

شناسایی آن مطابق با استاندارد ۵۱ به عنوان دارایی بلامانع است.^۲

به علاوه، برخی از واحدهای دولتی ممکن است حقوق و امتیازاتی را که خریداری کرده‌اند (همچون امتیاز استفاده از راههای زمینی یا هوایی)، همانند داراییهای سرمایه‌ای شناسایی کنند؛ اما معمولاً حقوق یا اقلامی را که به دولت‌ها هبه شده است، مانند داراییهای دریافتی از پیمانکاران یا مواردی مشابه، شناسایی نمی‌کنند. از این رو، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بیانیه شماره ۳۴ را منتشر کرد که به طور مشخص به حقوق و داراییهای نامشهودی اشاره داشت که همانند داراییهای سرمایه‌ای، در عملیات واحد گزارشگر مورد استفاده قرار می‌گیرند.

داراییها در بخش دولتی به عنوان منابع تحت کنترل واحد گزارشگر تعریف می‌شوند و تصور بر این است که دارای خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آینده‌اند. بر این اساس، معیارهای اصلی شناخت و گزارش یک قلم به عنوان دارایی در بخش دولتی، ویژگیهایی است که هر قلم باید دارا باشد تا در صورتی مالی منعکس شود. به موجب استانداردهای حسابداری دولتی، در صورتی یک قلم می‌تواند به عنوان دارایی شناسایی شود که دارای شرایط زیر باشد: (۱) منطبق با تعریفهای یکی از عناصر صورتیهای مالی باشد، و (۲) اندازه‌گرفتنی باشد.^۴

با در نظر گرفتن بیانیه ۳۴، برای تهیه گزارشهای مالی دولتی باید به چند سؤال پاسخ داده شود که شامل موارد زیر است:

- اگر زمینی که برای احداث راه به کار می‌رود متعلق به واحد دولتی نباشد، اما حقوقی برای واحد گزارشگر وجود داشته باشد، آیا باید به عنوان دارایی گزارش شود؟ آیا فرقی هست میان اینکه این حقوق خریداری شده باشد یا هبه شده باشد؟
- آیا حق امتیاز آب و منابع ملی باید گزارش شود؟
- آیا باید نرم‌افزارهای رایانه‌ای را به عنوان دارایی نامشهود گزارش کرد یا این که آن را نادیده گرفت؟ آیا سایر تولیدات داخلی داراییهای نامشهود از قبیل حق اختراع و علامتهای تجاری را باید گزارش کرد یا خیر؟
- (در مورد استهلاك داراییهای نامشهود) آیا باید بخشی از دارایی نامشهود مستهلك شود یا تمام آن؟
- با فرض سرمایه‌ای کردن داراییهای نامشهود، کدامیک از هزینه‌های مستقیم یا غیرمستقیم را باید سرمایه‌ای کرد؟

بیانیه شماره ۵۱ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی با عنوان **حسابداری و گزارشگری مالی برای داراییهای نامشهود**^۵ که در ژوئن سال ۲۰۰۷ منتشر شد، رهنمودهایی در مورد سئوالهایی ارائه کرد که پس از انتشار بیانیه ۳۴ و رویکرد جدید گزارشگری برای داراییهای نامشهود، وجود داشت. به طور کلی، انتشار بیانیه ۵۱ سرمایه‌ای کردن داراییهای نامشهودی همچون نرم‌افزارهای رایانه‌ای، منابع آبی، چوب، نفت و گاز، حقوق مربوط به زمینی که به واحد گزارشگر تعلق ندارد، حق اختراع، علامتهای تجاری و... را مجاز کرد.

به اعتقاد هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، افشای این الزامات از ناهماهنگی گزارشگری داراییهای نامشهود در دستگاه دولتی می‌کاهد و بر مقایسه‌پذیری گزارشهای مالی سازمانهای دولتی مختلف می‌افزاید. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، اجرای بیانیه ۵۱ را برای همه واحدهای گزارشگر دولتی پس از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۹ الزامی ساخته است. در پیش‌نویس استانداردهای حسابداری دولتی ایران نیز به وجود این نوع دارایی و قابلیت شناخت آن اشاره شده است. در این مقاله با ذکر مثالهایی کاربردی، مروری بر ساختار استاندارد شماره ۵۱ گزارشگری مالی داراییهای نامشهود در بخش دولتی خواهیم داشت.

منابع واحد گزارشگر اغلب مشهود و

درخور مبادله هستند

اما نبود این ویژگی

مانع از احتساب یک منبع به عنوان دارایی نمی شود



پیشینه

پس از گذشت تقریباً یک دهه مباحثه بر سر الگوی گزارشگری مالی جدید برای واحدهای دولتی، بیانیه ۳۴ در سال ۱۹۹۹ از سوی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی منتشر شد. انتشار بیانیه ۳۴ تغییر بزرگی در حسابداری دولتی ایجاد کرد و در حسابداری وجوه دولتی و وجوه اختصاصی اصلاحات عمده‌ای را بنا نهاد. بر مبنای بیانیه مزبور، واحدهای گزارشگر ملزم به افشای منابع اقتصادی به صورت انباشته و بر مبنای واقعیات در صورتهای مالی بخش عمومی شدند و جالب اینکه بیانیه مزبور افشای داراییهای نامشهود را نیز توصیه کرده بود (GASB Statement No. 34, 1999).

در بند ۱۹ بیانیه ۳۴، مجموعه داراییهایی که واحد گزارشگر ملزم به افشای آن است، شامل مواردی از قبیل زمین، بهسازی زمین، ساختمان و بهسازیهای مرتبط با آن، وسائیل نقلیه، ماشین آلات، تجهیزات و داراییهای هنری، گنجینههای تاریخی، زیرساختها و سایر داراییهای مشهود یا نامشهودی هستند که استفاده می شوند و عمر آنها بیش از یک دوره گزارشگری تداوم دارد.^۷

بیانیه شماره ۱۷ هیئت تدوین اصول حسابداری^۸ در خصوص داراییهای نامشهود که در سال ۱۹۷۰ منتشر شد، رهنمودهای کلی در خصوص شناسایی داراییهای نامشهود را برای نخستین بار در ادبیات حسابداری ارائه کرد. اساساً بیانیه مزبور انواعی از داراییهای نامشهود از قبیل حق اختراع، علامتهای تجاری، حق چاپ، و... را به عنوان عمدهترین داراییهای نامشهود تعریف می کند؛ اما این مبنای شناسایی دارایی نامشهود در همه ابعاد حقوقی نیست. بنابراین، اغلب در پاسخ به این سوال که کدامیک از انواع حقوق و داراییها

به عنوان دارایی نامشهود قابلیت شناسایی در بخشهای دولتی را دارد، بیانیه ۵۱ چنین تشریح می کند که برخی اقلام مثل نرم افزارهای رایانه‌ای، حق امتیازها همچون امتیاز آب، حق استفاده از جنگلها و مراتع و حق توسعه به عنوان دارایی نامشهود، در دولت شناسایی شدند.

شناسایی داراییهای نامشهود در بخش دولتی

در پیش نویس استانداردهای حسابداری دولتی ایران (بند ۱۲ عناصر صورتهای مالی)، چنین اشاره شده که منابع واحد گزارشگر، اغلب مشهود و درخور مبادله هستند، اما نبود این ویژگی مانع از احتساب یک منبع به عنوان دارایی نمی شود. بنابراین، این بند به صورت تلویحی به این موضوع اشاره دارد که اقلام نامشهودی که دارای ارزش برای واحد دولتی اند، شناسایی شدند.

تعریف دارایی از ویژگیهای ذاتی آن ناشی می شود. این ویژگیها در ذات داراییهاست. یک منبع در صورتی که دارای این دو ویژگی باشد، دارایی واحد گزارشگر محسوب می شود؛ اول اینکه دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد. دوم اینکه خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد (پیش نویس استاندارد حسابداری دولتی، عناصر صورتهای مالی، بند ۹، ۱۳۸۹).

بند ۲ بیانیه ۵۱ اشاره می کند که دارایی نامشهود ابتدا باید همچون یک دارایی مشهود باشد. برای حکومتهای ایالاتی و محلی، عناصر صورتهای مالی در بیانیه مفاهیم

را کنترل کنند یا آنها را به فعالیت وا دارند. برای مثال، دولت‌ها قدرت دریافت مالیات را دارند. این حوزه قدرت، توانایی وضع مالیات برای پروانه‌های کسب را که به اشخاص یا واحدهای تجاری اجازه فعالیت می‌دهد، در اختیار دولت می‌گذارد. این قدرت واحدهای دولتی به‌عنوان دارایی نامشهود تلقی نمی‌شود؛ زیرا این قدرت به‌عنوان دارایی قابلیت شناسایی ندارد. برای مثال، دولت ممکن است قدرت گرفتن مالیات بر اموال را داشته باشد، اما این توانایی به‌عنوان دارایی محسوب نمی‌شود؛ زیرا ظرفیت خدمات‌دهی را برای دولت افزایش نمی‌دهد. این حق تا زمانی که دولت در دریافت مالیات از آن استفاده نکند و بر اموال مالیات وضع نکند، برای واحد گزارشگر درخور شناسایی نیست و اگر این مورد به‌وسیله دولت اجرا شود، در این حالت تحت عنوان مالیات دریافتی از اموال طبقه‌بندی می‌شود.



شناخت در صورتهای مالی

در بند ۱۹ بیانیه ۳۴، داراییهای سرمایه‌ای واحد گزارشگر به‌صورت تمام داراییهای مشهود یا نامشهودی تعریف شده است که در عملیات واحد گزارشگر مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق بیانیه شماره ۵۱، داراییهای نامشهود در صورتهای مالی دولت همچون سایر داراییهای سرمایه‌ای افشا و گزارش می‌شوند. بند ۶ بیانیه شماره ۵۱ توضیح می‌دهد که داراییهای نامشهود زمانی که هرکدام از معیارهای زیر وجود داشته باشد، شناسایی می‌شوند:

- تفکیک‌پذیر باشد. بدین معنی که دارایی توانایی جدا شدن از سایر داراییهای دولت را داشته باشد و بتوان آن را فروخت، انتقال داد و یا به عنوان فرانشر ارائه کرد، اجاره داد یا به طرق دیگر مبادله نمود؛ چه به تنهایی، چه با هم (با سایر داراییها) در چارچوب یک قرارداد واقعی دارایی یا بدهی، یا
- دارایی حاصل از قرارداد یا سایر حقوق قانونی باشد؛ صرف‌نظر از این که این حقوق از واحد تجاری تفکیک‌پذیر یا انتقال‌پذیر باشند، و نیز بدون در نظر

در بیانیه ۵۱ به‌طور خاص شمول موارد زیر به‌عنوان دارایی نامشهود غیرمجاز شناخته شده است:

- ۱- داراییهایی که با هدف کسب درآمد تحصیل شده‌اند،
 - ۲- داراییهای تحصیل شده از طریق اجاره‌های سرمایه‌ای، و
 - ۳- سرقفلی ناشی از ترکیب دولت و سایر واحدها.
- بر این اساس، دولت‌ها ممکن است دارایی نامشهود را تحصیل یا شخصاً ایجاد کنند و از آنها برای هدفهای کسب درآمد استفاده نمایند. برای مثال، به دانشگاه‌ها گاهی حق چاپ کتاب داده می‌شود که برای برنامه‌های تامین مالی آنها به‌کار گرفته می‌شود، حتی ممکن است فرایند اختراعات خود را با هدف فروش به موسسه‌های تجاری گسترش دهند، گرچه اختراعات فوق و حق تالیف پیشگفته قابلیت شناسایی به‌عنوان دارایی نامشهود را

گرفتن تفکیک‌پذیری از سایر تعهدات.

عموماً داراییهای نامشهود همچون سایر داراییهای سرمایه‌ای، سرمایه‌ای می‌شوند (GASB Concepts Statement No. 4, paragraph 19, 2007).

اگر این داراییها به دولت هبه شوند، مبلغ سرمایه‌ای شده آن، ارزش بازار دارایی نامشهود در زمان تحصیل خواهد بود.

داراییهای نامشهود شناسایی شده باید مانند داراییهای سرمایه‌ای در بخش صورت‌حسابهای وجوه عمومی دولتی و وجوه اختصاصی و وجوه امانی به صورت خالص گزارش شوند. مطابق با الزامات گزارشگری بیانیه شماره ۳۴، داراییهای نامشهودی که به سبب فعالیت‌های مالی وجوه دولتی (از قبیل مالیات، درآمدهای داخلی دولت، سایر درآمدهای غیر عملیاتی و وام‌گیری‌های عمومی) به دست می‌آیند، عموماً در صورت‌حساب عمومی دولت و در ستون فعالیت‌های دولتی به صورت خالص گزارش می‌شوند. داراییهای نامشهودی که به سبب فعالیت‌های مالی وجوه شرکتهای دولتی به دست می‌آیند، عموماً در صورت‌حساب دولت در ستون فعالیت‌های تجاری به صورت خالص گزارش می‌شوند. داراییهای نامشهودی که مشمول استهلاک می‌شوند، باید به صورت جدا از داراییهای سرمایه‌ای که مشمول استهلاک نیستند، گزارش شوند.

سازگار است (SFAS No. 142, 2001).

بیانیه شماره ۵۱ اشاره دارد که اگر عمر یک دارایی نامشهود محدود به قرارداد یا قوانین باشد، دارایی مزبور باید در طول مدت قرارداد با مقررات قانونی مربوط مستهلک گردد. این بیانیه دوره استهلاک داراییهای نامشهودی را که از قراردادها یا سایر حقوق قانونی ناشی می‌شوند محدود می‌کند. این دوره متناسب با ظرفیت خدمات‌دهی مورد انتظار تعیین می‌شود. برای مثال، شهری که حق استفاده از منابع آبی را برای یک دوره ۲۰ ساله دارد، عموماً باید این حق را در یک دوره ۲۰ ساله مستهلک کند. گاهی اوقات نیز عمر دارایی تجدیدپذیر است. اگر چنین باشد، عمر مفید دارایی باید معادل عمر اصلی به علاوه دوره تجدید باشد. بیانیه ۵۱ اشاره می‌کند که اگر دوره تجدید قابل دسترس باشد و مخارج مربوط به تجدید دوره کم باشد، می‌توان عمر دوره تجدید را نیز در نظر گرفت. در مورد مثال اشاره شده اگر مدارکی دال بر تمدیدپذیر بودن حق وجود داشته باشد که معادل ۱۰ سال اضافه‌تر تجدید شود، در این صورت حق استفاده از منابع آبی باید در طول یک دوره ۳۰ ساله مستهلک گردد.

داراییهای نامشهودی که عمر مفید آنها به واسطه عواملی همچون (قانون، قرارداد، فناوری یا سایر عوامل)

اگر عمر

یک دارایی نامشهود

محدود به قرارداد

یا قوانین باشد

دارایی مزبور باید

در طول مدت قرارداد یا

مقررات قانونی مربوط

مستهلک گردد

استهلاک داراییهای نامشهود در واحد گزارشگر

استهلاک، تخصیص بهای تمام‌شده داراییهای نامشهود در طول عمر مفید برآوردی آنهاست. گزارش هزینه استهلاک به دولت اجازه می‌دهد که اطلاعات را درباره بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ارائه دهد. شناخت هزینه استهلاک دارایی نامشهود، عمر مفید محدودی را در بر می‌گیرد که در صورت فعالیت‌های عمومی دولت و وجوه اختصاصی و صورت‌حساب درآمد، هزینه و تغییرات در خالص داراییها شناخته می‌شود. این مفهوم با ارائه استهلاک داراییهای نامشهود در طی عمر معین مطابق بیانیه ۱۴۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی



عموماً داراییهای نامشهود
به وسیله قانون یا قراردادها
ایجاد می شوند و
به طور مشخص
غیر فیزیکی هستند

هزینه‌ای در صورت حساب درآمدها و مخارج وجوه دولتی شناسایی شوند و باعث تغییر مانده این وجوه گردند. بر اساس بیانیه ۵۱، تنها داراییهای نامشهودی که ارزشی بیش از ۱۰۰٫۰۰۰ دلار دارند، باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل به علاوه تمام مخارج فرعی مرتبط با تحصیل آن، ارائه و گزارش شوند.

تولیدات داخلی داراییهای نامشهود

برخی داراییهای نامشهود در شرایطی که نیاز به تلاش روزافزون برای به دست آوردن سطح خدمات دهی مورد انتظار دولت است، به وسیله دولت ایجاد یا تولید می شوند یا به وسیله پیمانکاران دولتی ساخته می شوند یا از اشخاص ثالث تحصیل می شوند (Statement No. 51, paragraph 7, 2007). این داراییهای نامشهود به عنوان تولیدات داخلی داراییهای نامشهود تلقی می شوند.

تولیدات داخلی داراییهای نامشهود دولتها، انواع گوناگونی دارد؛ از جمله نرم افزارهای رایانه‌ای، حق اختراع، حق فعالیت و علامتهای تجاری. اگر دارایی نامشهود حاصل از تولیدات داخلی دستگاه گزارشگر باشد، تعیین مبلغی که باید سرمایه‌ای شود، بسیار دشوار خواهد بود؛ در مقایسه با زمانی که دارایی نامشهود حاصل از هبه یا خریداری باشد که در شرایط آماده برای استفاده قرار دارد، مشکل بیشتر از تعیین زمان شناسایی دارایی است. برای انجام این کار دولتها باید (عواملی چون) ماهیت پروژه و ظرفیت مورد انتظار خدمات دهی را که برای دارایی نامشهود طراحی شده است و وجود داشتن فناوری

محدود نمی شوند، عمر مفیدشان به صورت نامحدود در نظر گرفته می شود و مستهلک نمی گردند. برای مثال، حق راهی که برای زیرسازی زمین یک بزرگراه منظور شده است و انتظار می رود که به صورت نامحدود استفاده شود، نباید مستهلک گردد؛ بلکه باید در صورت حساب داراییهای خالص در بخش داراییهای سرمایه‌ای که مشمول استهلاک قرار نمی گیرند، گزارش شود. پیش از بیانیه ۵۱، داراییهای نامشهودی که عمر نامحدود داشتند، در طول دوره‌ای حداکثر ۴۰ ساله مستهلک می شدند (APB No. 17, 1970).

رویه برگزیده شده هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای مستهلک نکردن داراییهای نامشهودی که عمر مفید نامحدود دارند، با بیانیه ۱۴۲ استانداردهای حسابداری مالی در مورد استهلاک مطابقت دارد. در هر حال، بیانیه شماره ۵۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مانند الزاماتی که برای داراییهای نامشهود به وسیله واحدهای بازرگانی اجرا می شود، دولتها را به بررسی سالانه دارایی نامشهود از جهت نقصان دیدگی عمر مفید نامحدودشان ملزم نمی کند.

وجوه دولتی

واحد گزارشگر باید مبالغ خرج شده برای دارایی نامشهود را مثل سایر مخارج سرمایه‌ای در صورتهای مالی وجوه دولتی گزارش کند. این مبالغ خرج شده سرمایه‌ای نمی شوند و نیز در ترازنامه وجوه دولتی شناسایی نمی شوند، در عوض، این قبیل مخارج در منابع مالی جاری استفاده شده نشان داده می شوند و باید مثل مخارج

اول دوره گزارش شوند و دلیل دوباره ارائه نشدن صورتهای دوره‌های گذشته باید افشا شود. واحدهای گزارشگر دولتی عموماً ملزم‌اند داراییهای نامشهود خود را دوباره ارائه کنند؛ مگر اینکه این داراییها دارای عمر نامحدود باشند.

کلام پایانی

شهروندان حق پاسخ‌خواهی از دولت در قبال منابع در اختیار آن را دارند. دولت منابع عمده‌ای در اختیار دارد و باید در مورد نحوه استفاده از این منابع پاسخگویی شهروندان باشد. به‌همین علت، دولت باید گزارشهای مالی برای پاسخگویی به عموم تهیه کند. یکی از منابع در اختیار دولتها، داراییهای نامشهودی است که در طی فرایند عملیات واحد ایجاد می‌شود؛ مانند حق استفاده از منابع زیرزمینی، زیرساختها، نامهای تجاری، حق اختراع. انتشار بیانیه ۵۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به‌دنبال تغییرات ایجادشده در بیانیه ۳۴ در ۱۹۹۹



شناسایی و پاسخگویی دولتها را در خصوص این منابع الزامی کرد. طبق بیانیه شماره ۵۱، دارایی نامشهود باید سه ویژگی زیر را دارا باشد؛ ماهیت فیزیکی (مشهود) نداشته باشد، ماهیت غیرمالی داشته باشد، و در زمان شناسایی اولیه باید عمر مفیدی فراتر از یک دوره گزارشگری داشته باشد. همچنین در این بیانیه اشاره شد که اگر عمر یک دارایی نامشهود محدود به قرارداد یا قوانین باشد، دارایی مزبور باید در طول عمر قرارداد یا مقررات قانونی مزبور

مبالغ خرج‌شده برای اقدامات اولیه پروژه و مرحله عملیات اجرایی باید در هنگام وقوع هزینه شود (GASB Concepts Statement No. 51, paragraph 11-13, 2007)، مبالغ خرج‌شده برای مرحله توسعه کاربردی تنها بعد از کامل شدن مرحله مقدماتی پروژه و تصویب مدیریت برای سرمایه‌ای کردن پروژه نرم‌افزاری باید به‌طور ضمنی یا صریح سرمایه‌ای شود (GASB Concepts Statement No. 51, paragraph 11, 2007).

برای مثال، مدیریت ممکن است سرمایه‌گذاری را به‌واسطه تصویب بودجه برای پروژه از طریق قرارداد با اشخاص ثالث با هدف انجام پشتیبانی فنی مربوط به توسعه نرم‌افزاری یا به‌وسیله تعیین کارمندان خود برای انجام پروژه، انجام دهد. بعد از آنکه نرم‌افزار کامل شد، باید هر مبلغی را که پس از آن خرج می‌شود در همان دوره هزینه کرد. هر چند مورد آخر چندان که باید برای تمامی واحدهای گزارشگر به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه مصداق ندارد، اما اشاره به آن خالی از فایده نیست. رهنمود حاضر با بیانیه وضعیت شماره ۱-۹۸ (SOP 98-1) انجمن حسابداران خبره امریکا^{۱۰} با عنوان حسابداری برای بهای تمام‌شده ایجاد نرم‌افزار یا به‌دست آوردن نرم‌افزار رایانه‌ای برای استفاده داخلی و همچنین با بیانیه شماره ۱۰ هیئت مشورتی تدوین استانداردهای حسابداری فدرال^{۱۱} تحت عنوان حسابداری برای استفاده داخلی از نرم‌افزارها تطابق دارد.

اجرای بیانیه ۵۱ و الزامات افشا

هر چند شناسایی داراییهای سرمایه‌ای اعم از مشهود یا نامشهود با انتشار بیانیه ۳۴ مجاز شد، اما در عمل به‌کارگیری بیانیه ۵۱ برای صورتهای مالی که از ۱۵ ژوئن ۲۰۰۹ دوره گزارشگری آنها آغاز می‌شود، اجرائدنی است. اگر صورتهای مالی مقایسه‌ای ارائه شود، صورتهای تمام دوره‌های قبل باید دوباره ارائه شوند. اگر ارائه مجدد صورتهای مالی دوره‌های قبل کاربرد نداشته باشد، آن وقت اثرهای انباشته به‌کار بستن بیانیه شماره ۵۱ باید در حقوق صاحبان سهام

مستهلك گردد. با توجه به اینکه در بند ۱۲ پیش‌نویس استانداردهای حسابداری دولتی ایران نبود ماهیت مشهود و مبادله‌پذیر را به عنوان معنی برای شناسایی داراییهای سرمایه‌ای ندانسته، ضروری است با تطبیق بر بیانیه ۵۱، سازمان حسابرسی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران، رهنمودهای لازم در جهت شناسایی و گزارشگری داراییهای نامشهود را ارائه کنند.



پانوشته‌ها

- 1- Governmental Accounting Standard Board (GASB)
- 2- Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments
- ۳- هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت محلی در بیانیه ۲۹ خود که در سال ۲۰۰۵ منتشر شد، به داراییهایی اشاره کرد که تحت عنوان داراییهای موروئی شناخته می‌شود. این داراییها عبارتند از داراییهای ثابت مشهودی که به دلیل اهمیت و اعتبار تاریخی یا فرهنگی، آموزشی یا هنری، و ویژگیهای معماری آن باید مورد شناسایی قرار گیرد. اما هیئت مزبور این مجموعه را تنها در قالب داراییهای مشهود مجاز دانسته، در حالی که به‌رغم مسئله دشواری تعیین بهای ذاتی این نوع داراییهای مشهود، بخشی از ارزش ذاتی آن ناشی از ویژگیهای نامشهود مرتبط با دارایی است؛ برای مثال، اعتبار مربوط به داراییهای کهن و اماکن تاریخی. از آنجاکه در کشورهای دارای تمدنی کهن همچون ایران، چین، مصر مجموعه زیادی از داراییها و منابع باستانی و موروئی وجود دارد و از طرفی دولت نگهداری و حفظ این مجموعه‌ها را عهده‌دار است، باید رویه‌های حسابداری مناسبی برای برخورد با چنین داراییهایی (اعم از مشهود یا نامشهود) در واحدهای گزارشگر مورد توجه قرار گیرد. هیئتهای بین‌المللی شناسایی این مجموعه داراییها را در زمزه داراییهای ثابت مجاز دانسته و به ابعاد نامشهود ارزشی آن نپرداخته‌اند. در بیانیه ۵۱ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی در سال ۲۰۰۷، شناسایی ارزش متصور از داراییهایی این چنین مجاز شده است؛ هر چند به‌صورت صریح به داراییهای موروئی اشاره نشده، اما در راستای استاندارد بین‌المللی شماره ۱۵ گزارشگری مالی، بیانیه ۵۱ تکمیل‌کننده و توضیح‌دهنده مسائل مربوط به حق استفاده و ارزش نامشهود این نوع دارایی است.
- ۴- اصطلاح «اندازه‌گرفتنی» (قابل اندازه‌گیری)، به معنای تعیین مبلغ پولی یک عنصر با اطمینان معقول است (پیش‌نویس استانداردهای حسابداری دولتی ایران، استاندارد عناصر صورت‌های مالی، بند ۴).
- 5- Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets
- ۶- ویژگیهای اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل «مقایسه‌پذیر بودن» و «درخور فهم بودن» است. استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باید بتوانند گزارش‌های مالی یک واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای

گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه کنند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرهای معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد گزارشگر و در طول زمان برای آن واحد گزارشگر با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای گزارشگر مختلف نیز هماهنگی رویه در اندازه‌گیری و ارائه موضوعهای مشابه رعایت شود (بند ۲۰، ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی، پیش‌نویس استانداردهای حسابداری دولتی).

۷- بند ۱۹ بیانیه ۳۴ مواردی را در بر دارد که مشابه موضوع پیشگفته در خصوص داراییهای موروئی است.

8- Accounting Principle Board (APB)

۹- در پیش‌نویس استانداردهای حسابداری دولتی ایران، دارایی به عنوان منابع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آینده است.

10- AICPA

11- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، پیش‌نویس استاندارد واحد گزارشگر، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، پیش‌نویس استاندارد عناصر صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، پیش‌نویس استاندارد ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹
- AICPA’s Statement of Position (SOP) 98-1, Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use, April 1998
- APB Opinion No. 17, Intangible Assets, August 1970
- GASB Concepts Statement No. 4, Elements of Financial Statements, June 26, 2007
- GASB Statement No. 34, Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments, 1999
- GASB Statement No. 42, Accounting and Financial Reporting for Impairment of Capital Assets and Insurance Recoveries, 2003
- GASB Statement No. 51, Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets, 2007
- SFAS No. 141, Business Combinations, Financial Accounting Standards Board (FASB), 2007
- SFAS No. 142, Goodwill and Other Intangible Assets, Financial Accounting Standards Board (FASB), 2001