

## **Examining the approach of the Australian Accounting Standards Board in implementing International Public Sector Accounting Standards**

**Mohsen Rafieaian**

Ministry of Economic Affairs and Finance, Tehran, Iran  
rafieaianmohsen@yahoo.com

**Received: 2021/01/21 Accepted: 2021/02/27**

### **Abstract**

The main objective of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) is to promote global public sector financial reporting by developing an accrual basis for governments and other public sector entities around the world. Understanding the views of the world's leading accounting bodies on the implementation of international public sector accounting standards is important. Therefore, this article presents the general issues as well as the costs and benefits of implementing this standard in Australia according to the statements of the Australian Accounting Standards Board (AASB). The AASB's focus is accrual accounting, used in Australia for many years in all sectors. What is important is IPSAS compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS); Although each has a separate conceptual framework. users of public sector financial statements indicate that the AASB's current NFP entity standard-setting framework based on IFRS Standards is not providing sufficiently tailored information, such that public sector financial reporting does not meet the objective of financial reporting in the AASB's conceptual framework. However, it seems that the use of IPSAS in Australia will be beneficial when its economic costs do not outweigh its benefits.

**Keywords:** AASB, IPSASB, IFRS, For-Profit Entity & Not-for-Profit Entity.

## بررسی رویکرد هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا در زمینه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

محسن رفیعیان

معاون مدیر کل مدیریت اموال و دارایی‌های دولت، وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران، ایران  
rafieaianmohsen@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۰۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۰۹

### چکیده

هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)، ارتقای گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان از طریق توسعه مبنای تعهدی برای دولت‌ها و سایر واحدهای بخش عمومی در سراسر دنیا می‌باشد. شناخت دیدگاه هیئت‌های حسابداری پیشرو در جهان در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی حائز اهمیت است. از این رو در این مقاله مباحث کلی و همچنین هزینه و منافع پیاده‌سازی این استاندارد در کشور استرالیا طبق بیانات هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا (AASB) ارائه می‌گردد. تمرکز اصلی AASB بر حسابداری تعهدی است که چندین سال در تمام بخش‌های استرالیا مورد استفاده قرار گرفته است. آنچه که مورد اهمیت است همسویی IPSAS با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است؛ گرچه که هر کدام دارای چارچوب مفهومی مجزایی هستند. در این راستا، کاربران صورتهای مالی بخش عمومی در استرالیا اذعان دارند که چارچوب کنونی تدوین استاندارد واحدهای غیرانتفاعی AASB بر مبنای استانداردهای IFRS نمی‌تواند اطلاعات مطلوبی در اختیار بگذارد؛ به عبارتی گزارشگری مالی بخش عمومی نمی‌تواند اهداف گزارشگری مالی چارچوب مفهومی AASB را ارضا کند؛ با تمام این اوصاف، به نظر می‌رسد بکارگیری IPSAS در استرالیا زمانی سودمند خواهد بود که هزینه‌های اقتصادی آن بیشتر از منافع آن نباشد.

واژگان کلیدی: AASB، IPSASB، IFRS، واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی.

## ۱. مقدمه

قانون کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا (ASIC) که در سال ۲۰۰۱ تصویب شد، هیئت استانداردهای حسابداری این کشور را ملزم می‌کند که در مجموعه‌ای واحد از استانداردهای حسابداری جهت کاربرد جهانی شرکت و به گسترش آن کمک کند. بر این اساس، این هیئت از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) استفاده می‌کند که به عنوان پایه‌ای برای استانداردهای حسابداری بخش انتفاعی (سودمحور) و غیرانتفاعی (NFP) که شامل بخش عمومی نیز می‌شود تدوین شده است. هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا عنوان کرده است که انتظار دارد استانداردهای حسابداری این کشور در بخش عمومی NFP در آینده بر مبنای الزامات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) تدوین شود.

استانداردهای IFRS با تمرکز بر واحدهای انتفاعی تدوین شده‌اند. اما کاربران گزارش‌گری برون-سازمانی در بخش عمومی معمولاً تمرکز خود را بیشتر بر روی پاسخگویی معطوف می‌کنند؛ نه صرفاً بر سودآوری. از این رو استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی می‌توانند اهداف پاسخگویی مضاعف را بهتر ارضا کنند. به علاوه، بسیاری از کشورها آمادگی خود را جهت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اعلام کرده‌اند.

رویکرد AASB در قبال استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، دو مورد را روشن می‌سازد: (۱) شرایط لازم برای AASB جهت تغییر رویه از استانداردهای IFRS به استانداردهای IPSAS به عنوان مبنای حسابداری بخش عمومی غیرانتفاعی در استرالیا؛ و (۲) سطح مشارکت AASB در فرآیندهای تدوین استاندارد IPSASB. در ادامه سیاست‌های AASB و سوالات پیش‌رو مطرح می‌شود و نهایتاً مزایا و هزینه‌های بکارگیری IPSAS در استرالیا بیان می‌گردد.

## ۲. سیاست‌های AASB و سوالات پیش‌رو

چارچوب تدوین استاندارد واحدهای انتفاعی AASB نشان می‌دهد که این هیئت چگونه از استانداردهای IFRS جهت حفظ و توسعه استانداردهای حسابداری استرالیا در واحدهای انتفاعی (از جمله واحدهای فعال در بخش عمومی) استفاده می‌کند و اصلاحات بر مبنای IPSAS چه زمانی باید صورت گیرد. از طرف دیگر چارچوب تدوین استاندارد واحدهای غیرانتفاعی AASB مشخص می‌کند که این هیئت چگونه از استانداردهای IFRS جهت حفظ و توسعه استانداردهای حسابداری استرالیا در بخش NFP (از جمله واحدهای NFP در بخش عمومی) بهره می‌گیرد و این که اصلاحات، استانداردهای خاص NFP، تفسیرها یا دستورالعمل‌های بر مبنای IPSAS چه زمانی ممکن است توسعه یابد.

### سوال اول - بکارگیری IPSAS در بخش عمومی غیرانتفاعی به چه معناست؟

دیدگاه AASB این است که اگر قرار باشد IPSAS در بخش عمومی غیرانتفاعی استرالیا به کار رود، پس باید به طور کامل و بدون اصلاحات عمده مورد استفاده قرار گیرد. از این رو هر گونه اصلاحات مختص استرالیا در واقع اضافی بوده و شامل ایجاد استانداردها یا دستورالعمل‌هایی خاص می‌شود. در مواردی که مشکلات به طور دقیق و کامل در IPSAS تشریح نشده باشند یا الزامات IPSAS مطابق قوانین استرالیا نباشد، ممکن است به اصلاحات احتیاج شود. بدین ترتیب روش بکارگیری IPSAS با رویکرد بکارگیری استانداردهای IFRS (که در آن استانداردهای حسابداری استرالیا بر ای واحدهای انتفاعی دقیقاً با استانداردهای IFRS همسو است) مطابقت داشته و دستورالعمل‌ها و اصلاحات صرفاً محدود به موارد خاصی در استرالیا می‌شود که لطمه‌ای به تبعیت از IFRS نخواهد زد.

در چارچوب AASB، این تنها راه برای توجیه هزینه‌های بکارگیری IPSAS می‌باشد. اگر نیاز به اصلاحات عمده در IPSAS باشد و IPSAS نیز کاملاً بر مبنای استانداردهای IFRS باشد، آنگاه ادامه اصلاحات استانداردهای IFRS برای AASB به صرفه‌تر از اصلاح IPSAS خواهد بود. هزینه‌های این تبدیل و تحولات شامل حفظ دو مجموعه استاندارد حسابداری (از جمله دو چارچوب مفهومی) و پرداخت هزینه‌های انتقالی به تهیه‌کنندگان است. هزینه‌های انتقالی پرداختی به تهیه‌کنندگان به دلیل تحقیقات گسترده‌ای است که انجام می‌دهند تا بدانند استانداردهای جدید تا چه حد با استانداردهای قبلی متفاوت هستند؛ در انتقال از استانداردهای قدیمی GAAP استرالیا به استاندارد IFRS نیز همین فرآیند انجام شد. هزینه پرداختی به تهیه‌کنندگان و کاربرانی که مجموعه استانداردهای مجزایی دارند نیز در بخش‌های مختلف شامل پیچیدگی‌های بزرگی می‌شود.

بکارگیری IPSAS، به سیاست‌های بی‌طرفی تراکنش‌های AASB نیز پایان می‌دهد. AASB اکنون بر این باور است که تراکنش‌ها و رویدادها باید به شیوه‌ای مشابه در تمام واحدهای مختلف محاسبه شوند که نشان‌دهنده تشکیلات اقتصادی آن‌ها است (بی‌طرفی تراکنش‌ها)؛ مگر این که دلیل موجهی برای عدم تبعیت از این رویکرد داشته باشند. اگرچه بسیاری از ضوابط IPSAS بر پایه استانداردهای IFRS است، ولی تفاوت‌های متعددی نیز میان این دو مجموعه استاندارد وجود دارد. به علاوه، حتی در مواردی که IPSAS کاملاً بر مبنای استانداردهای IFRS است، IPSAS این استانداردها را با تأخیر زمانی بسیار زیادی ایجاد کرده است. فارغ از میزان همگرایی این دو استاندارد در آینده، AASB لزوماً نمی‌تواند به بی‌طرفی تراکنش‌ها دست یابد زیرا استانداردهای IPSAS و IFRS بر پایه دو چارچوب مفهومی مجزا تدوین شده‌اند.

سوال دوم- بکارگیری IPSAS توسط AASB در بخش عمومی غیرانتفاعی مستلزم چه شرایطی است؟

جهت انتقال به IPSAS در بخش عمومی، هیئت AASB نیازمند دریافت تأییدیه از سوی انجمن گزارش‌دهی مالی (FRC) استرالیا و نتایج توسعه گسترده و مثبت این استاندارد است. همچنین این هیئت جهت تصمیم‌گیری در خصوص انتقال به IPSAS در بخش عمومی باید موارد زیر را ارزیابی کند:

➤ طبقه‌بندی‌های مدیریتی و نظارتی IPSAS به تدوین استانداردهای باکیفیت و مستقل منجر شده و استرالیا فرصت‌های کافی و مناسبی جهت اثرگذاری بر توسعه این استانداردها دارد؛

➤ IPSAS منابع و بودجه کافی جهت تهیه استانداردهای باکیفیت بر مبنای جدول زمانی مناسبی را در اختیار دارد؛

➤ IPSAS بر پایه آخرین نسخه‌های مدیریتی استانداردهای IFRS بوده و تفاوت‌های آن با IFRS صرفاً محدود به مواردی خاص در مسایل بخش عمومی می‌شود -طبق قانون ASIC، کارکرد اصلی AASB این است که در توسعه مجموعه‌ای واحد از استانداردهای حسابداری جهت بکارگیری در سراسر دنیا مشارکت نماید؛

➤ IPSAS می‌تواند استانداردهای مطلوبی در خصوص مسایل اثرگذار بر بخش عمومی ایجاد کند؛ مسایلی که IASB نمی‌تواند آن‌ها را رفع کند (مثل چارچوب‌های نظارت بر منابع عمومی و پاسخگویی در بخش عمومی). همچنین نیازهای کشورهای در حال گذار به حسابداری تعهدی و کشورهای فاقد منابع کافی جهت پیاده‌سازی استانداردهای جدید، نباید موجب تغییرات اساسی در این استانداردها شود؛

➤ کشورهای تأثیرگذار بر تدوین استانداردهای بخش عمومی، IPSAS را بدون اصلاحات عمده بکار می‌گیرند؛

➤ کاربران صورتهای مالی بخش عمومی اذعان دارند که چارچوب کنونی تدوین استاندارد واحدهای غیرانتفاعی AASB بر مبنای استانداردهای IFRS نمی‌تواند اطلاعات مطلوبی در اختیار بگذارد؛ یعنی گزارشگری مالی بخش عمومی نمی‌تواند اهداف گزارشگری مالی چارچوب مفهومی AASB را ارضا کند؛

➤ مشکلات و مسایل ترکیبی چندان مهم نیستند یا می‌توان آن‌ها را کاهش داد؛ مثلاً تأخیر زمانی میان بکارگیری استانداردهای جدید IFRS توسط IPSAS و بکارگیری استانداردهای IFRS توسط واحدهای بخش عمومی انتفاعی.

- میزان همگرایی IPSAS با آمارهای مالی دولت (GFS) می‌بایست در حد مطلوب باشد؛ با توجه به جهت‌گیری استراتژیک کنونی انجمن FRC در خصوص همگرایی با GFS، میزان همگرایی باید قابل قبول باشد؛
- سطح بازخورد از ذی‌نفعان پس از انتقال به IPSAS در حد مطلوب باشد؛
- هزینه‌های اقتصادی بکارگیری IPSAS برای استرالیا بیشتر از منافع آن نباشد.

### سوال سوم - AASB در صورت عدم بکارگیری IPSAS، باید تا چه حد با هیئت IPSASB تعامل داشته باشد؟

حتی اگر IPSAS به کار گرفته نشود، باز هم استراتژی AASB حفظ سطح بالایی از تعامل و مشارکت با هیئت IPSASB است. همچنین AASB باید همواره به پایش و گزارشگری دوره‌ای استانداردهای حسابداری استرالیا و IPSAS بپردازد. استانداردهای جدید AASB حاوی بیانیه خاصی از تفاوت‌ها با IPSAS است.

### ۳. مزایا و هزینه‌های بکارگیری IPSAS

جدول زیر، برخی از مزایا و هزینه‌های بکارگیری IPSAS را نشان می‌دهد:

#### جدول ۱. مزایا و هزینه‌های بکارگیری IPSAS در استرالیا

مزایا	هزینه‌ها و معایب
تحلیل‌گران و کاربران بین‌المللی می‌توانند گزارش‌های مالی بخش عمومی را راحت‌تر درک کنند و با سایر رویکردها مقایسه کنند.	ممکن است قابلیت مقایسه بین‌المللی حاصل نشود. زیرا معمولاً استانداردهای IPSAS اصلاح می‌شوند و کشورهای مختلف ممکن است از IFRS یا سایر استانداردها استفاده کنند. تحلیل‌گران عموماً آمارهای مالی دولت را به IPSAS ترجیح می‌دهند. در نتیجه بکارگیری IPSAS ممکن است باعث افزایش قابلیت مقایسه نشود.
-	هزینه‌های انتقالی تغییرات و آموزش سیستم‌ها، به درجه همگرایی در زمان انتقال (از جمله میزان تطابق IPSAS با استانداردهای IFRS) بستگی دارد. واحدهای استرالیایی که از استانداردهای IFRS بدون هم‌ارز IPSAS آن استفاده می‌کنند، باید به نسخه‌های پیشین استاندارد IFRS بازگردند یا تعیین کنند که روش کنونی‌شان با سلسله‌مراتب IPSASB متعلق به GAAP، همسو است یا خیر.

هزینه‌ها و معایب	مزایا
<p>IPSAS برای واحدهای بخش عمومی انتفاعی نوشته نشده است در نتیجه باید دستورالعمل‌هایی برای این بخش نیز ایجاد شود. اختلاف‌های موجود میان این دو بخش ممکن است پرداخت هزینه‌های انتقالی را توجیه نکند.</p>	<p>واژه‌های مورد استفاده در این رویکرد می‌تواند برای تهیه‌کنندگان راحت‌تر باشد. مسئولیت‌های نظارتی و پاسخگویی عمومی واحدهای بخش عمومی در این روش تعریف شده است. تفاوت‌های کاربران و نیازهای کاربر در مقایسه با واحدهای انتفاعی کاملاً تعریف شده است.</p>
<p>استانداردهای IPSASB به‌صورت بین‌المللی تدوین شده است. از این رو کشور استرالیا ممکن است تحت تأثیر سیاست‌های حسابداری بخش عمومی سایر کشورها قرار گیرد.</p>	<p>پیاده‌سازی IPSAS به رفع این برداشت اشتباه که «تدوین‌کننده استاندارد، نیازهای واحدهای بخش عمومی یا مشکلات بخش عمومی را در توسعه استاندارد معادل محلی در نظر نمی‌گیرد» کمک می‌کند.</p>
<p>بی‌طرفی معاملات و تراکنش حاصل نمی‌شود زیرا IPSASB، استانداردها را بر مبنای چارچوب مفهومی خودش تدوین می‌کند. اگرچه ممکن است ارزیابی کلی IPSAS مطلوب باشد، ولی بکارگیری آن ممکن است در مواردی که IPSAS به اندازه استانداردهای داخلی استرالیا پیشرفته نیست، واحدهای استرالیا را مجبور کند برای استانداردهای خاص، «به عقب بازگردند».</p>	<p>این برداشتها را که «استانداردهای IFRS نیازهای اطلاعاتی کاربران گزارش‌های مالی بخش عمومی را ارضا نمی‌کند» و «هزینه‌های تطابق استانداردهای واحدهای بخش عمومی با استانداردهای IFRS بیشتر از مزایای آن است» از بین می‌برد.</p>
<p>هیئت IPSASB ساختار تفسیری ندارد. برای شرکت‌های جهانی ممکن است ایجاد دستورالعمل تفسیری مشابه با دستورالعمل IFRS خودشان دشوار باشد. هیئت AASB ممکن است برای کمک به ذی‌نفعان خود در اجرای IPSAS، مجبور باشد اصول تفسیری خودش را ایجاد کند. هزینه‌های جاری: احتمال وجود افراد حرفه‌ای و کارشناس در تمام بخش‌های استرالیا و سایر کشورها کم است؛ همچنین جهت مدیریت دو مجموعه استاندارد، باید برنامه‌دروس دانشگاهی نیز تغییر کنند.</p>	<p>بکارگیری IPSAS (از آنجا که صرفاً به اصلاحات اندکی نیاز دارد) برای تدوین کنندگان استاندارد مقرون‌به‌صرفه‌تر از ایجاد مجموعه‌ای جدید و منحصر‌بفرد از استانداردهای حسابداری است (اگر تصمیم بر این باشد که به استفاده از استانداردهای IFRS به عنوان مبنای ادامه دهند).</p>
<p>IPSASB الزامات گزارشگری متفاوت (مثلاً الزامات افشای کاهش‌یافته) ندارد؛ از این رو AASB احتمالاً باید آن‌ها را ایجاد کند.</p>	<p>-</p>

#### ۴. نتیجه‌گیری

اهداف راهبردی IPSASB همواره در سطح جهان، افزایش بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر مبنای تعهدی به جهت ارتقای مدیریت مالی عمومی بوده است. از این رو مطالعه تجربیات کشورهای مختلف بخصوص کشورهای پیشرو در زمینه حسابداری به منظور چگونگی بکارگیری و یا نحوه برنامه‌ریزی برای بکارگیری IPSAS در آینده، اهمیت دارد. کشور استرالیا از جمله کشورهایی است که همواره به توسعه حسابداری و مالی پرداخته و استانداردهای داخلی نوینی را نیز تدوین نموده است. استفاده از IFRS چه در بخش انتفاعی و چه واحدهای غیرانتفاعی، تا حدود زیادی در برخی کشورها از جمله استرالیا مرسوم می‌باشد؛ البته با توجه به اهداف واحدهای غیرانتفاعی که مهم‌ترین آن پاسخگویی می‌باشد، استفاده از IFRS که معیارهای آن مبتنی بر سودآوری در بخش انتفاعی است، تا حدودی قانع کننده نمی‌باشد. کاربران صورتهای مالی بخش عمومی در استرالیا نیز اذعان دارند که چارچوب کنونی تدوین استاندارد واحدهای غیرانتفاعی AASB بر مبنای استانداردهای IFRS نمی‌تواند اطلاعات مطلوبی در اختیار بگذارد. با این حال، با توجه به هزینه‌های پیاده‌سازی IPSAS، به نظر می‌رسد بکارگیری IPSAS در استرالیا زمانی سودمند خواهد بود که هزینه‌های اقتصادی آن بیشتر از منافع آن نباشد. تحقیقات آتی می‌تواند در خصوص ارائه تجربیات سایر کشورها در زمینه پیاده‌سازی IPSAS صورت پذیرد.

#### منابع

Australian Accounting Standards Board (AASB) (2019). The AASB's Approach to International Public Sector Accounting Standards.