

Review Paper

Accounting for public sector assets and potential implications for services: A review of related challenges

Zeynab Rostami¹, Elaheh Mostasharnezhad²

¹M.A. in Accounting, Lecturer in University of Applied Science and Technology, Guilan, Iran | Zeynab.rostami65@gmail.com

²M.A. in Governmental Management, Mashhad, Islamic Azad University, Mashhad, Iran | Emostashari2015@gmali.com (Corresponding Author)

Received: 2023/12/05 Accepted: 2024/03/24

Abstract

Improving the information system of public sector assets is an essential part of the new public management approach. The need to recognize public assets and its efficient and effective use in many countries, both at the federal and local government levels, is guided by the idea that the government and the public want to have a complete picture of the country's assets and the government is responsible for managing public resources for the benefit of all citizens. The purpose of this article is to define, recognize and measure public sector assets and investigate the potential implications for services in public sector assets. In this regard, two important questions are raised and based on theoretical foundations, previous research and the opinions of public sector accounting standard setting boards at the international level, especially IPSASB, it is discussed. This article provides appropriate insights to define, recognize and measure public sector assets and report them in financial statements.

Keywords: Public sector assets, Service potential, Recognition and measurement, Public sector accounting.



10.22034/PSAB.2024.194870

حسابداری دارایی‌های بخش عمومی و پیامدهای توانایی خدمات: بررسی چالش‌های مرتبط*

زینب رستمی^۱، الهه مستشارنژاد^۲

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه جامع علمی کاربردی بندرانزلی، گیلان، ایران

Zeynab.rostami65@gmail.com

^۲ کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران (نویسنده مسئول)

Emostashari2015@gmali.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۰۵

چکیده

بهبود سیستم اطلاعات دارایی‌های بخش عمومی، بخش اساسی رویکرد مدیریت عمومی نوین است. نیاز به شناخت دارایی عمومی و بکارگیری کارا و اثربخش آن در بسیاری از کشورها هم در سطح دولت مرکزی و هم دولت محلی، با این ایده هدایت می‌شود که دولت و عموم مردم می‌خواهند تصویری کامل از دارایی‌های کشور داشته باشند و دولت مسئول مدیریت منابع عمومی به نفع عموم شهروندان است. هدف مقاله حاضر تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های بخش عمومی و بررسی پیامدهای توانایی خدمات در دارایی‌های بخش عمومی است. در این راستا دو سوال مهم مطرح می‌گردد و بر اساس مبنای نظری، تحقیقات پیشین و نظرات هیئت‌های استانداردگذار حسابداری بخش عمومی در سطح بین‌المللی بویژه IPSASB به آن پرداخته می‌شود. این مقاله بینش‌های مناسبی را در جهت تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های بخش عمومی و گزارش آنها در صورت‌های مالی ارائه می‌نماید.

واژگان کلیدی: دارایی‌های بخش عمومی، توانایی خدمات، شناخت و اندازه‌گیری، حسابداری بخش عمومی.



10.22034/PSAB.2024.194870

* این مقاله ترجمه‌ای است از مقاله انسی پسینا و همکاران (۲۰۲۲) در مجله مدیریت و پول عمومی (انتشارات تیلور و فرانسیس) و از منابع مرتبط نیز استفاده شده است.

۱. مقدمه

دارایی‌ها مسلماً اساسی‌ترین مفهوم در حسابداری هستند (پالوت، ۱۹۹۲). با این حال، برای حسابداری بخش عمومی، تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها موضوعی نامفهوم است. این مهم به این دلیل است که در بخش عمومی، «اقلام سرمایه» بیشتر به دلیل «توانایی خدمات» نگهداری می‌شوند تا توانایی آن‌ها برای ایجاد جریان‌های نقدی. معمولاً از اصطلاح «اقلام سرمایه» استفاده می‌گردد تا درک شود که این اقلام (برای مثال: ساختمان‌ها، زیرساخت‌ها و دارایی‌های موروثی)، ممکن است بسته به نحوه تعریف دارایی‌ها به عنوان دارایی واجد شرایط باشند یا نباشند. در این حالت، اگر تعریف دارایی‌های بخش خصوصی در بخش عمومی اعمال شود، می‌تواند اثرات متناقضی ایجاد کند.

دولت‌های همه کشورهای جهان، دارایی‌های عمومی تجاری بسیار زیادی در اختیار دارند. دارایی‌هایی که در برخی اوقات در هیچ حسابی ثبت نشده‌اند، اغلب به شیوه نامطلوبی ارائه می‌شوند و حتی در ترازنامه‌های دولت هم آورده نمی‌شوند. تمرکز سیاست‌گذاران در چند دهه گذشته عمدتاً به مدیریت بدهی‌های دولت معطوف شده بود؛ در حالی که مدیریت ثروت‌های عمومی را نادیده می‌گرفتند (اسماعیلی کیا و نادعلی نژاد، ۱۴۰۲).

بر اساس چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) (بندهای ۴،۳-۴،۴)، "یک دارایی یک منبع اقتصادی فعلی است" و "یک منبع اقتصادی، حقی است که توانایی تولید منافع اقتصادی را دارد". بر این اساس، همان‌طور که مالتز (۱۹۸۸) بیان دارد، اگر هزینه سالانه نگهداری و حفاظت از دارایی از منافع آن فراتر رود، این یک بدهی قلمداد می‌شود و نه یک دارایی.

برای حل این معما، تدوین‌کنندگان استانداردهای بخش عمومی، تعریف دارایی‌ها را با معرفی «توانایی خدمات» اصلاح کردند. در چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) (بندهای ۵،۶-۵،۷)، یک دارایی همچنان "منبع" است، اما "منبع، آئتمی است با توانایی خدمات یا توانایی ایجاد منافع اقتصادی". بنابراین، حتی اگر استانداردهای بخش خصوصی و عمومی هر دو از کلمه "دارایی" استفاده کنند، "برخی مواردی که به عنوان دارایی در بخش بازرگانی واجد شرایط نیستند، در بخش عمومی به عنوان دارایی، واجد شرایط می‌شوند" (نیوبری، ۲۰۰۱). علاوه بر این، اقلامی که به عنوان دارایی در هر دو بخش واجد شرایط هستند، ممکن است نیاز به اندازه‌گیری متفاوت داشته باشند؛ زیرا اندازه‌گیری دارایی‌های بخش عمومی باید توانایی خدمات را نیز منعکس کند.

توانایی خدمات اغلب با اشاره به اقلام سرمایه "عملیاتی" مورد بحث قرار می‌گیرد، که به عنوان ورودی توسط دولت‌ها برای ارائه خدمات یا ارائه عملکردهای پشتیبان (مانند ساختمان‌ها و تجهیزات بیمارستان و مدرسه) استفاده می‌شود. با این حال، دولت‌ها دارای اقلام سرمایه «مربوط به جامعه» مانند زیرساخت‌ها، میراث فرهنگی و غیره هستند. اقلام سرمایه جامعه با حقوق مالکیت ضعیف‌تر (معمولاً با توجه به استفاده

انحصاری از اقلام یا فروش آنها) مشخص می‌شوند و منافع آنها مستقیماً به عموم مردم تعلق می‌گیرد تا دولتی که آنها را در اختیار دارد (پالوت، ۱۹۹۰ و ۱۹۹۲). برای این اقلام، یافتن مبنایی برای اندازه‌گیری که بتواند به درستی توانایی خدمات را منعکس کند و آن را به شرایط پولی تبدیل کند، بسیار چالش برانگیز است. لازم به ذکر است در کشور ایران، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۵ (دارایی‌های ثابت مشهود) و شماره ۷ (دارایی‌های نامشهود) به تفصیل مباحثی را در رابطه با تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها ارائه نموده‌اند. مقاله حاضر به اهمیت بررسی توانایی خدمات در تعریف دارایی‌های بخش عمومی می‌پردازد و سؤالات اصلی در این زمینه را بررسی می‌نماید. در ادامه مقاله، دو سؤال مهم ارائه و بررسی شده است.

۲. آیا توانایی خدمات باید از تعریف دارایی‌های بخش عمومی حذف شود؟

بحث در مورد تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های بخش عمومی اخیراً به دنبال سه پیش‌نویس گزارش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) تشدید شده است: ED77 در مورد «اندازه‌گیری»؛

ED78 در مورد «اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات» و؛

ED81 حاوی «به‌روزرسانی پیشنهادی برای چارچوب مفهومی».

پاسخ‌ها به این EDها، وجود چالش‌های مفهومی قابل توجهی را تأیید می‌کند و در عین حال این موضوع، موقعیت‌های مختلفی را در بین تدوین‌کنندگان استانداردها، دانشگاهیان و متخصصان ایجاد می‌کند. در برابر این پیچیدگی، برخی محققان (کریستیانس و همکاران، ۲۰۱۲) راه‌حل‌های مختلفی را برای «درک مفهوم و تعریف دارایی‌های دولتی شبه تجاری و کالاهای سرمایه دولتی اجتماعی- فرهنگی» پیشنهاد کرده‌اند که مورد دوم شامل «کالاهای مطلوب مانند مدارس، بیمارستان‌ها و غیره که متعلق به دولت‌ها بوده و توسط آنها اداره می‌شوند و همچنین ارائه خدمات اجتماعی به صورت انفرادی» و «جمع خالص کالاهای عمومی از جمله دارایی‌های موروثی و تجهیزات نظامی» می‌باشد. دارایی‌های دولتی شبه تجاری مزایای اقتصادی داشته و باید در ترازنامه دولت گزارش شوند و برعکس، کالاهای سرمایه‌ای عمومی اجتماعی- فرهنگی، باید از ترازنامه حذف و در یک بیانیه اختصاصی برای اطمینان از پاسخگویی گزارش شوند.

این پیشنهاد قابل توجه است زیرا به طور واضح، از لحاظ درونی سازگار بوده و قادر به از بین بردن چالش‌های مفهومی متعدد است. اساساً این امر منجر به حذف توانایی خدمات از تعریف دارایی‌های بخش عمومی می‌شود. با این حال، یکی از ویژگی‌های کلیدی این است که ماهیت آیتیم سرمایه برای تعیین شیوه

حسابداری آن ناکافی خواهد بود. آنچه مهم است وضعیت تعیین شده توسط قانون و مقررات یا تصمیمات عمومی است. این امر موجب برخی نوسانات نامطلوب در محتوای ترازنامه در صورت تغییر وضعیت آن می‌شود. به عنوان مثال، اگر دولت اجازه دادن زمین را متوقف کند و اعلام کند که آن یک منطقه سبز است که باید در شکل فعلی خود برای ترویج تنوع زیستی حفظ شود، یک قطعه زمین از ترازنامه خارج خواهد شد. مهم‌تر اینکه، ارتباط گزارش‌های مالی به شدت کاهش می‌یابد، زیرا ترازنامه‌ها تنها بخش کمی از ارقام سرمایه دولتی را ارائه می‌دهند و فهرست‌های اختصاصی ارقام اجتماعی - فرهنگی ممکن است مورد توجه کافی قرار نگیرد.

همانطور که پالوت (۱۹۹۰) بیان می‌کند: "واضح است که وجود ساختمان‌های عمومی و پارک‌ها از نبودنشان بهتر است!" این «بهتر بودن» منعکس‌کننده توانایی خدمات است و ارقام سرمایه را به عنوان دارایی‌های بخش عمومی واجد شرایط می‌کند. همچنین عدم وجود ارزش منصفانه در بازارهای فعال، به خودی خود مانع از این صلاحیت نمی‌شود، زیرا تدوین‌کنندگان استانداردها قراردادهای مناسبی (به عنوان مثال IPSAS 21) برای ارزیابی و اندازه‌گیری کاهش ارزش دارایی‌های غیرمولد نقدی وضع کرده‌اند.

در واقع استانداردهای بین‌المللی حسابداری به مباحث اندازه‌گیری دارایی‌ها، توجه ویژه‌ای دارند. دارایی‌های نگهداری شده توسط واحدهای بخش عمومی یا مزایای اقتصادی دارند و یا در ارائه خدمات استفاده می‌شوند. دارایی‌هایی که قابلیت ارائه خدمات را دارند، جریان نقدی تولید نمی‌کنند، اما پایه و اساسی برای اجرای وظایف اصلی سازمان‌های عمومی ایجاد می‌کنند. مسائل مرتبط با کاهش ارزش دارایی‌های مولد و غیرمولد نقدی در IPSAS 21 و IPSAS 26 بحث می‌شوند. در صورت کاهش ارزش دارایی‌های غیرمولد نقدی، روش‌های اندازه‌گیری ارزش استفاده از آنها با اندازه‌گیری آن دارایی‌ها که مزایای اقتصادی دارند، متفاوت است (واردیاشویلی، ۲۰۱۸).

این ملاحظات نه تنها در مورد ارقام سرمایه «عملیاتی»، بلکه در مورد سرمایه‌های «عمومی» نیز اعمال می‌شود، حتی اگر منافع مربوطه مستقیماً به عموم برسد. یک مبنای نظری احتمالی برای این شمول، «فرض جهت‌گیری» است که به عنوان بیان دیدگاهی تعریف می‌شود که فرآیند حسابداری باید در نظر بگیرد. اصل جهت‌گیری شامل دو اصل فرعی است: واحد تجاری ارائه شده در صورت‌های مالی (موضوع) و طرفی که صورت‌ها به نفع او تهیه شده است (ذینفع). در خصوص ذینفع، چارچوب مفهومی IPSAS (بند ۲،۵) بیان می‌کند که «شهروندان، استفاده‌کنندگان اصلی هستند». در این بحث، شهروندان را می‌توان متمایز از نهاد عمومی مربوطه یا به عنوان یک جزء تشکیل‌دهنده نهاد و در واقع ذینفعان اصلی آن در نظر گرفت. برای مثال، دیدگاه اخیر در اصول مدیریت ایتالیایی بسیار کاربرد دارد (آیرولدی، ۲۰۲۰). بر اساس

۱. کاهش ارزش دارایی‌های غیرمولد نقدی

۲. کاهش ارزش دارایی‌های مولد نقدی

این دیدگاه، این موضوع که آیا منافع به واحدهای عمومی می‌رسد یا مستقیماً به شهروندان، مورد بحث قرار می‌گیرد. در هر دو مورد، دولت مالک و کنترل کننده مدیریت توانایی خدماتی این اموال است زیرا به رفاه جامعه کمک می‌کند.

۳. آیا گزارش کلیه دارایی‌های بخش عمومی در ترازنامه، ضروری و مناسب است؟

حکمرانی خوب و پاسخگویی در مورد دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی در سه دهه اخیر پس از اذعان به اهمیت دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی برای سلامت مالی کلی دولت‌ها به موضوعی ضروری و مهم تبدیل شده است. حکمرانی خوب که همراه با ایده مسئول ساختن مقامات دولتی برای اقدام به نفع شهروندان با توجه به حفظ، اشتغال و افزایش ارزش دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی است، منجر به گرایش رو به رشدی برای معرفی حسابداری تعهدی برای دولت‌های مرکزی و محلی شده است. اتخاذ حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم آن است که همه نهادهای دولتی در مورد تمام دارایی‌های خود در صورت‌های مالی گزارش دهند. اگرچه ادبیات حسابداری بخش عمومی بیش از سه دهه است که درباره شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی بحث کرده است، اما درباره اینکه کدام دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی باید در صورت‌های مالی گزارش شود و کدامیک نباید در صورت‌های مالی گزارش شود، اتفاق نظر وجود ندارد. البته در این رابطه^۱ IPSAS 16 و IPSAS 17 راهنمایی‌های انجام داده است (اودا، ۲۰۱۶).

اشاره به توانایی خدمات، تعریف دارایی‌ها را گسترش می‌دهد؛ به طوری که تقریباً تمام اقلام سرمایه بخش عمومی با این تعریف مطابقت دارند. آیا همه این دارایی‌ها باید در ترازنامه گزارش شوند؟ اینطور نیست. شناسایی دارایی مستلزم دو شرط است: نه تنها یک کالا باید تعریف دارایی را برآورده کند؛ بلکه در اندازه‌گیری آن باید ضمن در نظر گرفتن محدودیت‌های اطلاعاتی، ویژگی‌های کیفی نیز برآورده شود. برای برخی از دارایی‌های بخش عمومی، به‌ویژه دارایی‌های موروثی، پایه‌های اندازه‌گیری موجود از نظر عملی و مفهومی برای دستیابی به توانایی خدمات ناکافی است. زیرا اطلاعات لازم (برای مثال بهای تمام شده تاریخی یا قیمت فعلی بازار) معمولاً در دسترس نیست. همچنین از نظر مفهومی، ارزیابی مالی به دست آمده، توانایی خدمات اجتماعی دارایی (به عنوان نمونه سیاسی، اخلاقی یا فرهنگی) را به درستی نشان نمی‌دهد و تا زمانی که نارسایی فوق‌تر نشود، درج این دارایی‌ها در ترازنامه اثر معکوس داشته و باید از آن اجتناب گردد.

همچنین تحقیقات گذشته بین بخش‌های بازرگانی و دولتی از اقتصاد تمایز قائل می‌شوند. تحقیقات گذشته نشان داده‌اند که حسابداری بازرگانی برای دارایی‌ها نمی‌تواند بدون تغییر قابل توجه در بخش عمومی اعمال

۱. اموال سرمایه‌ای

۲. اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

شود. در بخش عمومی، استدلال می‌شود که «دارایی‌های تجاری» (مانند ساختمان‌ها و تجهیزات معمولی) باید از «دارایی‌های دولتی خاص» (مانند گالری‌های هنری) متمایز شوند، جایی که دومی باید خارج از ترازنامه و به عنوان یک دارایی اجتماعی به عموم گزارش شود (کریستیانس و همکاران، ۲۰۱۲).

۴. نتیجه‌گیری

در حسابداری بخش عمومی، دارایی‌های سرمایه‌ای اغلب به دلیل "توانایی خدمات" نگهداری می‌شوند تا توانایی آنها برای ایجاد جریان‌های نقدی. با توجه به تعریف دارایی در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، "یک دارایی، یک منبع است با توانایی خدمات یا توانایی ایجاد منافع اقتصادی". از طرفی، اندازه‌گیری این دارایی‌ها بسیار چالش برانگیز بوده و موضوع کاهش ارزش و روش اندازه‌گیری آنها نیز مورد توجه می‌باشد.

در پاسخ به سؤالات مطرح شده در مقاله و با توجه به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در خصوص تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها و وجود چالش در این موضوع، در صورت کاهش ارزش دارایی‌های غیرمولد نقدی، روش‌های اندازه‌گیری ارزش استفاده از آنها با اندازه‌گیری آن دارایی‌ها که مزایای اقتصادی دارند، متفاوت است (واردیاشویلی، ۲۰۱۸). اساساً این امر منجر به حذف توانایی خدمات از تعریف دارایی‌های بخش عمومی می‌شود. از طرفی به علت اینکه دولت، مالک و کنترل کننده مدیریت توانایی خدماتی این اموال است، بنابراین وضعیت تعیین شده توسط قانون و مقررات یا تصمیمات عمومی، شناخت یا عدم شناخت دارایی را در گزارش‌های مالی مشخص می‌نماید. همچنین مطابق راهنمایی‌های بیان شده در IPSAS ۱۶ و ۱۷ و پژوهش‌های کریستیانس و همکاران (۲۰۱۲)، در بخش عمومی، «دارایی‌های تجاری» (مانند ساختمان‌ها و تجهیزات معمولی) باید از «دارایی‌های دولتی خاص» (مانند گالری‌های هنری) متمایز شوند.

منابع

اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ نادعلی نژاد، سودابه. (۱۴۰۲). فعالیت‌های مدیریت دارایی‌ها در نهادهای بخش عمومی: بررسی وضعیت فعلی و عوامل زمینه‌ای مؤثر بر بهبود آنها. حسابداری دولتی، ۹(۲)، ۲۲۸-۲۲۱.

Airoldi, G. (2020). Principles of management. EGEA.

Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognized as assets in financial accounting?. *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429-443.

Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.

- Newberry, S. M. (2001). Public sector accounting: A common reporting framework? *Australian Accounting Review*, 11(1), 2-7.
- Ouda, H. A. (2016). Governmental capital assets: How far should the accounting recognition of these assets go. *International Journal on Governmental Financial Management*, 16(1), 24.
- Pallot, J. (1990). The nature of public sector assets: A response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), 79-85.
- Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38-58.
- Vardiashvili, M. (2018). Theoretical and Practical Aspects of Impairment of Non-Cash-Generating Assets in the Public Sector Entities, according to the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 21. *Ecoforum*, 7(3).
- Zeff, S. A. (1961). A critical examination of the orientation postulate in accounting, with particular attention to its historical development. PhD thesis, University of Michigan.