

حسابداری

دارایی‌های موروئی

ترجمه و تلخیص:

حلیمه رحمانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس و کارشناس مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی
مهدی ناظمی اردکانی
کارشناس ارشد حسابداری دانشکده علوم اقتصادی و کارشناس مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

چکیده:

دارایی موروئی^۱ به دارایی اطلاق می‌شود که دارای ویژگی‌های تاریخی، هنری، علمی، تکنولوژیکی، ژئوفیزیکی یا محیطی می‌باشد که اصولاً برای کمک به دانش و فرهنگ، نگهداری و محافظت می‌شود و این هدف، دلیل اصلی نگهداری آن توسط واحد دارنده‌ی آن و یا یک جامعه محسوب می‌شود.

در سال‌های اخیر، اصطلاحاتی مانند **اقتصاد هنر^۲ و اقتصاد فرهنگی^۳** به طور روز افزونی در جوامع شرقی، به خصوص جوامع دارای میراث غنی فرهنگی مطرح شده است (زان^۴ و دیگران، ۲۰۰۰). با توجه به غنی بودن ایران از لحاظ دارایی‌های موروئی و میراث فرهنگی، پرداختن به حسابداری این دارایی‌ها امری ضروری به نظر می‌رسد.

این مقاله که عمدتاً خلاصه‌ای است از مقاله‌ی مشورتی^۵ ارائه شده توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۶ و بیانیه ۲۹ استانداردهای حسابداری مالی دولت

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB)، هیأت مستقل تدوین‌کننده‌ی استاندارد در فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)^۹ می‌باشد. این هیأت در مقاله‌ی مشورتی خود که در فوریه ۲۰۰۶ منتشر کرد موضوعات پیشنهادی در نحوه‌ی برخورد حسابداری با دارایی‌های موروثی را ارائه می‌نماید.

مقاله‌ی حاضر، عمدتاً با استفاده از این مقاله‌ی مشورتی و همچنین بیانیه ۲۹ استانداردهای حسابداری مالی دولت مرکزی و سایر منابع، نحوه‌ی برخورد و حسابداری دارایی‌های موروثی را ارائه می‌کند. این نحوه‌ی برخورد شامل تعریف، شناخت و اندازه‌گیری این دارایی‌ها می‌شود.

در دسامبر ۲۰۰۱ هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (بعد از آن کمیته بخش عمومی)، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷ تحت عنوان داراییهای ثابت مشهود را منتشر نمود. این استاندارد الزامات شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های موروثی را مشخص نمی‌نماید، با وجود این، استاندارد مشخصه‌های خاص این دارایی‌ها را بیان و ذکر می‌کند که اگر این مشخصه‌ها مورد پذیرش یک رویه حسابداری در خصوص شناخت این دارایی‌ها باشند، واحدها و مؤسسات ملزم به انجام موارد افشای مشابهی با سایر طبقات داراییهای ثابت مشهود هستند.

قبل از پرداختن به مباحث شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های موروثی به مشخصه‌ها و تعاریف موجود در مورد این دارایی‌ها پرداخته می‌شود:

مشخصه‌های دارایی‌های موروثی

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷، مشخصه‌های خاص دارایی‌های موروثی به شرح زیر بیان شده است:

الف) انعکاس ارزش این دارایی‌ها در شرایط تاریخی، ادبی، محیطی و فرهنگی، به‌طور کامل در قالب ارزش مالی (مثلاً قیمت بازار)، بسیار بعید به نظر می‌رسد.

مرکزی^۷ به ارائه‌ی مقدمه‌ای در مورد تعریف، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های موروثی بر اساس مبنای تعهدی حسابداری می‌پردازد.

واژگان کلیدی:

دارایی‌های موروثی، رویکرد سرمایه‌ای، رویکرد سرمایه‌ای مختلط موجود، رویکرد غیر سرمایه‌ای

مقدمه:

در سال ۱۷۹۹، گروهی از سربازان فرانسوی در حال تخریب دیواری نزدیک به دهکده رشید واقع در مصر جهت هموارسازی راه برای قلعه بودند. در این هنگام یک قطعه سنگ گرانیت خاکستری کشف گردید. این سنگ، رستا^۸ بود و نقش‌های برجسته روی آن منجر به کشف حروف تصویری مصر باستان گردید. در سال ۱۸۰۱ این سنگ توسط بریتانیا تحصیل گردید و سال بعد از آن در موزه بریتانیا در لندن برای همیشه بجاماند و به امانت گذاشته شد.

سنگ رستا، بیانگر چالش‌ها و منازعاتی بود که در گزارشگری مالی دارایی‌های موروثی پیش آمد. این سنگ بی نظیر بود و هیچ دارایی مشابه دیگری نظیر آن وجود نداشت در نتیجه ارزش بازار آن غیر قابل محاسبه بود. سنگ رستا به معنی واقعی بسیار گران بوده و به هزینه مستقیم جزئی یا بدون هیچ هزینه مسقیمی تحصیل شد. حتی اگر خریده شده بود، این امر بعید به نظر می‌رسید که بهای تمام شده آن ارتباطی با گزارشگری مالی دو قرن بعد داشته باشد.

واحدها و مؤسسات بخش عمومی و دولتی ممکن است دارای حجم وسیعی از دارایی‌های موروثی (همانند سنگ رستا) باشند که در طول سالیان دراز و با روش‌های مختلفی از جمله خرید، وقف، به ارث رسیدن و مصادره تحصیل شده‌اند. این دارایی‌ها به ندرت به منظور ایجاد جریان‌های نقدی داخلی نگهداری می‌شود و ممکن است جهت استفاده از آن‌ها برای این اهداف، موانع اجتماعی یا قانونی وجود داشته باشد.

می‌شوند، از جمله اشیاء جمع آوری و نگهداری شده برای نمایش مانند مجموعه‌ی موزه‌ها، مجموعه‌های هنری، و مجموعه‌ی کتابخانه،

(۲) دارایی‌های موروثی که به صورت مجموعه نگهداری نمی‌شوند، از جمله پارک‌ها، لوح‌های یادبود، بناهای یادبود و ساختمان‌ها.

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مقاله‌ی مشورتی خود تعریف زیر را پیشنهاد می‌دهد: «دارایی با ویژگی‌های تاریخی، هنری، علمی، تکنولوژیکی، ژئوفیزیکی یا محیطی که اصولاً برای کمک به دانش و فرهنگ نگهداری و حفظ می‌شوند و این هدف برای مقاصد واحددارنده، جهت نگهداری آن مهم و اساسی می‌باشد».

با توجه به تعریف پیشنهادی فوق، اگر این هدف (یعنی کمک به دانش و فرهنگ) دلیل و منظور نگهداری واحد دارنده نباشد، دارایی‌های مزبور در طبقه‌ی دارایی‌های موروثی طبقه بندی نمی‌شود. به عنوان مثال یک ساختمان تاریخی یا مورد استفاده توسط خود مؤسسه، مشمول این تعریف نمی‌شود زیرا دارایی برای مقاصد به جزء کمک به دانش و فرهنگ نگهداری می‌شود. کارهای هنری نگهداری شده توسط یک واحد انتفاعی نیز ممکن است در تعریف دارایی‌های موروثی نگنجد به این دلیل که هدف اولیه واحد دارنده به جای کمک به دانش و فرهنگ، کسب سود می‌باشد. این دارایی‌ها بایستی بر مبنای الزامات گزارشگری موجود دارایی‌های ثابت مشهود در نظر گرفته شوند.

با توجه به تعاریف فوق، می‌توان دریافت که یافتن تعریفی واضح برای دارایی‌های موروثی مشکل است. سؤالی که در این رابطه مطرح می‌شود این است که آیا ایجاد خط و مرزی دقیق و متمایز ساختن دارایی‌های موروثی از سایر دارایی‌ها مهم است یا خیر؟

فدراسیون بین‌المللی حسابداران دارایی‌ها را به شرح زیر تعریف می‌نماید:

«منابع تحت کنترل واحد تجاری که در نتیجه رویدادهای

(ب) الزامات حقوقی و قانونی ممکن است محدودیت‌های شدیدی را در واگذاری آن‌ها تحمیل نماید.

(ج) این دارایی‌ها اغلب غیر منقول بوده و ارزش آن‌ها ممکن است در طول زمان افزایش یابد، حتی اگر وضعیت فیزیکی آن‌ها بدتر شود، و

(د) ممکن است تخمین عمر مفید آن‌ها مشکل باشد حتی در مواردی ممکن است چند صد سال باشد.

باید توجه داشت با وجودی که این خصوصیت‌ها اغلب مربوط به دارایی‌های موروثی هستند ولی منحصر به آن‌ها نبوده و لذا نمی‌توان این خصوصیت‌ها را به عنوان مشخصات تعریف آن‌ها در نظر گرفت.

تعریف دارایی‌های موروثی

دارایی‌های موروثی، دارایی‌های فیزیکی تلقی می‌شوند که یک جامعه به دلیل اهمیت فرهنگی، تاریخی و یا محیطی آنها، حاضر به محافظت از آن دارایی‌ها می‌شود (بارتون^۱، ۲۰۰۰). دیدگاه رایج در مورد دارایی‌های موروثی این است که این دارایی‌ها به منظور حفظ میراث محیطی، تاریخی و فرهنگی نگهداری می‌شوند. با وجود این، برخی از این دارایی‌ها به منظور استفاده در روال عادی عملیات تحصیل می‌شوند و تنها با گذشت زمان است که آن‌ها تبدیل به دارایی‌های موروثی می‌گردند.

تعریف واحدی از دارایی‌های موروثی وجود ندارد، اما برای نمونه در ادامه به چند مورد از تعاریف ارائه شده اشاره می‌شود:

هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت مرکزی^{۱۱} در بیانیه ۲۹ خود، دارایی‌های موروثی را این گونه تعریف می‌نماید: «دارایی‌های موروثی دارایی‌های ثابت مشهود می‌باشند که به دلیل یا دلایل زیر منحصر به فردند:

- اهمیت تاریخی یا فرهنگی؛
- اعتبار فرهنگی، آموزشی یا هنری، و
- ویژگی‌های معماری با اهمیت.

دارایی‌های موروثی به دو صورت زیر نگهداری می‌شود:

(۱) دارایی‌های موروثی که به صورت مجموعه نگهداری



گذشته بدست آمده است و از آن انتظار منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه برای واحد تجاری می‌رود.»

برای دولت‌ها، خدمات بالقوه اغلب مربوط تر از منافع اقتصادی آتی به حساب می‌آید. در رابطه با دارایی‌های موروثی، خدمات بالقوه یقیناً از درجه ی اهمیت بیشتری برخوردار است، ولو این که دارایی‌های موروثی در برخی موارد منافع اقتصادی آتی نیز ایجاد می‌کنند (مثلاً درآمد حاصل از فروش بلیط موزه‌ها). دارایی‌های موروثی در بردارنده ی ارزش برای نسل‌های آتی می‌باشد. بنابراین دارایی‌های موروثی ابزارهایی هستند که دولت می‌تواند از طریق آن به اهداف خود اعم از محافظت، نگهداری و ایجاد ارزش‌های موروثی موجود، دست یابد.

براین اساس، به خوبی می‌توان پذیرفت که دارایی‌های موروثی با تعریف دارایی‌ها مطابقت می‌کنند و در نتیجه می‌بایست آن‌ها را در طبقه ی دارایی‌ها به حساب آورد. لذا با توجه به دارایی برشمردن دارایی‌های موروثی مباحثی از قبیل شناخت و ارزیابی آن‌ها مطرح می‌شود.

حسابداری دارایی‌های موروثی

دارایی‌های موروثی باید به ارزش‌هایی گزارش شوند که اطلاعاتی مربوط و مفید را در تاریخ ترازنامه فراهم نمایند.

این قسمت به سه رویکرد ممکن برای حسابداری دارایی‌های موروثی می‌پردازد این رویکردها عبارتند از:

- رویکرد سرمایه‌ای مختلط موجود^{۱۲}
- رویکرد سرمایه‌ای کامل^{۱۳}
- رویکرد غیر سرمایه‌ای^{۱۴}.

رویکرد سرمایه‌ای مختلط موجود (رویه موجود در کشور انگلستان)

استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۵ (FRS۱۵^{۱۵}) تحت عنوان «دارایی‌های ثابت مشهود» مقرر می‌دارد که تمامی دارایی‌های ثابت باید شناسایی و سرمایه‌ای شوند که این اصل شامل دارایی‌های موروثی هم می‌شود. با این وجود، این استاندارد اعتراف می‌کند که برای برخی از دارایی‌های موروثی، هزینه

بدست آوردن یک ارزش قابل اتکاء می‌تواند بیش از منفعت آن باشد، خصوصاً در مورد دارایی‌هایی که در گذشته سرمایه‌ای نشده بودند و برخی از دارایی‌های موروثی اهدایی.

شماری از مؤسسات در بخش موزه‌ها و گالری‌ها جمع دارایی‌های موروثی نگهداری شده را در ترازنامه گزارش می‌کنند. در حالیکه بسیاری از واحدهای عام المنفعه تنها خریدهای (تحصیل‌های) از زمان به کارگیری FRS۱۵ در سال ۲۰۰۱ را سرمایه‌ای کرده‌اند.

طبق این رویه در جایی که اطلاعات بهای تمام شده معتبر در مورد خریدها (تحصیل‌ها) به سهولت فراهم است، این خریدها (تحصیل‌ها) باید به بهای تمام شده ثبت شوند و هیچ الزامی برای ارزشیابی‌های مربوط به گذشته که اطلاعات بهای تمام شده ممکن است در دسترس نباشد، وجود ندارد. با این حال، این رویکرد باعث برخی از مشکلات فرایگیر نیز می‌گردد و هنوز روشن نیست که خوانندگان صورتهای مالی چگونه اطلاعات را

می‌بایست از طریق افشای آن‌ها در ترازنامه و در یادداشت‌های مربوط به حساب‌ها قابل تشخیص باشد.

رویکرد سرمایه‌ای کامل

در این رویکرد فرض بر این است که همانند سایر دارایی‌های ثابت مشهود منافع و مزایای مشابهی در رابطه با شناسایی و ارزشیابی دارایی‌های موروثی وجود دارد. این منافع غالباً شامل آگاه ساختن سرمایه داران و حامیان مالی درباره ارزش دارایی‌های موجود؛ گزارش‌دهی درباره نظارت و مباشرت مؤسسه‌ی مالک بر دارایی‌ها و آگاه نمودن از تصمیمات مربوط به استفاده مناسب منابع می‌باشد.

بر اساس رویکرد سرمایه‌ای آن دسته از دارایی‌های موروثی که در دوره حسابداری قبلی تحصیل شده‌اند، نیز باید شناسایی و در ترازنامه به حساب دارایی‌ها منظور شوند. این نحوه عمل می‌تواند موجب شود تا یک رویه حسابداری بطور یکنواخت و برای تمامی دارایی‌های موروثی موجود به کار برده شود. چنین رویکردی هماهنگ با اصول تهیه‌ی صورتهای مالی می‌باشد که ملزم می‌دارد در صورتی یک دارایی شناسایی گردد که مدارک کافی در مورد آن وجود داشته باشد و همچنین بتوان با مقادیر پولی آنرا با اطمینان کافی اندازه‌گیری نمود.

دارایی‌های موروثی ممکن است بر مبنای بهای تمام شده (بهای معامله) یا ارزش جاری گزارش شوند. در این رابطه برخی مقامات قانونی استفاده از ارزش‌های برآوردی را نیز مجاز می‌شمارند. این مبنای اندازه‌گیری معایب و مزایای مربوط به خود را دارند. با توجه به این مطلب، روشن است که ارزشهای برآوردی، اطلاعات مناسب و قابل اتکایی را فراهم نخواهد کرد. بخاطر ماهیتی که دارایی‌های موروثی دارند، عموماً بهای تمام شده تاریخی مبنای اندازه‌گیری مناسبی نمی‌باشد و بنابراین تحت رویکرد سرمایه‌ای مبنای اندازه‌گیری مناسب باید بر اساس ارزش جاری مبتنی بر ارزشهای بازار باشد.

با این وجود در ارتباط با تعیین ارزش جاری دارایی‌های موروثی مشکلات عملی وجود دارد. ماهیت غیر قابل مقایسه،

درک می‌کنند. این مشکلات عبارتند از:

(الف) رویه‌های متناقض در مورد دارایی‌های مشابه: در نتیجه این رویکرد دو رویه حسابداری بسیار متفاوت (سرمایه‌ای و غیر سرمایه‌ای) برای طبقه‌بندی از دارایی‌ها به کار برده می‌شود. بعنوان مثال ممکن است یک مؤسسه مالک دو دارایی موروثی مشابه باشد، اما یکی از آنها مدت‌ها قبل تحصیل شده است و در ترازنامه شناسایی نشده باشد، در حالی که دارایی دیگر اخیراً تحصیل شده و با قیمت جاری بازار سرمایه‌ای شده است. به همین ترتیب این رویه می‌تواند تأثیر انحرافی روی صورت عملکرد داشته باشد. اگر مؤسسه یکی از دارایی‌ها را بفروش رساند سود بسیار متفاوتی قابل شناسایی خواهد بود نسبت به حالتی که آن دارایی (دارایی مشابه) دیگر را بفروشد.

(ب) مخارج بعدی: بیشتر تناقضات از نحوه برخورد با مخارج بعدی ناشی می‌شوند. چنین مخارجی، که بعنوان مثال می‌توان به مخارج تعمیر یک بنای تاریخی اشاره کرد که بطور اساسی طول عمر آن را افزایش می‌دهد و باید بطور معمول بحساب دارایی برده شود. اما در جایی که دارایی‌های موروثی اولیه (دارایی‌ای که مخارج برای آن صورت گرفته) سرمایه‌ای نشده‌اند، این مخارج باید به حساب هزینه برده شوند.

(ج) اطلاعات ناقص: تعداد خیلی کمی از موارد تحصیل، خصوصاً در مورد موزه‌ها و گالری‌ها؛ بدین معنی که دارایی‌های موروثی که سرمایه‌ای شده‌اند فقط بخش کوچکی از مجموع دارایی‌های نگهداری شده را منعکس می‌نمایند. در طول زمان سرمایه‌ای نمودن اضافات^{۱۶} باعث ایجاد مقادیر قابل توجهی در ترازنامه می‌شود، ولی نشان دهنده‌ی کل دارایی‌ها نیستند. در نتیجه استفاده کنندگان باید به سایر منابع اطلاعات توجه کنند تا بتوانند معاملات در این زمینه را مد نظر قرار دهند.

(د) تأثیر بر ذخایر: برخی از مؤسسات خیریه این گونه بیان می‌کنند که سرمایه‌ای کردن دارایی‌های موروثی اخیراً تحصیل شده باعث افزایش ذخایر و (در نتیجه) گمراه نمودن خوانندگان حسابها، شامل اهداء کنندگان بالقوه بعنوان سطحی از وجوه قابل دستیابی، می‌گردد. با این وجود، نقدینگی نسبی دارایی‌ها،

می‌نماید که کمتر مفید و مربوط می‌باشند. اطلاعات بهای تمام شده تاریخی ممکن است در دسترس نباشند یا دارایی‌های موروثی از طریق اهداء، تحصیل شده باشند. در این موارد، ارزش دارایی باید از طریق برآورد (بهای تمام شده فرضی) تعیین شود.

ارزش جاری

ارزش جاری از طریق ارزش مبتنی بر بازار تعیین می‌شود. بسیاری از دارایی‌های موروثی، به لحاظ نظارتی و مباحثرتی، بی‌نهایت ارزشمند هستند و مطلوب است که ترازنامه این موضوع را منعکس نماید. در دوره‌های گزارشگری بعدی، برای اطمینان از اینکه دارایی‌ها به ارزش جاری و به روز گزارش شده‌اند، تجدید ارزیابی صورت می‌گیرد. این کار، بر خلاف بهای تمام شده تاریخی، اطلاعات مناسبی را در تاریخ ترازنامه، در مورد دارایی‌های موروثی فراهم می‌نماید. اما مشکلات کاربردی متعددی در ارتباط با تعیین ارزش جاری برای دارایی‌های موروثی وجود دارد.

سود و زیان تجدید ارزیابی در صورت سود و زیان شناسایی شده^{۱۸} به کار برده خواهد شد، اگرچه این سود و زیان‌ها باید از تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی سایر دارایی‌ها متمایز باشد. این تجدید ارزیابی بطور دوره‌ای هر ۵ سال از طریق ارزیابی‌های میان دوره‌ای^{۱۹} انجام می‌شود.

ارزش نظری^{۲۰} (برآوردی)

از نقطه نظر عده‌ای بهتر است برای مقاصد مباحثرتی، ترازنامه حاوی ارزشی (هر چند غیر معتبر) باشد نسبت به آنکه هیچ ارزشی در آن گزارش نشود، ضمن این که ارزش‌های نظری نسبتاً به راحتی تعیین می‌شوند. این موضوع بحث برانگیز است که آیا این ارزش‌ها اطلاعات مفید و مربوطی را برای کمک به ارزیابی دارایی‌های موروثی موجود فراهم می‌کنند یا خیر. در جواب به این سوال باید گفت که با وجود محدودیتهای موجود، و همچنین گمراه‌کنندگی احتمالی این ارزش، با این حال گزارش

نبود بازاری فعال، مربوط نبودن یا در دسترس نبودن ارزش بیمه گذاری^{۱۷}، ارزشیابی مجموعه‌های بزرگی مثل موزه‌ها نمونه‌هایی از این مشکلات هستند. واحد گزارشگر ممکن است به این نتیجه برسد که تعیین ارزش جاری امکان پذیر نیست و باید از ارزش‌های دیگر استفاده نمود. برای اتخاذ چنین تصمیمی این مطلب باید در نظر گرفته شود که آیا:

- می‌توان برای عمده دارایی‌های موروثی نگهداری شده به ارزش‌هایی قابل اتکاء دست یافت.

- هزینه دستیابی به ارزش‌های جاری بالا می‌باشد.

- ارزیابی را می‌توان به روز نگهداشت.

هنگامی که واحد گزارشگر نمی‌تواند رویکرد سرمایه‌ای را اتخاذ نماید باید بجای آن رویکرد غیر سرمایه‌ای را بکار برد. پیش‌بینی می‌شود آن واحدهایی که در حال حاضر دارایی‌های موروثی خود را سرمایه‌ای می‌کنند، این روند را ادامه دهند، مشروط بر این که این رویکرد به طور با ثبات برای تمام دارایی‌های موروثی و دارائیهایی که به ارزش جاری سرمایه‌ای شده‌اند، بکار گرفته شود.

مبناهای مورد استفاده به منظور ارزشگذاری در رویکرد سرمایه‌ای کامل

بهای تمام شده تاریخی

اطلاعاتی که از طریق اندازه گیری و شناسایی دارایی‌های موروثی با استفاده از مبنای بهای تمام شده بر حسب بهای معامله بدست می‌آید برای تعیین ارزش داراییهای اخیراً تحصیل صحیح بوده و به آسانی قابل فهم هستند. با این حال، دارایی‌های موروثی معمولاً عمر نامعینی دارند و در نتیجه تعدیل حسابداری کمتری برای استهلاک یا کاهش ارزش دفتری اولیه آن‌ها لازم می‌باشد. همچنین تعداد زیادی از دارایی‌های موروثی در گذشته تحصیل شده‌اند و گذشت زمان و نیز تغییرات متوالی در ارزش بازار، سبب می‌شود که این ارزش‌ها غیر قابل استناد باشند و اغلب شاخص مفیدی برای ارزش آنها نیست و اطلاعاتی را فراهم

باید بطور جداگانه در حساب مخارج و درآمد^{۲۱} گزارش شود تا به وضوح از عملکرد مالی واحد تشخیص داده شود.

در به کارگیری رویکرد غیر سرمایه‌ای نیاز است رویه موارد تحصیل و واگذاری در دوره گزارشگری جاری تعیین گردد. یک رویه برای ثبت تحصیل دارایی موروثی می‌تواند این باشد که به عنوان هزینه در حساب سود و زیان منظور شود. برخی از مواد قانونی این رویه را مجاز دانسته‌اند. به این ترتیب به نظر می‌رسد که (با چنین رویه‌ای) ماهیت رویدادی که در آن یک دارایی تحصیل و مصرف نشده است، به خوبی ارائه نشود. این کار سطح هزینه‌های گزارش شده را تحریف کرده و عملکرد مالی را بطور مناسب منعکس نمی‌نماید. گزارش کردن تمامی عواید حاصل از واگذاری دارایی‌های موروثی به عنوان درآمد نیز در صورت عملکرد تحریف محسوب می‌شود.

رویه‌ی جایگزین دیگر این است که تحصیل و واگذاری دارایی‌های موروثی بطور جداگانه و خارج از حساب سود و زیان در جهت تمایز آشکار بین این رویدادها از سایر فعالیت‌های مؤسسه، ارائه شود. پیشنهاد شده است که تحت رویکرد غیر سرمایه‌ای، تحصیل و واگذاری دارایی‌های موروثی باید بطور مجزا از سود و زیان ارائه شوند این کار به شفاف سازی گزارشگری کمک خواهد کرد و در ارتباط با افزایش سطح افشاء، باید تصویر واضح‌تری را از معاملات دارایی‌های موروثی برای دوره گزارشگری فراهم نماید.

موضوعات خاص:

- اهدای دارایی‌های موروثی

اهدای دارایی‌های موروثی به دولت، مقدار کل دارایی‌های دولت را افزایش می‌دهد. در نتیجه این انتقال می‌بایست در حساب‌ها شناسایی شوند. دارایی‌های اهدایی می‌بایست به ارزش بازار در زمان اهدا شناسایی شوند. این رویه همانند رویه‌های به کار گرفته شده برای سایر دارایی‌ها می‌باشد.

- استهلاک دارایی‌های موروثی

به طور معمول، دارایی‌های موروثی دارای عمر اقتصادی



آن در ترازنامه بهتر از وضعیتی است که در آن هیچ ارزشی در ترازنامه گزارش نشود.

رویکرد غیر سرمایه‌ای

نحوه برخورد با دارایی‌هایی که قبلاً تحصیل شده‌اند، موضوع پیچیده‌ای می‌باشد. جدای از روش ارزشیابی‌ای که به کار گرفته می‌شود، اغلب ارزشیابی دارایی‌های موروثی و قدیمی و کهنه مشکل ساز می‌باشد. این مبحث خود زمینه‌ی سرمایه‌ای نکردن برخی از دارایی‌های موروثی را فراهم می‌کند زیرا بر اساس چارچوب نظری تنها اقلامی را که می‌توان به شیوه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری نمود، باید شناسایی و در نتیجه گزارش نمود.

بر اساس رویکرد غیر سرمایه‌ای مؤسسات مجاز نیستند دارایی‌های موروثی تحصیل شده در گذشته یا طی دوره گزارشگری را به حساب دارایی منظور نمایند. این نحوه عمل از به کارگیری یک رویه یکنواخت حسابداری برای تمام دارایی‌های موروثی، اطمینان می‌دهد. با توجه به اینکه این رویکرد می‌تواند به نحوی از مشکلات کاربرد تعیین ارزش، پیشگیری می‌نماید، لذا برای مقاصد اجرایی مفید می‌باشد.

تحویل و واگذاری دارایی‌های موروثی در گزارشگری جاری

دوره گزارشگری باشد.

- تحصیل و واگذاری

براساس هریک از رویکردهای حسابداری، واحد گزارشگر به طور خلاصه برای دوره جاری حسابداری، تحصیل و واگذاری‌های دارایی‌های موروثی را گزارش می‌کند. همچنان که واحد گزارشگر باید جزئیات دارایی‌های با اهمیت تحصیل شده در دوره گزارشگری جاری و اگر اهدایی باشد ارزش برآوردی آن را افشاء کند، همچنین باید با رقم اضافات ارائه شده در صورت تغییرات خالص دارایی‌های شناسایی شده یا یادداشتهای مربوط به ترازنامه مطابقت داده شود. رویکردی مشابه باید برای دارایی‌های موروثی واگذار شده در دوره گزارشگری جاری بکار گرفته شود.

- منابع تأمین مالی برای خرید

در منابع تأمین مالی برای تحصیل این گونه دارایی‌ها باید یادداشتهای توضیحی ذکر شود و با رقم اضافات ارائه شده در یادداشت‌های توضیحی ترازنامه یا صورت تغییرات در خالص دارایی‌های شناسایی شده مطابقت داده شود. منابع تأمین مالی باید برای تمایز بین کمک‌های دولتی، اهدای نقدی، دارایی‌های اهدایی و استفاده از منابع نقدی موجود مشخص شوند.

- خلاصه فعالیت مالی پنج ساله^{۲۵}

واحدها فقط هنگامی می‌توانند دارایی‌های موروثی را تحصیل کنند که آنها در دسترس باشند؛ واحدها ممکن است از دستیابی به منابع تأمین مالی خارجی دچار محدودیت شوند. فعالیت در دوره گزارشگری جاری ممکن است به طور معنی داری از دوره قبل متفاوت باشد. برخی از مفسرین بیان کرده‌اند که در چنین مواردی، اطلاعات مقایسه‌ای در دوره‌ی میانی^{۲۶} مفیدتر خواهند بود. یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی باید اطلاعات مالی زیر را برای دوره جاری و اطلاعات مقایسه‌ای را برای چهار دوره گزارشگری قبلی افشاء کند:

نامحدود می‌باشند. از اینرو با توجه به اینکه استهلاک می‌بایست بر مبنای عمر اقتصادی باشد، هیچ استهلاکی محاسبه نمی‌شود با وجود این، تحت شرایط خاص حتی دارایی‌های موروثی نیز باید مستهلک شوند. در موارد خاص، روش جزئی استهلاک^{۲۲} می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

- افشای دارایی‌های موروثی

یک واحد گزارشگر صرف نظر از اینکه باید از رویکرد سرمایه‌ای یا غیر سرمایه‌ای استفاده کند می‌بایست حداقل موارد زیر را افشاء سازد.

- ماهیت و مقیاس دارایی‌های موروثی نگهداری شده

واحد گزارشگر باید شرحی از دارایی‌های موروثی خود و معیاری از تعداد نگهداری شده تهیه کند. این اطلاعات باید در بردارنده‌ی میزانی که واحد گزارشگر به دارایی‌های موروثی دسترسی دارد، باشد. در مواردی که دارایی‌های موروثی در مجموعه‌ها نگهداری می‌شوند، این اطلاعات باید بصورت کل برای هر مجموعه ارائه شود.

- رویه‌های حسابداری^{۲۳}

یادداشتهای رویه حسابداری باید شامل استدلال منطقی برای حمایت از طبقه بندی دارایی‌های موروثی باشد و بطور روشن رویکرد حسابداری بکار گرفته شده را توصیف کند. روش ارزیابی و رویه استهلاک نیز باید افشاء شود.

- سیاست مدیریت و نگهداری^{۲۴}

واحد گزارشگر باید سیاستهای حفظ دارائیهای موروثی ای را که نگهداری می‌کند افشاء کند. این افشاء باید شامل اشاره‌هایی به اهداف حفاظت (مثلاً بهبود شرایط دارایی‌ها یا حفظ یک حالت ثابت تعمیرات)، برنامه‌های طراحی شده برای احیاء (ترمیم) و حفظ اساسی (توصیف و تخمین مخارج)، میزان تکمیل برنامه‌های موجود، همراه با مخارج برنامه‌های احیاء برای

منابع:

1. Barton D. A.,(2000) Accounting for public heritage facilities - assets or liabilities of the government?, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 13 No. 2, 2000, pp. 219-235
2. Federal Accounting Standards Advisory Board, (July 7, 2005).Statement of Federal Financial Accounting Standards 29
3. International Public Sector Accounting Standards Board, (February 2006).Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting, Consultation Paper.
4. Zan L., Blackstock A., Cerutti G., Mayer M. C.(2000), Accounting for art, Scandinavian journal of management, Vol. 16 , pp. 335-347. www.elsevier.com/locate/scajman

پی‌نوشت

1. Heritage asset
2. Economics of art
3. Cultural economics
4. Zan
5. Consultation Paper
6. International Public Sector Accounting Standards Board
7. Statement of Federal Financial Accounting Standards 29
8. Rosetta
9. International Federation of Accountants (IFAC)
10. Barton
11. Federal Accounting Standards Advisory Board
12. The existing 'mixed' capitalization approach
13. A 'full' capitalization approach
14. A non-capitalization approach
15. Financial Reporting Standard
16. Additions
17. Insurance value
18. Statement of Recognized Gains and Losses
19. interim valuations
20. Notional value
21. Income and expenditure account
22. Component method of depreciation
23. Accounting policies
24. Preservation and management policy
25. Five year financial summary of activity
26. Medium term

- تحصیل: خرید و اهدای دارایی‌های موروثی

- عواید حاصل از واگذاری دارایی‌های موروثی

- منابع تأمین مالی: بخشش‌ها، اهدای نقدی و سایر

درآمدهای دریافتی برای تحصیل دارایی‌های موروثی

- هزینه‌های احیای اساسی

در مواردی که تفسیر روندها مفید است، خلاصه‌ی پنج سال

فعالیت مالی باید با اطلاعات کمی و کیفی تکمیل شود.

گروه‌های دارایی‌های موروثی

در مواردی که واحد گزارشگر، دارایی‌های موروثی را در

گروه‌های جدا (از قبیل مجموعه‌ها) مدیریت می‌کند، مجموع

ارزش دارایی‌ها برای هر گروه باید در یادداشت‌های توضیحی

افشاء شوند. همچنین باید برای هر گروه، اطلاعات در مورد

تغییرات ترازنامه ای طی دوره گزارشگری فراهم شود.

نتیجه‌گیری و ارائه‌ی پیشنهادات

انجام مطالعه در مورد دارایی‌های موروثی وظیفه‌ای است

که احساسات هر محقق را بر می‌انگیزد. احساسی سرشار از

مسئولیتی بزرگ نسبت به میراث موروثی و فرهنگی کشورش.

به نظر می‌رسد ارائه‌ی هر گونه راه حلی در مورد دارایی‌های

موروثی و دارایی محسوب کردن آنها با هدف توجه بیشتر به این

گونه دارایی‌ها، باعث خوشحالی هر ایرانی خواهد شد.

مدت‌هاست که به دلیل مزایای مبنای تعهدی، به کارگیری

آن در حسابداری دولتی در کشورهای مختلف رواج یافته است که

ایجاب می‌کند تحقیقاتی در به کارگیری این مبنا در حسابداری

دولتی ایران صورت گیرد، بنابراین حسابداری دارایی‌های موروثی

نیز بر اساس چنین مبنایی بیان شد.

به دلیل غنی بودن کشور عزیزمان، ایران، از لحاظ میراث

فرهنگی، لزوم توجه بیشتر به حسابداری دارایی‌های موروثی در

جهت کمک به فرهنگ غنی و احیای هویت ایرانی مان، پیشنهاد

می‌گردد.