

IPSASB

## رهنمود حسابداری مربوط به کووید ۱۹ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

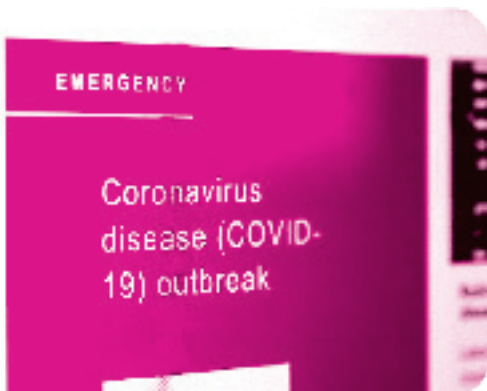
هدف از تهیه این سند نشان دادن پیامدهای حسابداری اقدام دولت در رابطه با کووید ۱۹ (COVID-19) است؛ از جمله، چگونگی برخورد استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و سایر رهنمودهای هیئت در مقابله با معاملات و رویدادهایی که در نتیجه همه‌گیری رخ می‌دهد.

این سند پرسش و پاسخ<sup>۱</sup> به وسیله کارشناسان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) منتشر شده است تا بینشی نسبت به مسائل گزارشگری مالی مرتبط با واکنش‌های دولت به کووید ۱۹، و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مربوط و سایر رهنمودهای موجود فراهم کند. این سند، یک بیانیه الزام‌آور از سوی هیئت نیست و با هدف اصلاح یا لغو الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی کنونی یا فراهم کردن رهنمود اضافی برای استقرار تهیه نشده است. این سند به‌عنوان یک سند جامع قلمداد نمی‌شود و جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نخواهد بود.

### پیشینه

همه‌گیری کووید ۱۹ و مداخله‌های دولتی<sup>۲</sup> به منظور کاهش آثار آن، پیامدهای مالی آنی و مستمر دارد. ماهیت و مقیاس این مداخله‌ها و همچنین آثار درازمدت‌تر آنها در سراسر حوزه‌های گزارشگری به طور گسترده‌ای فرق می‌کند.

به هر صورت، مداخله‌های مالی در خورتوجهی که از سوی بسیاری از دولتها آغاز شد، به این معناست که اکنون گزارشگری مالی با مبنای تعهدی بیش از هر زمان دیگر مورد نیاز است، زیرا اطلاعات بهتری برای تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد، شفافیت در زمینه چگونگی استفاده از منابع عمومی را افزایش می‌دهد، به شهروندان اجازه می‌دهد که از تصمیم‌گیرندگان حساب بکشند، و دولتها را در موقعیتهای بهتری قرار می‌دهد تا به پیامدهای ترازنامه‌ای همه‌گیری کرونا پردازند. بنابراین اهمیت



بدون توجه به نوع مداخله دولت در همه‌گیری کووید ۱۹، مهم است که دولتها پیامدها را بر صورتهای وضعیت مالی و عملکرد مالی در نظر بگیرند. برای تصمیم‌گیرندگان اهمیت دارد که از اطلاعات مالی روزآمد به‌منظور درک ظرفیت موجود برای مداخله‌های آینده هم طی دوره همه‌گیری و هم پس از آن اطلاع داشته باشند.

**پرسش دوم: کدامیک از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باید در رابطه با حسابداری مخارج مستقیم دولت مورد توجه قرار گیرد؟**

مرجع اصلی این رهنمود، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۹ (IPSAS 19) با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی<sup>۳</sup> است که الزاماتی برای ارزیابی زمان شناسایی ذخیره برای مداخله اقتصادی برنامه‌ریزی شده به‌منظور کاهش اثر مالی کووید ۱۹ ارائه می‌کند. در ژانویه ۲۰۲۰، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اصلاحاتی برای استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۹ منتشر کرد تا رهنمودی برای حسابداری خدمات فردی و جمعی فراهم کند. این نوع خدمات به‌منظور رفع نیازهای جامعه درکل، انجام می‌شود؛ مانند ارائه خدمات بهداشتی به افرادی که همه‌گیری بر آنها تاثیر داشته است.

**پرسش سوم: کدامیک از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مرتبط‌ترین استاندارد برای حمایت ارائه‌شده به افراد است؟**

دولتها، برای کاهش تاثیر کووید ۱۹ بر شهروندان، مداخله‌های با گستره وسیع انجام می‌دهند، از جمله، رسیدگی به مشکلات کارکنانی که از سوی کارفرمایان بیکار یا اخراج می‌شوند یا خویش‌فرمایانی که به‌واسطه محدودیتها نمی‌توانند کار کنند.

بنابراین رهنمود، در تعدادی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ممکن است مربوط باشد:

• استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۲ (IP-42) با عنوان مزایای اجتماعی<sup>۴</sup> و همان‌طور که در بالا اشاره شد، رهنمود درباره استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۹ با عنوان «ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی»، با خدمات فردی و جمعی مرتبط هستند و:

- الزامات حسابداری بخش عمومی مربوط به انتقالهای

دارد که فرصت کنونی در جهت پذیرش و استقرار گزارشگری مالی تعهدی در بخش عمومی حفظ شود.

این سند پرسش و پاسخ به موضوعهایی که افراد ممکن است به‌دلیل کووید ۱۹ با آن مواجه شوند و پاسخهای مرتبط با حوزه‌های گزارشگری برای برخورد با همه‌گیری می‌پردازد. هرچند که این سند کامل نیست، اما تعدادی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را معرفی می‌کند که ممکن است در راستای مهار پیامدهای اقتصادی انواع مختلف معاملات کاربرد داشته باشند. این سند یک مرجع برای معاملات خاص نیست و برای استفاده به‌عنوان رهنمود کاربردی یا استقرار تهیه نشده است. شرایط و ضوابط معاملات خاص می‌توانند بسیار پیچیده و با دامنه گسترده باشند.

**پرسش اول: انواع مختلف مداخله‌های مهم دولتها در راستای کاهش پیامدهای کووید ۱۹ کدامند؟**

اثر مالی کووید ۱۹ به‌واقع سراسر جهان را دربر گرفته و هیچ حوزه گزارشگری از آن در امان نمانده است. دولتها در پاسخگویی با سرعت عمل کرده‌اند و هم‌زمان با تداوم همه‌گیری، مداخله‌های اقتصادی نیز ادامه یافته است. نوع مداخله‌های دولتها در حوزه‌های مختلف با هم متفاوت است، اما به‌صورت کلی به انواع زیر طبقه‌بندی می‌شود:

• **مخارج مستقیم دولت**، از جمله فراهم‌ساختن مراقبتهای بهداشتی برای آنهایی که در معرض بیشترین آسیب در این همه‌گیری بودند، محدودکردن انتشار کووید ۱۹ از طریق آزمایش‌گرفتن و تهیه تجهیزات حفاظتی، اطمینان‌یافتن از این‌که زنجیره‌های عرضه فراهم است، و این‌که افراد و خانواده‌ها به مقررات دولت پایبند هستند؛

• **حمایت از افراد**، از جمله افزایش دسترسی به مزایای اجتماعی، نظیر حمایت درامدی، و مزایای بیکاری، تاخیر در مهلت پرداخت مالیات و تعویق اقساط مالیاتی؛

• **حمایت از کسب‌وکارها و دیگر بنگاه‌های بخش عمومی**، از جمله کمکهای بلاعوض، وامها، سرمایه‌گذاری در حقوق مالکانه، خرید داراییهای فرسوده، و معافیت مالیاتی؛ و

• **حمایت از سامانه‌های مالی**، از جمله ابزار سیاست پولی، مثل کاهش نرخ بهره، خرید اوراق قرضه دولتی و دیگر اوراق پشت‌نویسی‌شده دولتی.

## ضرورت دارد که بنگاه‌ها

### با استفاده از

### پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی و ورودی آینده

### اطلاعات پایداری مالی درازمدت

### تهیه کنند

#### بخش عمومی را حمایت می‌کند؟

براساس انواع مداخله‌های مرتبط با کووید ۱۹ که انجام شده است، تعدادی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ممکن است مربوط باشند:

• استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۹ با عنوان «ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی» رهنمودی را برای ارزیابی زمانی ارائه می‌دهد که باید برای مداخله اقتصادی برنامه‌ریزی شده برای کاهش اثر مالی کووید ۱۹ ذخیره شناسایی شود.

• **پیش‌نویس پیشنهادی ۷۰ (ED 70)** با عنوان **درآمد با تعهدات عملکردی<sup>۸</sup>** و **پیش‌نویس پیشنهادی ۷۱ (ED 71)** با عنوان **درآمد بدون تعهدات عملکردی<sup>۹</sup>** همزمان با پیش‌نویس پیشنهادی ۷۲ منتشر شد. براساس برنامه‌های مداخله در همه‌گیری کووید ۱۹ که دریافت‌کننده را ملزم به ارائه کالا یا خدمت به جای آن نمی‌کند، دریافت انتقالها براساس پیش‌نویس پیشنهادی ۷۱ به احتمال زیاد به عنوان درآمد تلقی می‌شود. در این مورد باید یادآور شد که حسابداری درآمد انتقالی بر اساس پیش‌نویس پیشنهادی ۷۱، و همچنین **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳ (IPSAS 23)** موجود با عنوان **درآمد حاصل از معاملات غیرمبادله‌ای<sup>۱۰</sup>** (مالیات و انتقالها)، به طور ویژه برای بخش عمومی تهیه شده است و بنابراین با حسابداری کمکهای اهدایی دولت براساس **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ (IAS 20)** با عنوان **حسابداری کمکهای اهدایی دولت و افشای کمکهای دولت<sup>۱۱</sup>** که دیدگاهی شرکتی دارد، فرق می‌کند.

• **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۴ (IPSAS 34)** با عنوان **صورت‌های مالی جداگانه<sup>۱۲</sup>**، **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۵ (IPSAS 35)** با

**نقدی<sup>۵</sup>** و سایر مزایای ارائه‌شده به افراد و یا خانواده‌ها را ارائه می‌کنند تا اثر مخاطرات اجتماعی را کاهش دهند؛

- الزامات حسابداری برای خدمات جمعی و خدمات فردی ارائه‌شده برای رسیدگی به نیازهای جامعه درکل را ارائه می‌کنند؛ و  
- از آنجا که دولت‌ها با افزایش مزایای دولتی مانند تضمین کمترین حد سطح درآمد، مداخله‌هایی در راستای کاهش آثار منفی کووید ۱۹ انجام می‌دهند، این دو استاندارد ممکن است مربوط باشند.

• **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۹ (IPSAS 39)** با عنوان **مزایای کارکنان<sup>۶</sup>**، برای مرخصی استعلاجی اضافی و پرداخت اضافی به کارکنان بنگاه‌های بخش عمومی کاربرد دارد. افزون بر این، شرایط منفی بازار ممکن است نشانه‌ای از لزوم اندازه‌گیری دوباره داراییها و بدهیهای برنامه‌های بلندمدت مزایای کارکنان باشد.

• هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به تازگی **پیش‌نویس پیشنهادی ۷۲ (ED 72)** با عنوان **هزینه‌های انتقال<sup>۷</sup>** را که هنوز به استاندارد نهایی تبدیل نشده است، منتشر ساخت. این پیش‌نویس برای اولین بار درباره شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌های انتقال رهنمود بخش عمومی ارائه می‌کند، که درباره هزینه‌های غیراز مالیات است که در آن، یک کالا، خدمت یا دیگر داراییها بدون دریافت مستقیم هرگونه کالا، خدمت یا دیگر داراییها به جای آن، به واحد تجاری دیگر ارائه می‌شود.

رهنمود پیش‌نویس پیشنهادی ۷۲ به احتمال برای انتقال منابع از دولت‌ها به افراد و همچنین کسب‌وکارها و دیگر سطوح دولت در واکنش به همه‌گیری کووید ۱۹ کاربردپذیر است.

پرسش چهارم: کدام یک از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، کسب‌وکارها و دیگر واحدهای

ابزار مالی: افشا<sup>۳۱</sup>، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۱ (IPSAS 41) با عنوان ابزار مالی<sup>۳۲</sup>، شامل الزاماتی هستند برای شناسایی و اندازه‌گیری کاهش ارزش داراییهای مالی مانند حسابهای دریافتی یا وامهایی که وصول آنها به دلیل شرایط مالی منفی سخت‌تر شده است.

• اطلاعات بیشتر مربوط به بازسازی وام حکومتی در سند پرسش و پاسخ با عنوان حسابداری برای بازسازی وام حکومتی بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۳۳</sup> موجود است.

پرسش ششم: افزون بر رهنمود مربوط به انواع مشخص مداخله‌های مرتبط با کووید ۱۹ که در پرسشهای ۲ تا ۵ مطرح شد، کدامیک از استانداردها با توجه به نحوه برخورد حسابداری برای مداخله‌های مرتبط با کووید ۱۹، در صورتهای مالی با مقاصد عمومی، به احتمال زیاد بیشترین ارتباط را دارد؟

پاسخ دقیق به این پرسش بستگی به تاثیر کووید ۱۹ و مداخله‌های خاص دولت در هر حوزه گزارشگری دارد. به‌رحال، استانداردهای زیر به‌احتمال زیاد در تهیه اطلاعات درباره پیامدهای کووید ۱۹ و در حسابداری برای تاثیر برنامه‌های دولتی مرتبط با آن، مهم هستند.

• استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱ (IPSAS 1) با عنوان ارائه صورتهای مالی<sup>۳۴</sup> ممکن است بر موارد افشای مهم واحد تجاری تاثیر بگذارد. برای مثال، با توجه به بی‌اطمینانی در مقدار و زمان‌بندی مربوط به مداخله‌های مالی مرتبط با کووید ۱۹، بی‌اطمینانی در برآورد، به‌احتمال افزایش می‌یابد. افزون بر این، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱ شامل رهنمودی برای ارزیابی احتمال تداوم فعالیت واحد تجاری است، که در صورت بدتر شدن وضع نقدینگی، ممکن است نیاز به ارزیابی باشد.

• استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۴ (IPSAS 14)، با عنوان رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری<sup>۳۵</sup>، رهنمود در مورد چگونگی برخورد با رویدادهایی فراهم می‌کند که پس از تاریخ گزارشگری، اما پیش از تاریخ صدور مجوز انتشار صورتهای مالی اتفاق می‌افتند. این رهنمود زمانی مربوط خواهد بود که مداخله‌ها پس از تاریخ گزارشگری انجام شده باشد. استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۴، رویدادهای تعدیلی را،

عنوان صورتهای مالی تلفیقی<sup>۳۶</sup> و استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۶ (IPSAS 36) با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص<sup>۳۷</sup> و استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۷ (IPSAS 37) با عنوان مشارکتهای<sup>۳۸</sup> و استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۸ (IPSAS 38) با عنوان افشای منافع در سایر واحدها<sup>۳۹</sup>، رهنمود درباره حسابداری منافع در دیگر واحدها ارائه می‌کنند. این استانداردها ممکن است به پیامدهای حسابداری مداخله‌های همه‌گیری کووید ۱۹ مربوط باشند، مانند ایجاد نهاد دولتی تازه تاسیس شده به‌منظور توزیع یا امدادسانی، یا به‌منظور ارزیابی این‌که آیا سرمایه‌گذاری در سایر واحدها (همانند موقعی که دولت سرمایه‌گذاری در سهام انجام می‌دهد) منجر به تغییر نوع کنترل می‌شود.

• اطلاعات بیشتر درباره سازگاری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای مقاصد تلفیق، و واحدهای تجاری بخش عمومی در سند پرسش و پاسخ (Q&A) با عنوان نگاه‌های متعلق به دولت و صورتهای مالی تلفیقی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۳۷</sup> در دسترس است. این اطلاعات ممکن است در مواردی سودمند باشد که شرکت خصوصی به دلیل ماهیت و میزان حمایت دولت تبدیل به شرکت متعلق به دولت می‌شود.

پرسش پنجم: کدام استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به حمایت از سامانه‌های مالی مرتبط است؟ مانند دوره بحران وامهای حکومتی<sup>۳۸</sup>، دولت‌ها در بیشتر اوقات با همکاری بانک مرکزی، رویکردهای متعددی را برای تامین مالی نیازهای مالی به‌شدت افزایش یافته خود، و همچنین حمایت از اقتصاد خود به‌کار می‌گیرند. رهنمود استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی که احتمال مربوط بودن آنها زیاد است، شامل موارد زیر است:

• مجموعه استانداردهای مربوط به ابزار مالی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۸ (IPSAS 28) با عنوان ابزار مالی: ارائه<sup>۳۹</sup>، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۹ (IPSAS 29) با عنوان ابزار مالی: شناخت و اندازه‌گیری<sup>۴۰</sup>، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۰ (IPSAS 30) با عنوان

که تغییر در متن صورتهای مالی را الزامی می‌سازند و رویدادهای غیرتعدیلی را، که افشا به‌همراه بیان مقداری برآوردها هرچا که ممکن باشد الزامی می‌سازند، از هم تمیز می‌دهد.

• **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۶ (IPSAS 16)** با عنوان **سرمایه‌گذاری در املاک**<sup>۲۶</sup>، برای تعیین ارزش املاک نگهداری‌شده برای درآمد اجاره‌بها یا بالارفتن ارزش سرمایه‌ای، به‌کار می‌رود، که احتمال دارد ارزش آن به دلیل بی‌اطمینانی ناشی از کووید ۱۹ کاهش یافته باشد.

• **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۱ (IPSAS 21)** با عنوان **کاهش ارزش داراییهایی که مولد وجه نقد نیستند**<sup>۲۷</sup> و **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۶ (IPSAS 26)** با عنوان **کاهش ارزش داراییهای مولد وجه نقد**<sup>۲۸</sup>، ممکن است برای داراییهایی کاربردپذیر باشد که به دلیل اقدامی نظیر فاصله‌گذاری فیزیکی تعطیل یا بدون استفاده شده‌اند.

• اطلاعات بیشتر برای ارزیابی تاثیر کووید ۱۹ و این که چه مداخله‌هایی در این ارتباط دارای اهمیت هستند، در سند پرسش و پاسخ با عنوان **کاربرد مفهوم اهمیت در تهیه صورتهای مالی**<sup>۲۹</sup> در دسترس است.

**پرسش هفتم: چه رهنمودی وجود دارد که ممکن است در رابطه با گزارشگری گسترده‌تر از صورتهای مالی، سودمند باشد؟**

در نتیجه کووید ۱۹، هدفهای دولتها و سایر بنگاه‌های بخش عمومی برای ارائه خدمات، دچار تغییر خواهد شد، زیرا منابع به‌منظور کاهش آثار همه‌گیری بر افراد و خانواده‌ها، تجهیز می‌شود. به احتمال زیاد برنامه‌های جدیدی طراحی خواهد شد و سازوکار ارائه خدمات موجود دوباره پیکربندی می‌شوند. **راهبرد رویه پیشنهادی ۳ (RPG 3)**، با عنوان **گزارشگری اطلاعات عملکرد خدمات**<sup>۳۰</sup>، چارچوبی مبتنی بر اصول برای گزارشگری هدفهای خدمات و میزان دستیابی به هدفهای خدمات ارائه می‌دهد. راهبرد رویه پیشنهادی ۳، شرایطی را بحث می‌کند که هدفهای ارائه خدمات در دوره گزارشگری، تغییر می‌کند. این راهبرد به واحدهای تجاری اجازه می‌دهد که شکل‌بندی گزارشگری و انتخاب شاخصهای عملکرد را با توجه به شرایط خود تنظیم کنند.

به ناچار، کووید ۱۹ تاثیر مهمی را بر فعالیتهای واحد تجاری خواهد داشت. **راهبرد رویه پیشنهادی ۲ (RPG 2)** با عنوان **بحث و تحلیل صورتهای مالی**<sup>۳۱</sup> رهنمودی ارائه می‌دهد که ممکن است مشخص کند که چگونه همه‌گیری کووید ۱۹ بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری تاثیر گذاشته است. آثار بی‌سابقه کووید ۱۹ مخاطرات و ابهاماتی برای منابع مالی واحدهای تجاری ایجاد کرده است که هنوز در دست ارزیابی است. بحث و تحلیل صورتهای مالی ممکن است برای فراهم‌ساختن توضیح بیشتر نسبت به آن چه در صورتهای مالی آمده است، به‌کار برده شود تا مخاطرات و ابهامات، چگونگی مدیریت‌کردن آنها، و همچنین چگونگی تغییرات آنها در دوره‌های گزارشگری را با دقت تشریح کند.

**پرسش هشتم: چه رهنمودی وجود دارد تا پیامدهای کلی درازمدت‌تر کووید ۱۹ بر تامین مالی دولت را به‌طور کامل شفاف کند؟**

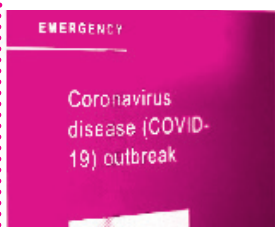
در سراسر جهان دولتها برای محافظت از افراد، خانواده‌ها و کسب‌وکارها در برابر بدترین آثار مالی همه‌گیری کووید ۱۹، گستره‌ای از ابتکارهای سیاستی را پیاده کرده‌اند. پیامدهای مالی این اقدام که با دشواری به‌دست آمده است برای سالهای زیادی احساس خواهد شد. با وجود آن که صورتهای مالی زیربنای گزارشگری مالی درست هستند، اما این صورتهای نمی‌توانند تمام اطلاعاتی را که شهروندان برای ارزیابی وضعیت مالی دولتها و سایر بنگاه‌های بخش عمومی به آن نیاز دارند، فراهم آورند. ضرورت دارد که برای تکمیل صورتهای مالی، بنگاه‌ها با استفاده از پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی و ورودی آینده بر مبنای فرضیه‌های سیاستی کنونی با افق زمانی از پیش تعیین‌شده، اطلاعات پایداری مالی درازمدت تهیه کنند. **رهنمود رویه پیشنهادی ۱ (RPG 1)** با عنوان **گزارشگری پایداری درازمدت منابع مالی بنگاه**<sup>۳۲</sup>، در این باره رهنمود ارائه می‌کند که چگونه این پیش‌بینیها ممکن است تنظیم و فرضیات مبنای آنها افشا شوند.

**پرسش نهم: آیا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی الزامات خاصی برای وامهای ارائه‌شده در شرایط غیربازار دارد که در حال حاضر به‌منظور محدود ساختن پیامدهای کووید ۱۹ صادر شده است؟**



را تنها در مواقعی شناسایی کند که شواهد واقعی وجود داشته باشد تا نشان دهد که رویداد زیان رخ داده است، حتی اگر زیان برای مدتی محتمل بوده باشد. رویداد زیان ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- مشکل مالی بااهمیت مربوط به وام‌دهنده یا وام‌گیرنده؛
- نقض قرارداد؛
- وام‌دهنده امتیاز اعطا می‌کند؛
- احتمال برود که وام‌گیرنده در حال ورشکستگی یا درگیر نوع دیگری از بازسازی مانده‌ی مالی شده است؛
- از بین رفتن بازار فعال برای آن دارایی مالی به دلیل مشکلات مالی؛ یا
- داده‌های قابل مشاهده نشان می‌دهند که کاهش قابل اندازه‌گیری در برآورد جریانهای نقدی آینده در گروهی از داراییهای مالی از زمان شناسایی اولیه آن داراییها وجود دارد.
- در واکنش به بحران مالی جهانی سال ۲۰۰۸، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۱، مدل زیان موردانتظار را به‌کار می‌گیرد. به‌کارگیری این مدل آینده‌نگر مستلزم آن است که واحد تجاری همیشه کاهش ارزش موردانتظار را شناسایی کند. برخلاف مدل زیان تحمل‌شده، هیچ رویدادی وجود ندارد که محرک شناسایی زیان اعتباری باشد.



اکنون

گزارشگری مالی با مبنای تعهدی

بیش از هر زمان دیگر

مورد نیاز است

زیرا

اطلاعات بهتری برای تصمیم‌گیری

ارائه می‌دهد

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۹ و ۴۱ دارای رهنمود کاربردی ویژه بخش عمومی در زمینه وام‌های ممتاز است؛ وام‌هایی که با شرایط غیربازار اعطا شده‌اند. در حال حاضر چنین وام‌هایی از سوی دولت‌ها واگذار می‌شود تا با پیامدهای اقتصادی منفی کووید ۱۹ مقابله شود و به احتمال زیاد این وام‌ها گسترده‌تر خواهند شد.

وام، زمانی ممتاز به حساب می‌آید که قیمت معامله بر مبنای شرایط قراردادی، معادل ارزش منصفانه وام نباشد. وام‌های ممتاز، به ارزش منصفانه شناسایی می‌شوند و تفاوت میان قیمت معامله و ارزش منصفانه مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳ با عنوان «درآمد ناشی از معاملات غیرمبادله‌ای (مالیاتها و انتقالها)» به حساب گرفته می‌شود. وام پس از آن، با استفاده از روش نرخ بهره موثر به بهای مستهلک‌شده اندازه‌گیری می‌شود. رهنمود به‌کارگیری، در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۱، وام‌های ممتاز را از بخشش بدهی متمایز می‌کند. این امر مهم است زیرا بسته به این‌که شرایط غیربازاری توافق به‌عنوان بخشی از اندازه‌گیری اولیه وام ممتاز، یا به‌عنوان بخشی از اندازه‌گیری بعدی، یا قطع شناخت وام موجود محسوب می‌شود، بر اندازه‌گیری اثر می‌گذارد. قصد از وام‌های ممتاز از ابتدا، فراهم‌ساختن منابعی با نرخهای غیربازار است. بخشش بدهیها، نتیجه اصلاح کردن قراردادهای وام موجود است، که از ابتدا بر اساس شرایط بازار اعطا شده‌اند.

پرسش دهم: پرسش پنجم نشان می‌دهد که الزامات مربوط به کاهش ارزش در مجموعه استانداردهای ابزار مالی گنجانده شده‌اند. چه موقعی باید کاهش ارزش داراییهای مالی موجود شناسایی شوند و زیانها تا چه اندازه با اهمیت خواهند بود؟

پاسخ این پرسش بستگی دارد به این‌که آیا استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۹ به‌کار گرفته می‌شود یا استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۱ که به تازگی منتشر شده است. هر دو استاندارد دارای الزاماتی قوی برای کاهش ارزش هستند، با وجود این، این الزامات با یکدیگر فرق دارند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۹ مدل زیان تحمل‌شده را به‌کار می‌برد. واحد تجاری باید کاهش ارزش

## پانوشتها:

- 1- Questions and Answers (Q&A)
  - 2- Government Interventions
  - 3- Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets
  - 4- Social Benefits
  - 5- Cash Transfers
  - 6- Employee Benefits
  - 7- Transfer Expenses
  - 8- Revenue with Performance Obligations
  - 9- Revenue without Performance Obligations
  - 10- Revenue from Non-Exchange Transactions
  - 11- Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
  - 12- Separate Financial Statements
  - 13- Consolidated Financial Statements
  - 14- Investments in Associates and Joint Ventures
  - 15- Joint Arrangements
  - 16- Disclosure of Interests in Other Entities
  - 17- State Owned Enterprises and IPSAS-based Consolidated Financial Statements
  - 18- Sovereign Debt Crisis
  - 19- Financial Instruments: Presentation
  - 20- Financial Instruments: Measurements
  - 21- Financial Instruments: Disclosures
  - 22- Financial Instruments
  - 23- Accounting for Sovereign Debt Restructurings Under IPSAS
  - 24- Presentation of Financial Statements
  - 25- Events After the Reporting Date
  - 26- Investment Property
  - 27- Impairment of Non-Cash-Generating Assets
  - 28 - Impairment of Cash-Generating Assets
  - 29- The Application of the Concept of Materiality to the Preparation of Financial Statements
  - 30- Reporting Service Performance Information
- رهنمود رویه پیشنهادی ۳، درباره گزارشگری مالی بیرون از صورتهای مالی اصلی رهنمود ارائه می‌کند.
- 31- Financial Statement Discussion and Analysis
  - 32- Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances

## منبع:

• COVID-19: RELEVANT IPSASB ACCOUNTING GUIDANCE, www.ifac.org. 2020

بدون توجه به استاندارد به‌کار گرفته‌شده و با توجه به وضع دشوار اقتصادی مرتبط با کووید ۱۹، واحدهای تجاری لازم است سبب داراییهای مالی خود را بازبینی و ارزیابی کنند که آیا کاهش ارزش ضروری است.

پرسش یازدهم: آیا میان استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و استانداردهای گزارشگری مالی (IFRS) تفاوتی وجود دارد که باید در هنگام تعیین نحوه برخورد حسابداری برای مداخله‌های مربوط به کووید ۱۹ مورد توجه قرار گیرد؟

به‌طور کلی خیر. زیرا بسیاری از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجود برگرفته شده‌اند؛ اگر مربوط باشند و با استفاده از «فرایند بازنگری و اصلاح اسناد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری» تهیه شده باشند. با وجود این، مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی دارای رهنمود به‌طور کامل ویژه بخش عمومی در زمینه معاملات است، از جمله کاهش ارزش داراییهایی که مولد وجه نقد نیستند، مزایای اجتماعی و خدمات جمعی و فردی. درباره این موضوعها در بالا به‌طور خلاصه در پرسشهای ۲، ۳ و ۶ بحث شد. افزون بر این، همان‌طور که در پرسش ۴ بیان شد، پیش‌نویس پیشنهادی ۷۱ دارای رهنمود ویژه بخش عمومی است که با حسابداری درآمدهای انتقالی مرتبط است، که تفاوت بالاهمیتی با نحوه برخورد براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ دارد. همچنین پرسش ۹ اطلاعاتی درباره حسابداری وامهای ممتاز براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ارائه می‌دهد.

## نگاه به آینده

از آنجا که دولتها همچنان به کووید ۱۹ واکنش نشان می‌دهند و اقدام جدیدی را برای کاهش تاثیر آن بر شهروندان انجام می‌دهند، احتمال دارد که پیامدهای بیشتری برای گزارشگری مالی کنونی و درازمدت در پیش باشد. کارشناسان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به نظارت خود بر وضعیت موجود ادامه خواهند داد و در صورت نیاز این سند را به‌روزرسانی خواهند کرد.