهایی در خصوص تشخیص و رفع تفاوت‌های غیرقابل اجتناب بین دو نظام گزارشگری مزبور ارائه کنند.

با توجه به این‌که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری آماری، هر دو پویا بوده و در گذر زمان تغییر می‌کنند، در این مقاله تنها بر تفاوت‌های بنیادی

تأکید می‌شود که توضیح می‌دهد چرا دو چارچوب گزارشگری یادشده متفاوت هستند. اطلاعات تفصیلی در مورد تفاوت‌های خاص بین دو مجموعه از مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و مراجعه به استانداردها و فصلهای خاص دستورعمل نظام آمارهای مالی دولت (۲۰۱۴)، امکان‌پذیر است.

در این مقاله، تنها بر روابط بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نظام آمارهای مالی دولت تأکید می‌شود؛ زیرا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان بهترین نحوه عمل برای گزارشگری مالی بخش عمومی شناخته شده‌اند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای جامع از استانداردهای حسابداری تعهدی کامل هستند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بسیاری از کشورها (از جمله ایران) بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تدوین شده است. این بدان معناست که مقایسه با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مبنایی جامع برای مقایسه رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت با استانداردهای حسابداری را فراهم می‌کند.

## مقایسه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت

طبق نظام آمارهای مالی دولت، بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری، همپوشانی درخور توجهی وجود دارد. در این بخش، شرحی کلی از رابطه بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت (با تأکید بر تفاوت‌های بنیادی که توضیح می‌دهد چرا دو چارچوب گزارشگری یادشده در برخی حوزه‌ها متفاوت هستند) ارائه می‌گردد. همچنین در این بخش، خلاصه‌ای از چگونگی رفع تفاوت‌های بین دو مجموعه ارائه می‌شود. اگر از تعدیلهای مناسب برای رفع تفاوت‌های بین دو مجموعه استفاده شود، اطلاعات گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌تواند به‌عنوان منبعی باکیفیت

برای تهیه گزارش طبق نظام آمارهای مالی دولت محسوب شود. حسابرسی مستقل گزارشهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، سبب بهبود قابلیت اتکا برای مقاصد گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت خواهد شد.

تفاوت‌های بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت را می‌توان در دو دسته به شرح زیر جای داد:

- تفاوت‌های مفهومی بنیادی، و
- تفاوت‌های مربوط به نحوه ارائه و واژگان فنی.

### تفاوت‌های مفهومی بین دو مجموعه

تفاوت‌های مفهومی بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت را می‌توان در قالب سرفصل‌های زیر مورد بررسی قرار داد:

- هدف‌ها،
- واحد گزارشگر،
- معیارهای شناخت داراییها، بدهیها، درآمد و هزینه،
- تفاوت‌های ارزشیابی (اندازه‌گیری) برای انواع خاصی از داراییها و بدهیها، و
- تجدید ارزیابی‌ها و دیگر تغییرها.

### هدف‌ها

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت، هدف‌های متفاوتی برای تهیه اطلاعات دارند. گزارش‌های تهیه‌شده طبق نظام آمارهای مالی دولت به منظور موارد زیر مورد استفاده قرار می‌گیرند:

- ۱- تجزیه و تحلیل سیاست‌های مالی، اتخاذ سیاستها، و ارزیابی تأثیر سیاست‌های مالی،
- ۲- تعیین تأثیر بر اقتصاد، و
- ۳- مقایسه پیامدهای ملی و بین‌المللی.

در اینجا تأکید بر ارزیابی بخش اصلی دولت و بخش عمومی بر اقتصاد و تأثیر دولت بر دیگر بخش‌های اقتصادی است. چارچوب گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت به صورت خاص برای داده‌های ورودی بخش عمومی به دیگر حساب‌های

اقتصاد کلان طراحی شده بود؛ گرچه بسیاری از کشورها، چارچوب گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت را برای گزارشگری مالی و سنجش رعایت مقررات مالی پذیرفته‌اند. در مقابل، صورت‌های مالی تهیه‌شده طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به منظور: ۱- ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی، ۲- ارزیابی پاسخگویی مدیریت، و ۳- آگاهی از تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرند.

اگرچه بین دو مجموعه اطلاعات مالی برای تأمین این هدف‌های متفاوت، شباهت‌های بسیاری وجود دارد؛ اما تفاوت در هدفها منجر به برخی تفاوت‌های بنیادی در چگونگی و نوع اطلاعات مورد گزارش می‌شود. برای مثال، در گزارش‌های تهیه‌شده طبق نظام آمارهای مالی دولت، در معامله داراییها و بدهیهای مالی باید مشخص شود که طرف معامله در کشور اقامت دارد یا این‌که مقیم خارج از کشور است. در مقابل در صورت‌های مالی تهیه‌شده طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، این معامله‌ها منجر به طبقه‌بندی داراییها و بدهیها در طبقه‌های جاری یا غیرجاری با توجه به سررسید آنها می‌شود.

### واحد گزارشگر

یکی از تفاوت‌های بنیادی بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت، مربوط به تعریف واحد گزارشگر و فرایند تلفیق است که از آن به تعیین مرزها و محدوده واحد گزارشگر یاد می‌شود. براساس رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت، واحدهای سازمانی در قالب بخشها و زیربخش‌های آماری تجمیع و تلفیق می‌شوند. تأکید گزارشگری آماری در اساس، بر بخشها و زیربخش‌های تلفیق‌شده است. اگرچه به لحاظ نظری این امکان وجود دارد که گزارش‌های تهیه‌شده رهنمودهای نظام آمارهای مالی دولت برای واحدهای سازمانی به صورت جداگانه تهیه شود، اما گزارش‌های آماری مجزا برای واحدهای جداگانه به طور معمول منتشر نمی‌شود. برای تعیین واحد سازمانی، هر واحد جداگانه در اقتصاد با توجه به توانایی نگهداری داراییها و بدهیها و اعمال مالکیت اقتصادی کامل بر آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

واحدهای تحت کنترل دولت که فعالیت اصلی غیر مرتبط با

«واحد کنترل کننده» شناخته خواهد شد. کنترل نیز به معنای توانایی قابل اعمال برای هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی دیگر واحدها به منظور کسب منافع از فعالیتهای آنهاست.

الزامهای تلفیق واحدهای گزارشگر براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری نظام آمارهای مالی دولت، متفاوت است. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه»، صورت‌های مالی تلفیقی به صورت‌های مالی یک گروه گزارشگر اطلاق می‌شود؛ گویی که آنها یک واحد یگانه هستند. این بدان معناست که واحد کنترل کننده صورت‌های مالی تمام واحدهای تحت کنترل را- صرف نظر از این که آنها: مقیم باشند یا نباشند، فعالیت مرتبط با بازار انجام دهند

یا ندهند، یا مؤسسه بازرگانی دولتی باشند یا نباشند-

تلفیق می‌کند. این

نحوه برخورد با

رویکرد تلفیق

بخش اصلی

دولت که در آن

[برای مثال] واحدهای

سازمانی غیرمقیم در تلفیق

آورده نمی‌شوند، متفاوت است.

با وجود این، یکی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به افشای اطلاعات مالی در مورد بخش اصلی دولت اختصاص یافته است. استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۲۲ با عنوان «افشای اطلاعات مالی در مورد بخش اصلی دولت»، به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۶ برای تلفیق بخش اصلی دولت را ملغی می‌کند؛ اما به‌کارگیری دیگر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را مجاز می‌داند. این موضوع به معنای ارائه تجمیعی است (و نه تلفیق منافع در واحدهای تحت کنترل در دیگر بخشها).

همچنین طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (به استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۸ با عنوان «گزارشگری قسمتها» مراجعه شود)، واحدهای

بازار انجام می‌دهند، در بخش اصلی دولت (GGS) آورده می‌شوند. اگرچه تمام واحدهای مقیم تحت کنترل دولت (شامل شرکتهای عمومی که فعالیتهای مرتبط با بازار انجام می‌دهند) در بخش عمومی آورده می‌شوند، اما فعالیتهای غیرمرتبط با بازار تعیین‌کننده مرز بخش اصلی دولت (به‌عنوان یک زیربخش مجزا در بخش عمومی) است. بخش اصلی دولت، واحدهای سازمانی که فعالیتهای مرتبط با بازار انجام می‌دهند را دربر نمی‌گیرد. بخش اصلی دولت داده‌های تلفیقی ارائه می‌کند که در آن، معامله‌ها و مانده‌های بین واحدهای بخش اصلی دولت حذف شده است.

براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، «واحد گزارشگر» به سازمان [اعم از سازمان دولتی یا دیگر

سازمانهای بخش عمومی]، برنامه

یا فعالیت قابل تشخیصی

اطلاق می‌شود که

گزارشهای مالی

با مقاصد عمومی

تهیه می‌کند. در هر

کشور، گزارشهای

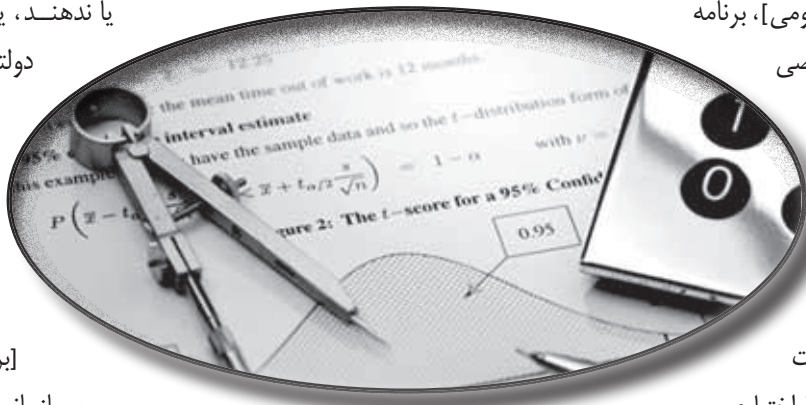
مالی ممکن است

به‌صورت اجباری یا اختیاری

تهیه شود. ویژگی اصلی یک واحد گزارشگر این

است که استفاده‌کنندگانی وجود دارند که به گزارشهای مالی با مقاصد عمومی نیاز دارند. واحد گزارشگر می‌تواند «گروهی از واحدهای گزارشگر» باشد.

گروه گزارشگر دربرگیرنده دو یا بیش از دو واحد جداگانه است که گزارشهای مالی با مقاصد عمومی ارائه می‌کند؛ گویی که آنها یک واحد جداگانه هستند. گروه گزارشگر هنگامی قابل تشخیص است که یک واحد گزارشگر از قدرت و ظرفیت لازم برای هدایت فعالیتهای یک یا بیش از یک واحد گزارشگر به‌منظور کسب منفعت از فعالیتهای آنها برخوردار باشد. همچنین ممکن است واحد یادشده در معرض زیانها یا مخارج مالی به‌وجودآمده در نتیجه فعالیتهای آن واحدها (واحدهایی که فعالیت آنها از سوی یک واحد دیگر هدایت می‌شود) قرار داشته باشد. در صورت دارا بودن این شرایط، واحد گزارشگر به‌عنوان





گزارشگر ملزم هستند اطلاعات مالی تفکیک شده مرتبط با هر یک از قسمتهای خود را ارائه کنند. این اطلاعات دربرگیرنده داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینههای قسمت است. قسمتها بهطور معمول در قالب مناطق جغرافیایی یا خدماتی که ارائه می‌کنند، تعریف می‌شوند. آمارهای مالی دولت شامل داده‌هایی در خصوص مخارج دولت بر مبنای وظایف است.

### معیارهای شناخت

هدف استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت، شناسایی رویدادهای اقتصادی در دوره وقوع است. در هیچ کدام از آنها، به‌کارگیری محافظه‌کاری یا احتیاط به‌منظور توجیه گزارشگری ذخایر مربوط به پیش‌بینی رویدادهای احتمالی آینده مجاز نیست. با وجود این، آنها در معیارهای شناخت برای برخی بدهیها متفاوت هستند؛ زیرا نحوه برخورد استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با «نبود اطمینان مرتبط با جریانهای خروجی اقتصادی آینده» متفاوت از رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت است. تأثیر تفاوت یادشده این است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی [در مقایسه با رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت]، شناسایی اقلام بیشتری به‌عنوان بدهی را مجاز می‌دانند.

در آمارهای اقتصاد کلان، یک بدهی تا زمانی که ادعایی از سوی طرف مقابل وجود نداشته باشد، شناسایی نمی‌شود. حفظ تقارن در نظام آمارهای اقتصاد کلان، یک اصل بنیادی محسوب می‌شود. بنابراین، رهنمود نظام آمارهای مالی دولت این است که موارد احتمالی نظیر ضمانت‌های یک‌باره و اتفاقی باید در یادداشتها افشا شوند. برخی بدهیها نظیر مزایای کارکنان دولت و طرحهای ضمانتی خاص، جنبه احتمالی ندارند؛ بنابراین به‌عنوان بدهی شناسایی می‌شوند. در مقابل، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مقرر می‌دارند «هنگامی که یک تعهد فعلی وجود دارد و وقوع جریان خروجی محتمل باشد، مبلغ مزبور باید برآورد شود و در صورتی که به‌گونه‌ای انکاپذیر قابل برآورد باشد، به‌عنوان یک بدهی در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) شناسایی شود». تفاوت اصلی مربوط به «ذخیری» است که استانداردهای

بین‌المللی حسابداری بخش عمومی آنها را به‌عنوان بدهیهای تعریف می‌کنند که در مورد مبلغ و زمان‌بندی آنها اطمینان وجود ندارد (به بند ۱۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۹ مراجعه شود). ذخایر، تعهدهایی هستند که در آنها طرف مقابل وجود ندارد؛ برای مثال، می‌توان به ذخیره تجدید ساختار و ذخیره بازسازی محیط اشاره کرد.

این تفاوت در خصوص شناسایی بدهی، تفاوت‌های بعدی برای شناسایی دارایی و هزینه را به‌دنبال خواهد داشت. برای مثال، شناسایی ذخیره تجدید ساختار طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مستلزم شناسایی یک هزینه مرتبط می‌باشد؛ زیرا هیچ‌گونه افزایشی در ارزش دارایی ایجاد نشده است. شناسایی ذخیره برای بازسازی یک تأسیسات [طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی] نیز منجر به شناسایی یک دارایی خواهد شد. همچنین طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، امکان افزایش یا کاهش مبلغ ذخیره (در نتیجه تغییر برآورد) وجود دارد. افزایش می‌تواند منجر به شناسایی یک هزینه گردد؛ در حالی که کاهش منجر به شناسایی درآمد شود. آمارهای مالی دولت هیچ‌یک از این تغییرها (دارایی/بدهی و هزینه/درآمد) را تا زمانی که بتوان طرف مقابل را به‌عنوان دریافت‌کننده ارزش تعیین کرد، شناسایی نمی‌کنند.

معیارهای شناخت داراییها (به استثنای مواردی نظیر داراییهای حاصل از استخراج نفت و گاز) طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت تا حدود زیادی یکسان است. درآمد مرتبط با داراییهای شناسایی شده نیز به‌طور معمول در همان نقطه شناسایی می‌شود. اما دیگر تفاوتها، نظیر تفاوت‌های اندازه‌گیری دارایی، می‌تواند بر ارزش دارایی شناسایی شده و بنابراین مبلغ درآمد شناسایی شده تأثیر بگذارد. زمان‌بندی شناسایی درآمد ممکن است در نتیجه تفاوت‌های بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت، متفاوت باشد.

### مبانی ارزشیابی (اندازه‌گیری)

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت،

## یک نظام حسابداری تعهدی جامع

برای تهیه

گزارشگری

طبق نظام

آمارهای مالی دولت

منبع داده مناسبی

محسوب می‌شود

یا ارزش منصفانه، اندازه‌گیری شوند. موجودیها به‌طور معمول به بهای تمام‌شده گزارش می‌شوند؛ اما اگر خالص ارزش باز یافتنی کمتر از بهای تمام‌شده باشد، آنها نیز به خالص ارزش باز یافتنی که نماینده قیمت‌های بازار است، اندازه‌گیری می‌شوند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی همچنین اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در املاک به ارزش منصفانه را مجاز می‌دانند؛ به استثنای سرمایه‌گذاری در املاکی که ارزش منصفانه آنها بر مبنایی مستمر و به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل تعیین نیست (به بند ۶۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ با عنوان «سرمایه‌گذاری در املاک» مراجعه شود). داراییهای زیستی نیز به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش ارزشیابی می‌شوند؛ مشروط به این‌که ارزش منصفانه آنها به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

در مواردی که یک قلم به بهای تمام‌شده گزارش می‌شود، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی واحدهای گزارشگر را تشویق یا ملزم به افشای ارزش منصفانه آن قلم (در صورتی که تفاوت درخور توجهی بین ارزش منصفانه و بهای تمام‌شده وجود داشته باشد) می‌کنند. برای مثال، این موضوع در خصوص املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، داراییهای نامشهود

هر دو ارزشهای جاری بازار را به رسمیت می‌شناسند؛ اما استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی استفاده از سایر مبانی ارزشیابی را نیز مجاز می‌داند.

قاعده کلی ارزشیابی طبق نظام آمارهای مالی دولت، استفاده از قیمت‌های جاری بازار برای تمام داراییها، بدهیها و تغییرهای مرتبط ارزش است. در مواردی که بازاری فعال وجود ندارد، رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت پیشنهاد می‌کنند که از ارزشهای اسمی برای ابزار مالی و برآورد ارزش برای دیگر داراییها/ بدهیها استفاده شود. این برآوردها می‌تواند بر مبنای: ۱- قیمت‌های محصول‌های مشابه در بازارهای مشابه، ۲- بهای تولید داراییهای مشابه در تاریخ گزارشگری، یا ۳- ارزش فعلی بازدهی‌های مورد انتظار آینده دارایی باشد.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استفاده از «ارزشهای منصفانه» را برای بسیاری از داراییها، بدهیها و تغییرهای مرتبط ارزش (و نه تمام آنها) مجاز می‌دانند. طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ارزش منصفانه مبلغی است که در معامله‌ای سازمان یافته میان فعالان بازار، در ازای آن یک دارایی مبادله یا یک بدهی تسویه می‌شود. این تعریف مشابه مبنای قیمت بازار مورد استفاده در نظام آمارهای مالی دولت است. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، همچنین ارزشیابی داراییها و بدهیها به قیمت‌های تاریخی را مجاز می‌داند.

طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بدهیهای مالی (به استثنای چند مورد) و داراییهای مالی (شامل سرمایه‌گذاری‌های نگهداری‌شده تا سررسید، وامها و مطالبه‌ها، و سرمایه‌گذاری در ابزار مالکانه‌ای که نمی‌توان آنها را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کرد) به بهای تمام‌شده یا بهای تمام‌شده مستهلک‌شده، منهای زیانهای کاهش ارزش، اندازه‌گیری می‌شوند (به استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۹ با عنوان «ابزار مالی: شناخت و اندازه‌گیری» مراجعه شود). دیگر ابزار مالی قابل دادوستد در بازار به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند. بدهیهای مرتبط با کارکنان و ذخایر درازمدت به ارزش فعلی خالص که نماینده قیمت‌های بازار است، اندازه‌گیری می‌گردند. املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات و داراییهای نامشهود می‌توانند به بهای تمام‌شده مستهلک‌شده

شود؛ سپس سودوزیانیهای گزارش شده در صورت مالی یادشده [در قالب یک رقم خالص] به صورت تغییرها در خالص دارایی منتقل می شود. در نتیجه، صورت تغییرها در خالص دارایی، در بر دارنده اثر تمام تغییرهای شناسایی شده ارزش خواهد بود. برخی سودوزیانهای تحقق نیافته نباید در صورت عملکرد مالی منعکس گردند؛ بلکه باید به طور مستقیم در صورت تغییرها در خالص دارایی گزارش شوند. از جمله این سودوزیانها می توان به سودوزیانهای حاصل از تسعیر عملیات خارجی و تجدید ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات اشاره کرد.

به لحاظ سنتی، تفاوت بین سودها/زیانهای تحقق یافته و تحقق نیافته، به عنوان تفاوت اصلی بین اقلام گزارش شده در صورت عملکرد مالی و اقلامی که تنها در صورت تغییرها در خالص دارایی منعکس می شوند، در نظر گرفته می شود. صورت عملکرد مالی تنها شامل سودها/زیانهای تحقق یافته است، اما صورت تغییرها در خالص دارایی سودها/زیانهای تحقق نیافته را نشان می دهد. با وجود این، امروزه استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی شناسایی بسیاری از تغییرهای تحقق نیافته ارزش در صورت عملکرد مالی را مجاز می دانند. برای مثال، تغییرهای ارزش ناشی از تجدید ارزیابیهای تحقق نیافته بدهی کارکنان و کاهش ارزشها در صورت عملکرد مالی گزارش می شود.

### جمع بندی

این مقاله به بررسی تفاوت های بین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و رهنمودهای گزارشگری طبق نظام آمارهای مالی دولت پرداخت. تفاوت های بین دو مجموعه را می توان در دو دسته تفاوت های مفهومی بنیادی و تفاوت های مربوط به نحوه ارائه و واژگان فنی جای داد. در مقاله حاضر، تفاوت های مفهومی بنیادی بین دو مجموعه (یعنی هدفها، واحد گزارشگر، معیارهای شناخت، مبانی اندازه گیری و نحوه برخورد با تجدید ارزیابی ها و سایر تغییرهای ارزش) مورد بررسی قرار گرفت.

### منبع:

International Monetary Fund, **Government Finance Statistics Manual**, Appendix 6: GFS and IPSAS, Pre-publication Draft, 2014, pp. 341-350

و سرمایه گذاری در اموال مصداق دارد. در مورد اقلام یادشده، استفاده از بهای تمام شده تاریخی طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی اختیاری است. این بدان معناست که دولتها می توانند برای ارزشیابی این داراییها از ارزشهای منصفانه استفاده کنند. اندازه گیری ارزش منصفانه لزومی ندارد به صورت سالانه انجام شود. اندازه گیری های میان دوره ای بر مبنای آخرین مبلغ تجدید ارزیابی منهای استهلاک انباشته تعیین می شود. در حالی که اندازه گیری های ارزشهای منصفانه طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی باید به لحاظ نظری مشابه اندازه گیری های ارزشهای منصفانه طبق نظام آمارهای مالی دولت باشد، اما در دنیای واقعی دیگر عوامل باعث ایجاد تفاوت می شوند. رویه های اندازه گیری آماردانان شامل نمونه گیری، در نظر گرفتن تورم و سایر روشهای برآورد است که می تواند در مقایسه با ارزشهای تعیین شده به وسیله حسابداران، باعث ایجاد تفاوت در ارزش شود.

طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، افشای مبنای ارزشیابی داراییها و بدهیها الزامی است. اگر طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی از بهای تمام شده تاریخی برای ارزشیابی داراییها و بدهیها استفاده شده باشد و بخواهیم از این اطلاعات برای تهیه گزارشهای مالی طبق نظام آمارهای مالی دولت استفاده کنیم، باید تعدیل هایی به منظور تبدیل قیمتهای تاریخی به ارزشهای جاری بازار انجام گیرد. بنابراین، افشای مبنای ارزشیابی داراییها و بدهیها می تواند در انجام این امر کمک کننده باشد.

**نحوه برخورد با تجدید ارزیابی ها و دیگر تغییرهای ارزش**  
نظام آمارهای مالی دولت بین معامله ها (جریانهای اقتصادی مبتنی بر توافق دوطرفه) و دیگر جریانهای اقتصادی تفاوت قائل می شود. طبق نظام آمارهای مالی دولت، تمام سودوزیانیهای نگهداری (تجدید ارزیابی ها) و سایر تغییرهای داراییها و بدهیها در «صورت سایر جریانهای اقتصادی» گزارش می شوند. این تمایز برای تجزیه و تحلیل مالی سودمند است. دیگر جریانهای اقتصادی بیانگر سودوزیانیهای حاصل از رویدادهایی است که به طور مستقیم تحت کنترل دولت نیستند. طبق استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، بیشتر تغییرها در ارزش باید در صورت عملکرد مالی منعکس