

# آیا در حسابداری مالی

## تمامی اموال سرمایه‌ای متعلق به دولت

### باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود؟

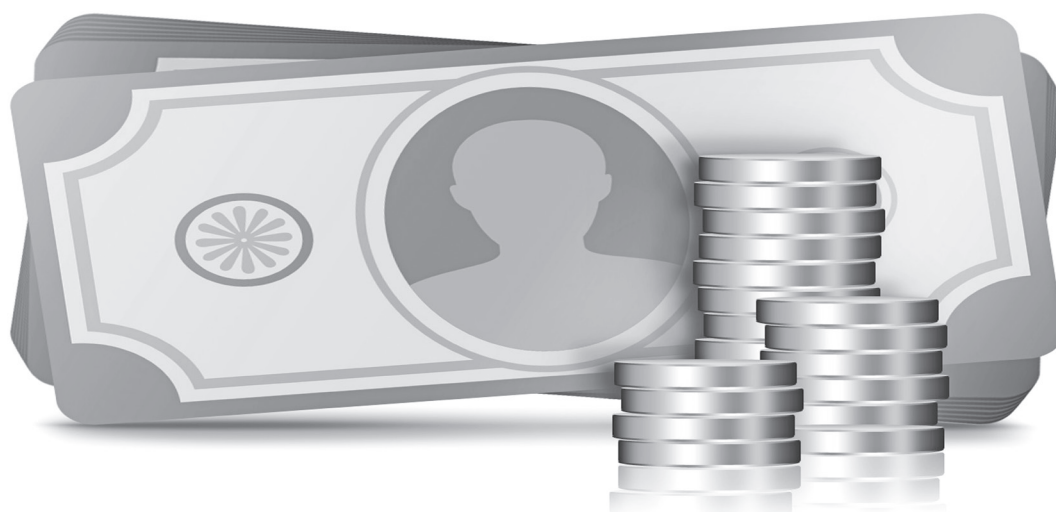
ترجمه: دکتر بتول زارعی  
داوود معرفتی

#### مقدمه

حسابداری تعهدی طی سالهای اخیر به‌طور فزاینده‌ای در دولتها رواج یافته است. اما هنوز پرسشهای زیادی از جمله سرمایه‌ای نمودن داراییهای خاص دولت که ماهیت بازرگانی ندارند، پیرامون آن وجود دارد. مطالعات انجام‌شده در این حوزه تنها بر برخی از داراییهای دولتی از جمله داراییهای زیربنایی، داراییهای نظامی یا میراث ملی تمرکز داشته و این رویه منجر به رویکردهای متفاوت و در نتیجه نبود اجماع شده است. مقاله حاضر با توسعه رویکرد موجود، رویکردی کلی را اتخاذ کرده که تمام انواع اموال سرمایه‌ای مشهود دولت را دربرمی‌گیرد.

یک خط فکری موجود معتقد است که اصول حسابداری بخش بازرگانی بدون هیچ تعدیلی برای تمام اموال دولتی نیز قابل کاربرد است و بنابراین تمام اموال دولتی باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود. برخی از نهادهای تدوین استاندارد، به‌خصوص هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) نیز همین رویه را توصیه می‌کند. اما محققان زیادی با توجه به اهمیت ارزشیابی، افشا و کنترل مالکانه این کپی‌برداری را مورد انتقاد قرار داده‌اند. این گروه معتقدند که کاربرد حسابداری تعهدی دقیقاً همان‌گونه که در بنگاههای اقتصادی خصوصی انجام می‌شود (یعنی منطبق بر اصول پذیرفته‌شده حسابداری)، تصویر مطلوبی از فعالیت‌های دولتی ارائه نمی‌کند. از نظر این گروه همان‌گونه که در چارچوبهای مفهومی حسابداری توصیه شده است، یک سیستم حسابداری تعهدی دولتی می‌بایست مناسب محیط عملیاتی و نیازهای اطلاعاتی خاص دولت طراحی شود. در این راستا، نهاد استانداردگذار ایالات متحده آمریکا (GASB) رویکرد حسابداری جداگانه‌ای را برای اموال سرمایه‌ای خاص دولت به‌کار گرفته است. طبق این رویکرد، اموال سرمایه‌ای تنها زمانی به‌عنوان دارایی شناسایی می‌شود که متعلق به حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای باشد.

تحقیقات علمی زیادی مشکلات شناخت، اندازه‌گیری و افشای داراییهای زیربنایی، هنری و میراث ملی را مورد بررسی قرار داده‌اند. اما هدف این مقاله پالایش و تعمیم معیارهای قبلی با هدف استخراج معیاری کلی است که نشان دهد کدام اموال سرمایه‌ای باید به‌عنوان دارایی



سرمایه‌ای در دولت شناسایی شود. تمرکز این مطالعه بر صورتهای مالی با مقاصد عمومی تهیه شده جهت فعالیتهای اصلی دولت است که محدود به ارائه خدمات معمول دولتی است. این فعالیتهای طبق تعریف صندوق بین‌المللی پول (IMF, 2001) عبارت است از: ارائه کالا و خدمات به جامعه بر مبنای غیرانتفاعی جهت مصارف فردی و جمعی که اساساً از طریق مالیات تأمین مالی می‌شود.

این مطالعه بین دو گروه اموال به شرح زیر تمایز قائل شده است:

- اموال سرمایه‌ای دولت که دارای ویژگیهای شبه بازرگانی بوده و در ارائه کالا و خدمات مورد استفاده قرار می‌گیرند (مانند پارکینگ).
- اموال سرمایه‌ای اجتماعی/ فرهنگی که جزء کالاهای ارزشمند محسوب و خدمات آنها مستقیماً به افراد (مانند مدارس و بیمارستانها) یا عموم جامعه (مانند میراث ملی، موزه‌ها و تجهیزات نظامی) ارائه می‌شود.

مطابق با تحقیقات قبلی نویسندگان و همچنین تحلیل مبتنی بر کاربری اموال سرمایه‌ای در این مقاله بیان شده است که اموال سرمایه‌ای دولت با کاربری شبه بازرگانی (مانند تسهیلات سوزاندن زباله در شهرداریها، دوبرخه‌های اجاره‌ای و غیره) را می‌توان به عنوان دارایی در ترازنامه شناسایی کرد؛ زیرا به شیوه‌ای اقتصادی مورد استفاده دولت قرار می‌گیرند به گونه‌ای که می‌توانند مولد وجه نقد یا منافع اقتصادی باشند. همچنین منافع اقتصادی این اموال به درون دولت به عنوان مالک آنها باز می‌گردد. اما برخی از اموال دولتی از جمله میراث ملی، مجموعه‌های هنری و تاریخی موجود در موزه‌ها، مناطق حفاظت شده و داراییهای نظامی که به واسطه اهداف اجتماعی تحصیل یا نگهداری می‌شوند، به عنوان دارایی قابل شناسایی نیستند. هدف از حفظ و نگهداری این داراییها ارائه خدمات فردی یا جمعی به کل جامعه است که در بیشتر موارد هم رایگان می‌باشد. بنابراین کاربری آنها بیشتر از آنکه اقتصادی باشد، اجتماعی است. منافع اجتماعی آنها به درون دولت به عنوان مالک آنها جریان نمی‌یابد بلکه افراد یا جامعه گسترده‌تری از آن انتفاع می‌برند. این اموال به طور معمول با اصطلاحات مالی قابل ارزشیابی نیستند، گرچه کاربری آنها به واسطه یک قانون یا تصمیم دولتی قابل تغییر است. در هر حال نوع کاربری آنها معیاری است که مشخص می‌کند آیا باید به عنوان دارایی شناسایی شوند یا خیر. بنابراین مشکلات سرمایه‌ای نمودن اموال دولتی تنها مربوط به نوع دارایی فیزیکی نیست بلکه به کاربری مورد نظر دولت یا قانون نیز مرتبط است.

## مباحث جاری پیرامون سرمایه‌ای نمودن اموال دولتی

در این بخش تفاوت‌های مهم میان دیدگاه‌های موجود برجسته می‌شود.

رویکرد اول: رولز و همکاران (Rowels et al., 1998) شناخت تمام داراییها از جمله زمین زیر جاده‌ها، داراییهای زیربنایی و میراث ملی را توصیه می‌کنند با این استدلال که اطلاعات حسابداری تعهدی باید اطلاعات مفیدی برای قضاوت در مورد کارایی دولت ارائه کند، بنابراین شناخت تمام اموال دولتی در صورتهای مالی با مقاصد عمومی، اولین قدم در جهت ارتقای مدیریت و پاسخگویی است.

رویکرد دوم: والکر و همکاران (Walker et al., 2000) گزارش داراییهای زیربنایی را از منظر مدیریت بر داراییها مورد ارزیابی قرار می‌دهند. آنها گرچه به تفاوت‌های اساسی میان زیرساخت‌های خصوصی و عمومی توجه دارند اما شناخت داراییهای زیربنایی نگهداری شده توسط سازمانهای دولتی

را مورد تأکید قرار می‌دهند. آنها با توجه به این واقعیت که داراییهای زیربنایی مستلزم اتخاذ تصمیمات مهمی در رابطه با مدیریت، تعمیرات و نگهداشت آنها توسط مدیریت است، با اتخاذ رویکرد مبتنی بر استفاده کننده اطلاعات، ترکیبی از اطلاعات مکمل و افشای غیرمالی را پیشنهاد می‌کنند (به طور مثال افشای وضعیت فیزیکی داراییهای زیربنایی به همراه هزینه‌های نگهداری، تعمیر و بهسازی آنها).

رویکرد سوم: این خط فکری منسوب به آنتونی (Anthony, 1994) است. مبنی بر اینکه اموال سرمایه‌ای دولت باید بر حسب نوع سیستم تأمین مالی آنها افشا و مستهلک شود (جدول ۱).

چنگ و هریس (Cheng & Harris, 2000) مطابق با نظر آنتونی معیار «کاربری داراییهای سرمایه‌ای» و «سیستم تأمین مالی» را ترکیب و به مفهوم روشنتر اما به نسبت مشابهی دست یافتند.

رویکرد چهارم: مربوط به مائوتز (Mautz, 1988) است که فراتر از دیدگاه آنتونی است اما تقریباً در انتشارات اخیر

مورد توجه قرار نگرفته است. طبق این رویکرد داراییها در مؤسسه‌های بازرگانی بیانگر یک ارزش مثبت هستند که همان ارزش فعلی جریانات نقدی آتی آنهاست. در مقابل در سازمانهای غیرانتفاعی داراییها بیشتر بیانگر یک ارزش منفی هستند چرا که بیانگر خروج وجه نقد از سازمان به دیگران هستند. از این منظر، این ماهیت کالا است که راهکار مناسب را برای شناخت تعیین می‌کند. اگر هدف اصلی سازمان از نگهداری اموال تنها انتقال منافع یا خدمات به دیگران باشد، باید در طبقه جدیدی تحت عنوان «امکانات و تسهیلات» نگهداری شود. اما در مواردی که همانند مؤسسه‌های بازرگانی بخش خصوصی، اموال با قصد ایجاد وجه نقد نگهداری شود، باید آنها را در گروه داراییها طبقه‌بندی کرد. طبق این رویکرد، طیف وسیعی از اموال سرمایه‌ای که تحت کنترل دولت بوده و دارای ویژگیهای غیرمالی هستند نباید به عنوان دارایی افشا شود. این نتیجه‌گیری در دیگر مطالعات نیز به تأیید رسیده است.

رویکرد پنجم: مطالعات هنجاری متعددی که توسط تدوین‌کنندگان استانداردها منتشر شده‌اند، خط فکری پنجم را شکل می‌دهد. هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال (FASAB) در آمریکا داراییهای دولت فدرال را به دو گروه طبقه‌بندی کرده است. همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده است، گروه اول (همانند ساختمانهای دولتی و کامپیوترها) در ارائه کالا و خدمات دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرند و به عنوان دارایی شناسایی می‌شوند. این گروه در ترازنامه منعکس و استهلاک آنها محاسبه می‌شود. اما گروه

دوم اموالی هستند که نگهداری از آنها جزو رسالت مبادرتی دولت است، به این معنا که دولت فقط آنها را نگهداری می‌کند بدون آنکه آنها را به‌طور کامل در تصرف خود داشته باشد. سرمایه‌گذاری در این اموال به عنوان یک هزینه عملیاتی جداگانه در صورتهای مالی همان سال منظور می‌گردد اما، مستهلاک نمی‌شود. در هر حال این بدان معنا نیست که آنها نباید افشا شوند بلکه باید در گزارشهای تکمیلی خاص اموال مبادرتی افشا شوند. به خصوص در مورد میراث ملی قید شده است که بهای تمام‌شده تحصیل، بهسازی، تخریب یا نوسازی آنها باید در صورت خالص بهای تمام‌شده دوره‌ای که هزینه متحمل شده است شناسایی شود. یک رویه بسیار مشابه نیز در مورد اموال دفاعی به کار گرفته شده است. استانداردهای حسابداری خاص دولتهای محلی و ایالتی آمریکا نیز نسبتاً با استانداردهای دولت فدرال این کشور هماهنگ است.

طبق سیستم سخت گیرانه حسابهای مستقل در این استانداردها، اموال سرمایه‌ای می‌تواند هم بخشی از حسابهای مستقل وجوه دولتی و هم حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای باشد. در مورد داراییهای سرمایه‌ای متعلق به حسابهای مستقل دولتی، دولت به‌طور معمول، تنها حق حفظ و حراست آنها را دارد، در نتیجه این داراییها به عنوان داراییهای سرمایه‌ای در ترازنامه حساب مستقل وجوه دولتی نشان داده نمی‌شود. از طرفی اموال سرمایه‌ای متعلق به حسابهای مستقل سرمایه‌ای به شیوه‌ای شبه بازرگانی مورد استفاده قرار می‌گیرند و باید به عنوان دارایی در حسابهای مستقل وجوه

جدول ۱- شناخت داراییهای سرمایه‌ای با توجه به نوع سیستم تأمین مالی

| نحوه تأمین مالی داراییهای سرمایه‌ای | روش حسابداری                                         |
|-------------------------------------|------------------------------------------------------|
| هدایا                               | عدم شناخت به عنوان دارایی سرمایه‌ای، عدم استهلاک     |
| وامها                               | افشای داراییهای سرمایه‌ای بدون استهلاک               |
| درآمدهای جاری                       | افشای اموال سرمایه‌ای و استهلاک                      |
| نتایج معوق                          | عدم شناخت به عنوان داراییهای سرمایه‌ای و عدم استهلاک |

**حسابداران (IFAC)** نیز **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ (IPSAS 17)** را با عنوان «داراییهای ثابت» تدوین کرده است. این استاندارد در مورد تجهیزات تخصصی نظامی و داراییهای زیربنایی کاربرد دارد، اما جنگلها و داراییهای زیستی مولد مشابه و حقوق معدنی، اکتشاف و استخراج نفت، گاز و سایر منابع احیانشدنی مشابه را شامل نمی‌شود.

انگیزه آیفک از عدم شمول این داراییها روشن نیست. ظاهراً تنها توضیح موجود آنست که استانداردهای حسابداری بخش عمومی آیفک به‌طور کامل از **استانداردهای گزارشگری مالی (IFRS)** این نهاد الهام می‌گیرد که هنوز به این نوع داراییها نپرداخته است. طبق استاندارد بخش عمومی ۱۷، دولت ملزم به شناسایی میراث ملی (یعنی داراییهایی که اهمیت تاریخی، محیطی یا فرهنگی دارند) نیست ولی اگر آنها را شناسایی کرد باید الزامات افشای این استاندارد را در مورد آنها به‌کار گیرد. کاملاً مشخص است که استاندارد ۱۷ به نوع حساب مستقل (که مورد نظر نهاد استانداردگذار دولتهای محلی امریکا است)



سرمایه‌ای افشا و شبیه بنگاههای بخش خصوصی مستهلک شوند. این تمایز را می‌توان بر حسب نوع کاربری نیز توجیه کرد. اصطلاح اموال دولتی به‌طور ضمنی اشاره دارد که این اموال فقط در جهت ارائه خدمات مورد استفاده هستند، اما اصطلاح اموال سرمایه‌ای به این واقعیت اشاره دارد که این اموال به‌منظور ایجاد درآمد مورد استفاده قرار می‌گیرند. علاوه بر استانداردهای امریکا، **فدراسیون بین‌المللی**

## جدول ۲ - دستورالعمل هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال

| نوع کاربری اموال سرمایه‌ای | راهکار حسابداری                                                                                                             | معیار تقویت‌کننده (نوع کاربری)                                                                                                              |
|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱- داراییهای عمومی         | اموال سرمایه‌ای مطابق با استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) شناسایی (شناسایی به بهای تمام شده تحصیل) و مستهلک می‌شوند | این داراییها جهت ارائه کالا و خدمات عمومی دولت مورد استفاده قرار می‌گیرند و در فعالیتهای شبه بازرگانی استفاده می‌شوند (منحصر به فرد نیستند) |
| ۲- داراییهای مباشرتی:      |                                                                                                                             |                                                                                                                                             |
| الف- اموال دفاعی           | عدم شناخت به‌عنوان دارایی و عدم استهلاك مخارج سالانه برای تحصیل و نگهداری این داراییها به‌عنوان هزینه دولت شناسایی می‌شود   | از جمله سیستمهای نظامی، تسلیحات و غیره که مصارف جایگزین ندارند                                                                              |
| ب- میراث ملی               | عدم شناخت به‌عنوان دارایی و عدم استهلاك اگر در فعالیتهای عادی دولت استفاده شوند مانند گروه اول شناسایی و مستهلک می‌شوند     | داراییهای واجد ویژگیهای آموزشی، فرهنگی و زیست‌محیطی مانند اماکن تاریخی و موزه‌ها                                                            |
| پ- زمینهای مباشرتی         | عدم شناسایی به‌عنوان دارایی و عدم استهلاك                                                                                   | زمینهایی که در جهت ارائه کالا و خدمات دولتی مورد استفاده قرار نمی‌گیرند (مانند مناطق و جنگلهای حفاظت‌شده یا ملی شده)                        |

که در حال حاضر رویکردی کلی که به وسیله آن تمام انواع اموال سرمایه‌ای دولت مورد ارزیابی قرار گیرد، وجود ندارد.

### تحلیل تعاریف داراییهای سرمایه‌ای

در تحقیقات قبلی، نویسندگان گروههای جداگانه‌ای از اموال سرمایه‌ای را با عنوان اموال عمومی مورد مطالعه قرار دادند. در مطالعه حاضر بار دیگر همین رویکرد، با هدف تعمیم آن به سمت یک رویکرد کلی جهت حسابداری تمام انواع اموال سرمایه‌ای دولت، مورد استفاده قرار می‌گیرد. نقطه شروع این تحلیل تعریف دارایی سرمایه‌ای طبق رویکرد مورد استفاده به‌وسیله نهادهای تدوین استاندارد است. در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) داراییها به شرح زیر تعریف شده است: دارایی یک منبع تحت کنترل واحد اقتصادی است که حاصل معاملات و رویدادهای گذشته بوده و دارای منافع اقتصادی آتی است. این تعریف با تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در امریکا در مورد شرکت‌های بازرگانی بسیار مشابه است

که در مورد یک دارایی بر موارد زیر تأکید دارد:

- دارا بودن منافع اقتصادی آتی؛
- تحصیل این منابع توسط یک واحد اقتصادی خاص؛ و
- انتقال کنترل بر منابع، از طریق یک معامله یا رویدادی که در

یا نوع کاربری (که مورد نظر هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال است) در شناخت داراییها توجه ندارد. بررسی تطبیقی این استانداردها در **جدول ۳** ارائه شده است. همانطور که در این جدول مشاهده می‌شود استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برخلاف استانداردهای



امریکا، هیچ تفاوتی بین بخش خصوصی و دولتی در شناخت داراییهای سرمایه‌ای قائل نیست. از آنجایی که در ادبیات دانشگاهی هم هیچ‌گونه اجماعی در رابطه با شناخت داراییهای سرمایه‌ای مشاهده نمی‌شود می‌توان نتیجه گرفت

### جدول ۳- بررسی مقایسه‌ای استانداردها و رویکرد کلی در شناخت داراییهای سرمایه‌ای

| رویکرد کلی          |                         | هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) | هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال (FASAB) |                  | نهاد استانداردگذار ایالت متحد امریکا (GASB) |                     | راهکار   |
|---------------------|-------------------------|----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------------|---------------------------------------------|---------------------|----------|
|                     |                         |                                                                | اموال عمومی                                          | داراییهای مستقیم | حسابهای مستقل سرمایه‌ای                     | حسابهای مستقل دولتی |          |
| کاربری شبه بازرگانی | کاربری فرهنگی / اجتماعی |                                                                |                                                      |                  |                                             |                     |          |
| شناخت               | عدم شناخت               | شناخت                                                          | شناخت                                                | عدم شناخت        | شناخت                                       | عدم شناخت           | شناخت    |
| ارزشهای جاری        | -                       | ارزشهای جاری / تاریخی                                          | ارزشهای جاری                                         | -                | ارزشهای جاری                                | *                   | ارزشیابی |
| ترازنامه            | یادداشتها               | ترازنامه                                                       | ترازنامه                                             | عدم افشا         | ترازنامه                                    | عدم افشا            | افشا     |

\* در ترازنامه حسابهای مستقل، دولتی افشا نمی‌شود ولی در صورتهای مالی کلی دولت باید افشا شود.

گذشته رخ داده است.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تنها نهاد استاندارد‌گذار بین‌المللی برای دولتها است. این هیئت از تعریف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای داراییها استفاده کرده ولی اصطلاح واحد‌گزارشگر را جایگزین اصطلاح مؤسسه نموده و همچنین اصطلاح «خدمات بالقوه» را به «انتفاع» اضافه کرده است، به‌طوری که تعریف به‌شرح زیر تغییر یافته است: (۱) داراییها منابعی، (۲) تحت کنترل واحد‌گزارشگر می‌باشند که (۳) حاصل معامله یا رویدادی در گذشته بوده و (۴) دارای خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی برای واحد‌گزارشگر هستند. این تعریف و قابلیت کاربرد آن در بخش عمومی در ادامه، عمیق‌تر مورد بحث قرار می‌گیرد.

۱- داراییها یک منبع هستند

اگر داراییها یک منبع هستند پس باید دارای یک هدف یا مقصد باشند، زیرا منابع، ابزاری جهت رسیدن به اهداف می‌باشند. هدف در اینجا می‌تواند تولید وجه نقد یا ارائه خدمات باشد.

۲- داراییها تحت کنترل واحد‌گزارشگر هستند

کنترل به معنای امکان دستیابی واحد‌گزارشگر به منافع حاصل از دارایی است. در بخش انتفاعی «ویژگی کنترل» به آسانی قابل تعیین است چرا که به‌طور معمول با مالکیت دارایی همراه است. مالک بودن به معنای داشتن تمام حقوق اقتصادی مربوط به دارایی و کنترل آن است. ولی در مورد

واحد‌گزارشگر دولتی این موضوع بسیار پیچیده‌تر است چرا که سطوح متفاوتی از مالکیت وجود دارد.

طبق تحقیق قبلی نویسندگان، مالکیت را می‌توان به سه نوع حقوق اقتصادی تقسیم کرد: ۱- حق حفظ و حراست<sup>۲</sup> که عبارت است از حق مدیریت نسبت به مدیریت دارایی و تصمیم‌گیری در رابطه با استفاده از آن است؛ ۲- حق انتفاع<sup>۳</sup> که شامل حق انتفاع اقتصادی از دارایی است؛ و ۳- حق انتقال یا واگذاری دارایی<sup>۴</sup>. نوع چهارم حقوق اقتصادی را نیز می‌توان تعریف کرد که عبارتست از حق تخریب و کنارگذاری<sup>۵</sup>. در بیشتر موارد طبق قوانین جاری، حقوق دولتهای محلی و مرکزی محدود به حق حفظ و حراست داراییهاست. برای مثال دولتها دارای پارکها و زمینهای ورزشی هستند و در قبال تعمیر و نگهداری آنها متعهد هستند، ولی نمی‌توانند از محل آنها انتفاع کسب کنند. به‌علاوه در بیشتر موارد حق واگذاری یا تخریب آنها را ندارند زیرا این امکان دارای کاربری اجتماعی/ فرهنگی هستند. البته در بلندمدت ممکن است کاربری آنها طبق قوانین با اهدافی از جمله خصوصی‌سازی و واگذاری آنها تغییر کند. در هر حال اگر تحت قوانین فعلی دولت فقط حق حفظ و حراست دارایی را دارد باید طبق این حقوق عمل کند. ولی در صورت تغییر قوانین و تصرف کامل می‌تواند مشابه بخش خصوصی عمل نماید. مالکیت بدون داشتن هیچ نوع حقوق اقتصادی دیگر (از جمله انتفاع، واگذاری یا تخریب) به

نیاز به سرمایه‌ای نمودن دارایی دولتها

نتیجه اصلاحات گسترده‌تری

با عنوان مدیریت عمومی نوین است که

مدافع انتقال فنون بخش خصوصی

از جمله حسابداری تعهدی به محیط عمومی

با هدف ارتقای کارایی عملیات عمومی است

دولت می‌شوند، تمایز قائل شده‌اند. گروه دوم توسط دولت در ارائه خدمات عمومی و رفاه اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گیرد و هدف از نگهداری آنها تولید وجه نقد نیست.

۳- کنترل و انتفاع باید حاصل یک رخداد گذشته باشد این شرط به منظور اجتناب از شناسایی داراییهایی که قرار است در آینده تحصیل شود در صورتهای مالی دوره جاری، به تعریف اضافه شده است.

۴- خدمات بالقوه و منافع اقتصادی آتی در بخش انتفاعی تردیدی در مورد گزارش زیرساختها، تجهیزات و ماشین آلات به عنوان دارایی سرمایه‌ای وجود ندارد. اگرچه از نظر شکل فیزیکی آنها با هم همگن نیستند، ولی نتیجه تمام آنها یکی است و آن انتفاع مالی برای شرکت است. منافع اقتصادی یکی از دلایل اصلی برای سرمایه‌گذاری در داراییهای سرمایه‌ای توسط شرکتهای بخش خصوصی است. اما دولتها در بخش عمومی با قصد انتفاع مالی در داراییهای سرمایه‌ای (مانند جاده‌ها و تجهیزات پلیس) سرمایه‌گذاری نمی‌کنند، بلکه هدف آنها ارائه خدمات فردی و جمعی (حمل و نقل و امنیت) به جامعه است. بنابراین بیشتر اموال سرمایه‌ای مورد استفاده توسط دولت طبق تعاریف بازرگانی نمی‌تواند و نباید به عنوان دارایی شناسایی شود. برای فائق آمدن بر این محدودیت که در تعریف دارایی در استانداردهای بازرگانی مشاهده می‌شود، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان یک راهکار جایگزین به این تعریف خدمات بالقوه را نیز افزوده است. در هر حال این منافع اجتماعی بخشی از منافع دولت به عنوان واحد گزارشگر نمی‌باشد بلکه بخشی از منافع شهروندان است و طبق نظر ماثوتز (۱۹۸۸)، امکانات و تسهیلات ارائه‌کننده منافع اجتماعی باید به عنوان بدهی به مبلغ هزینه‌های متحمل شده بابت تحصیل و نگهداری آنها شناسایی شوند.

### رویکرد کلی جهت شناسایی داراییهای سرمایه‌ای برای دولتها

با توجه به بخشهای قبلی مقاله مفهوم داراییهای سرمایه‌ای در دولت، موضوع مناظرات زیادی طی سالهای گذشته بوده و هست. نویسندگان معتقدند که این مسئله را می‌توان با تعیین



### بررسی ادبیات موجود

#### نشان می‌دهد که

#### جامعه دانشگاهی و نهادهای تدوین استاندارد

#### هنوز بر سر

#### راهکارهای حسابداری

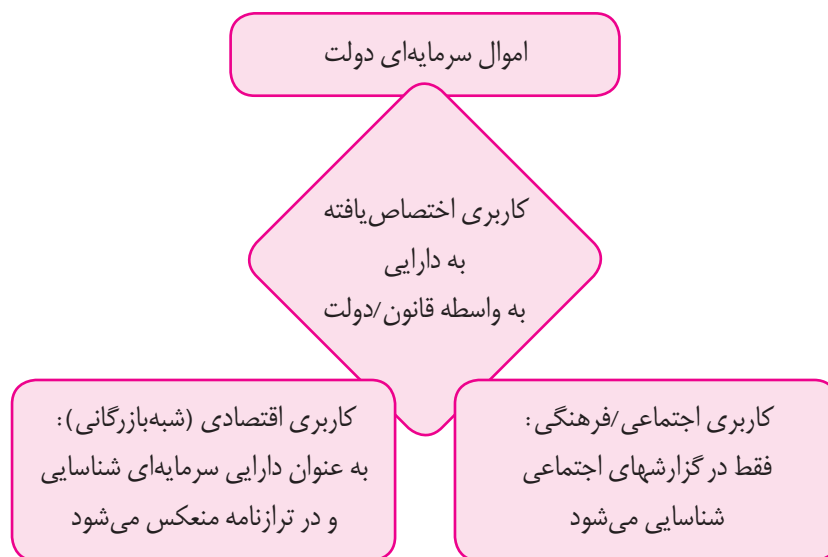
#### شناخت برخی از اموال سرمایه‌ای دولت

#### به اجماع نرسیده‌اند

نوع متفاوتی از مالکیت اشاره دارد.

طبق نظر پالوت (Pallot, 1992) این داراییها باید به عنوان «دارایی اجتماعی» طبقه‌بندی و نباید در ترازنامه دولت منعکس شوند. این نظریه پالوت توسط محققان دیگری نیز تأیید شده است اما نتیجه‌گیری آنها به دلایل دیگری از جمله مشکلات ارزشیابی میراث ملی و عدم امکان فروش آنها، مربوط بوده است.

بارتون (Barton, 1999) نیز تصریح کرده است که آنها به عنوان دارایی ملی دست دولت به امانت سپرده شده است و توسط آنها به عنوان امین شهروندان مدیریت می‌شود، بنابراین نباید در ترازنامه دولت گزارش شوند. با وجودی که بیشتر نویسندگان تنها اموال سرمایه‌ای نهایی ارائه‌کننده کالا یا خدمات مصرفی را در نظر می‌گیرند، پالوت (۱۹۹۲) و بارتون (۲۰۰۰) به اموال مورد استفاده در فرایند تولید نیز توجه داشته‌اند. آنها میان اموال سرمایه‌ای که به طور مستقیم خدمات خارجی را به جامعه ارائه می‌کنند مانند گالریها و پارکها از یک طرف و کالاهایی که وارد فرایند تولیدی



شکل ۱- شناخت داراییهای سرمایه‌ای طبق رویکرد کلی

نگهداری کند و مانع تخریب آنها شود. این داراییها باید به عنوان داراییهای اجتماعی امانی نزد دولت برای نسل فعلی و آینده شهروندان شناسایی شود. بنابراین به عنوان یک دارایی امانی، آنها نباید در ترازنامه دولت منعکس شود. به علاوه ارزشیابی مالی این داراییها در اساس مشکل است و در بهترین حالت خیلی غیر واقعی است. به رغم موارد یاد شده، این اموال سرمایه‌ای باید در یک صورت مالی (به طور مثال یادداشت‌های توضیحی) در کنار ترازنامه دولتی گزارش شوند به گونه‌ای که شهروندان بتوانند یک تصویر جامع از تمام داراییهای دولت داشته باشند. **شکل ۱** معیارهای شناخت اموال سرمایه‌ای به عنوان دارایی را طبق رویکرد کلی نشان می‌دهد.

تحلیل فوق نشان داد که ویژگیهای ظاهری اموال سرمایه‌ای به تنهایی جهت تعیین راهکار حسابداری مناسب برای آنها کافی نیست. کاربری تخصیص یافته توسط قانون، نظارتها یا تصمیمات دولتی است که نحوه شناخت را مشخص می‌کند. برای نمونه زمانی که یک دانشگاه دولتی یک سالن کنفرانس را به کلاس درس اختصاص می‌دهد، در واقع این سالن برای هدفهای اجتماعی/فرهنگی (آموزش) مورد استفاده قرار می‌گیرد. ولی زمانی که دانشگاه تصمیم می‌گیرد این سالن را به شرکتهای خصوصی اجاره دهد،

نوع کاربری اختصاص یافته به اموال دولت حل کرد چرا که منعکس کننده هدف دولت از نگهداری آنهاست. در این صورت عنصر اصلی در تعریف داراییها که همان منافع اقتصادی است را می‌توان در مورد اموال دولتی نیز مورد استفاده قرار داد. به طوری که دولت اموال سرمایه‌ای با کاربری اقتصادی را اموال شبه اقتصادی واجد سود اقتصادی قلمداد می‌کند که انتفاع حاصل از آنها به درون دولت جریان می‌یابد. بنابراین این اموال به عنوان دارایی شناسایی و در ترازنامه دولت منعکس می‌شوند.

طبقه دوم امکانات و تسهیلات سرمایه‌ای است که دارای کاربری اجتماعی/فرهنگی بوده و مستقیماً به شهروندانی که آنها را مصرف می‌کنند خدمات ارائه می‌دهند و حفظ و نگهداری آنها برای مصرف شهروندان بسیار مهم است. این گروه شامل دو نوع اموال است. گروه اول (مانند مدارس، بیمارستانها و غیره) جزو کالاهای ارزشمند محسوب و در مالکیت دولت بوده و توسط دولت اداره می‌شوند و خدمات اجتماعی فردی ارائه می‌دهند. گروه دوم، کالاهای عمومی ارائه کننده خدمات جمعی مانند میراث ملی و تجهیزات نظامی هستند که با توجه به نقش انحصاری و مهم این داراییها در حفظ و ارتقای تاریخ ملل، بهداشت، آموزش، فرهنگ و محیط ضروری است که دولت آنها را حفظ و

دانشگاه کاربری فرهنگی/آموزشی قبلی را به کاربری اقتصادی تغییر می‌دهد. از نظر فیزیکی سالن کنفرانس تغییری نمی‌کند اما از نظر حسابداری تبدیل به یک دارایی می‌شود. بر عکس این نیز ممکن است رخ دهد. فرض کنید یک دولت مالک جنگلهایی است که یک سازمان دولتی از آن بهره‌برداری تجاری می‌کند. در تاریخی مشخص دولت یا قانون‌گذار، جنگل را جزو مناطق حفاظت‌شده معرفی و کاربری آن را به دلایل اجتماعی تغییر می‌دهد. درختان جنگل دیگر به عنوان دارایی شناسایی نمی‌شود بلکه یک کالای عمومی بدون منافع اقتصادی محسوب خواهد شد.

به‌طور خلاصه، همانطور که در جدول ۳ نشان داده شد، در یک رویکرد کلی، محرک اصلی شناخت دارایی، کاربری اختصاص یافته به اموال است. در حالی که در استانداردهای امریکایی معیار شناخت وابسته به نوع حسابهای مستقل (نهاد استانداردگذار ایالت متحد امریکا) یا نوع مالکیت (هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال) است. استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در این مورد بی‌تفاوت است.

### نتیجه‌گیری

نیاز به سرمایه‌ای نمودن داراییهای دولت نتیجه اصلاحات گسترده‌تری با عنوان مدیریت عمومی نوین است که مدافع انتقال فنون بخش خصوصی، از جمله حسابداری تعهدی، به محیط عمومی با هدف ارتقای کارایی عملیات عمومی است. اما این روند می‌تواند منجر به درک اشتباه داراییها در بخش عمومی شود. تفاوت‌های اساسی میان هدفها، ماهیت و محیط عملیات بازرگانی و دولتی وجود دارد که برای سیستمهای اطلاعاتی حسابداری هر دو بخش مهم است. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که جامعه دانشگاهی و نهادهای تدوین استاندارد هنوز بر سر راهکارهای حسابداری شناخت برخی از اموال سرمایه‌ای دولت به اجماع نرسیده‌اند. استانداردهای دولت فدرال و دولتهای محلی امریکا با هم شباهتهایی دارند اما به میزان زیادی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی که به شدت تحت تأثیر استانداردهای مالی بین‌المللی است، متفاوت است. در این مطالعه مهمترین چالشهای حسابداری

اموال سرمایه‌ای مورد بررسی قرار گرفت و رویکرد کلی‌تری نسبت به ادبیات موجود اتخاذ شد.

نتایج مطالعه حاضر نشان می‌دهد که می‌توان تمایز میان کاربری اجتماعی/فرهنگی (یعنی کالای ارزشمند و کالای عمومی جمعی) و کاربری شبه بازرگانی را به عنوان یک معیار جهت قابلیت شناسایی اموال دولتی به عنوان دارایی پذیرفت.

طبق نظر نویسندگان اموال سرمایه‌ای با کاربری شبه بازرگانی باید شبیه اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان دارایی در ترازنامه شناسایی و به ارزشهای تاریخی (یا ارزشهای جایگزینی) ارزشیابی شوند. اما اموال سرمایه‌ای دولتی (کالاهای ارزشمند و کالاهای عمومی جمعی) که دارای کاربری اجتماعی هستند و منجر به منافع اجتماعی به جای منافع اقتصادی می‌شوند، نباید به عنوان دارایی در ترازنامه نشان داده شوند. از نظر آنها گزارش این اموال خارج از ترازنامه نافی پاسخگویی نیست. بلکه جدا نمودن این داراییها می‌تواند اطلاعات سودمندتری از نوع مالکیت، عملکرد غیرمالی و هزینه‌های نگهداری آنها ارائه کند.



### پانوشتها:

- 1- Facilities
- 2- Custody Rights
- 3- Usufruct Rights
- 4- Alienation Rights
- 5- Destruction Rights
- 6- Community Assets

### منبع:

- Christiaens J., J. Rommel, A. Barton, P. Everaert, **Should All Capital Goods of Governments Be Recognized as Assets in Financial Accounting?** Baltic Journal of Management, Vol. 7, No. 4, 2012, pp. 429-443