

تاریخ دریافت: ۸۹/۵/۱۰

تاریخ پذیرش: ۸۹/۶/۱۵

میراث عمومی – دارایی‌ها یا بدهی‌های دولت؟

دکتر محمد عرب مازار یزدی / دانشیار دانشگاه شهید بهشتی
محمد حسین صفرزاده / دانشجوی دکترای حسابداری

چکیده

امروزه بسیاری از مجامع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف، معتقدند که میراث عمومی (مانند پارک‌های ملی، گالری‌های هنری، موزه‌ها و ...) باید ارزشگذاری شده و در صورت‌های مالی دولت به عنوان دارایی منعکس گردد. مقاله حاضر، سودمندی این نوع برخورد حسابداری را بر اساس تعاریف ارائه شده از دارایی‌ها و بدهی‌ها در بیانیه شماره ۳ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی مورد نقد قرار می‌دهد. علاوه بر این با بحث در این زمینه که چنین تسهیلاتی، کالای عمومی هستند و اصول حسابداری بازرگانی نباید در خصوص آنها بکار گرفته شود، توضیح می‌دهد که چرا اصول حسابداری بازرگانی برای این گونه تسهیلات نامناسب است و اینکه چرا ارزشگذاری‌های بازرگانی در خصوص این اقلام کاربرد ندارد. در نهایت، این بحث مطرح می‌شود که میراث عمومی، دارایی‌های نگهداری شده در حساب مستقل (برای دولت) هستند و بنابراین نباید در صورت‌های مالی دولت منعکس شوند.

کلیدواژه‌ها: میراث عمومی، دارایی، بدهی، کالای عمومی، حساب مستقل.

مقدمه

میراث عمومی^۱ - پارک‌های ملی، موزه‌های هنری و تاریخی و غیره - امروزه توسط بسیاری از مجامع وضع‌کننده استاندارد در کشورهای مختلف مورد توجه قرار گرفته‌اند. بسیاری از محققین معتقدند که میراث عمومی یک دارایی محسوب می‌شود که باید در صورت‌های مالی دولت منعکس شود. از سوی دیگر، عده‌ای اعتقاد دارند که این تسهیلات، نوعی بدهی است و باید در ردیف بدهی‌های دولت گزارش شود. برخی نیز با استناد به ویژگی کالاهای عمومی، این اقلام را جزء کالاهای عمومی قلمداد می‌کنند. با توجه به نقش مهمی که این تسهیلات در زندگی اجتماعی مدرن امروزه ایفا می‌کند، نحوه برخورد صحیح حسابداری با آنها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. برای این منظور در این مقاله به بررسی نظرات مختلف پیرامون نحوه برخورد حسابداری با این تسهیلات پرداخته‌ایم.

در ابتدا ماهیت و کارکردهای میراث عمومی تشریح می‌شود. سپس با توجه به ماهیت و کارکرد آنها، عنوان می‌شود که چرا این تسهیلات، کالای عمومی است. از تئوری اقتصادی کالاهای عمومی به منظور توجیه اینکه چرا باید برخی از کالاها توسط دولت‌ها ارائه و از محل مالیات تأمین مالی شود و برخی دیگر توسط بخش خصوصی و بر مبنای بازرگانی ارائه گردد، استفاده می‌شود. همچنین از مفاهیم دارایی‌ها و بدهی‌ها در بیانیه مفهومی شماره ۳ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به منظور پاسخ به این سؤال که آیا میراث عمومی دارایی است یا بدهی و آیا جزئی از وضعیت مالی دولت می‌باشد، بهره گرفته شده است.

تحلیل‌های انجام شده در این تحقیق نشان می‌دهد که میراث عمومی به دلیل ماهیت ویژه‌ای که دارد، مفاهیم دارایی و بدهی را احراز نمی‌کند، به همین دلیل پیشنهاد شده تا میراث عمومی به عنوان دارایی‌های ملی قلمداد شود، یعنی دارایی‌هایی که توسط دولت (به عنوان یک امین^۲) به منظور حفظ منافع جامعه نگهداری می‌شود. علاوه بر این، آنها باید به عنوان دارایی‌های حساب مستقل^۳ و به شیوه‌ای جداگانه نسبت به دارایی‌های اداری دولت مورد توجه قرار گیرند. در نهایت، اطلاعات مورد نیاز برای مدیریت موثر این تسهیلات معرفی شده و نتیجه‌گیری می‌شود که اطلاعات حسابداری تعهدی کامل برای مدیریت میراث عمومی مناسب نیست.

ماهیت میراث عمومی

میراث عمومی، دارایی‌هایی فیزیکی است که به دلیل اهمیت محیطی، تاریخی، فرهنگی و یا تفریحی

آنها، جامعه قصد دارد آنها را به صورت نامحدود مورد حفاظت و نگهداری قرار دهد. این تسهیلات^۴ اغلب به عنوان دارایی‌های ملی^۵ قلمداد می‌شود که این نام بیشتر برگرفته از ماهیت و هدف چنین تسهیلاتی است. این تسهیلات با هدف اداره دولت و یا ایجاد درآمد نگهداری نمی‌شود، بلکه دولت آنها را برای اهداف تفریحی، میراث فرهنگی و ... نگهداری می‌کند.

یک میراث ملی تا حد زیادی ناشی از محیط‌های طبیعی و فرهنگی آن است. میراث عمومی نقش مهمی را در توسعه فرهنگ یک ملت ایفا نموده و می‌تواند ارزش علمی و آموزشی قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. دولت‌ها اهمیت اجتماعی این تسهیلات را شناسایی و بیشتر آنها را برای اهداف خودشان حفظ کرده اند تا اینکه به خاطر ارزش مالی آنها باشد.

ویژگی‌های مهم این تسهیلات برای اهداف حسابداری به شرح ذیل می‌باشد:

● این میراث توسط دولت‌ها و بیشتر در جهت اهداف اجتماعی حفظ می‌شود تا با هدف اداره دولت یا کسب منافع مالی از آنها.

● عملیات این تسهیلات تا حد زیادی از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود.

● به دلیل ماهیت و ویژگی‌های خاص این تسهیلات و به دلیل استفاده نسل‌های جاری و آتی، باید در شرایط خوب حفظ و نگهداری شود.

● به قصد فروش نگهداری نمی‌شود.

● استفاده از این تسهیلات برای عموم آزاد است و منافع آنها به عموم جامعه می‌رسد نه به واحدهای اداره‌کننده (بارتون، ۲۰۰۰).

● عموم مردم به صورت مجانی یا با هزینه کم از این تسهیلات استفاده می‌نمایند.

راولز^۶ (۱۹۹۲)، سایر ویژگی‌های این تسهیلات را بر می‌شمارد که عبارتند از:

- هزینه‌های از دست رفته، مانند بناهای تاریخی

- دارایی‌های فیزیکی غیرقابل نقل و انتقال، مانند مناظر طبیعی

- غیرقابل استفاده بودن به دلیل تصمیمات سیاسی، مانند موزه‌ها

- بدون عمر فیزیکی قابل تعیین، مانند خزانه‌ها و گنجینه‌های هنری (به نقل از باباجانی، ۱۳۸۸).

از این منظر، میراث عمومی به صورت قابل ملاحظه‌ای از سایر دارایی‌های مورد استفاده در بازار

کالاهای خصوصی متفاوت است.

میراث عمومی به عنوان کالاهای عمومی

همان‌گونه که عنوان شد میراث عمومی، توسط دولت‌ها و با اهداف علمی، آموزشی، فرهنگی و تفریحی برای استفاده عموم فراهم شده‌است. آنها بر مبنایی بدون تبعیض و برای تمامی شهروندانی که حق استفاده از آنها را دارند ارائه گردیده‌اند. همچنین این تسهیلات بر مبنایی غیربازرگانی فراهم شده و وجوه لازم برای تهیه آنها عمدتاً از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود. بنا به این دلایل، کالایی عمومی^۷ هستند.

اقتصاددانان بین کالاهای عمومی و خصوصی به عنوان مبنایی برای توجیه اینکه چرا برخی کالاها باید توسط دولت و نه بخش خصوصی فراهم شود، تمایز قائل می‌شوند. این تمایز بر مبنای وجود انواع خاصی از پیامدهای جنبی^۸ می‌باشد. می‌توان نشان داد که برای انواع خاصی از کالاها و خدمات بهتر است که آن کالاها توسط دولت فراهم شوند تا اینکه توسط شرکت‌های تجاری و بر مبنای پرداخت‌های استفاده‌کنندگان باشد. اگر کالاهای عمومی توسط بازارهای خصوصی عرضه شوند، این مسأله سبب شکست و ناتوانی بازار می‌گردد و نیز این مورد یک توجیه اقتصادی برای دولت‌ها فراهم می‌کند که در بازار دخالت نمایند.

دولت‌ها می‌توانند اجازه دهند که بخش خصوصی، کالاهای عمومی را عرضه کرده و از طریق اعمال سیاست‌های قانونی یا مالیاتی فرایند کار را تنظیم نمایند و یا اینکه خودشان کالاهای عمومی را به منظور حداکثر کردن رفاه اجتماعی و اقتصادی عرضه کنند. از پیامدهای جنبی نوع اول، مصرف غیر رقابتی بوده و منافع حاصل از کالاها را می‌توان تسهیم نمود، و دوم اینکه در نظر نگرفتن (عدم احتساب) مصرف‌کنندگان خاص، یا عملی نمی‌باشد و یا اگر عملی باشد نامطلوب است. این شرایط معمولاً بر روی هم قرار می‌گیرند. جایی که این شرایط به صورت کامل تأمین شود، کالاها را کالاهای عمومی خالص^۹ و در غیراین صورت آنها را کالاهای عمومی ناخالص^{۱۰} می‌نامند.

در مورد کالاهای غیررقابتی که منافع حاصل از آنها را می‌توان تسهیم نمود، یک تفاوت بنیادی بین بازار کالاهای عمومی و خصوصی وجود دارد. بازارهای خصوصی بر مبنای اصل انحصاری می‌باشند؛ یعنی خرید شخص الف از یک کالا، مانع خرید شخص ب از آن کالا می‌شود. شخص الف نسبت به کالاهای خریداری شده حق انحصاری کسب می‌کند که به دلخواه از آن استفاده نماید و حتی دیگران را از استفاده از آن باز دارد. اما در مورد کالاهای عمومی این امکان وجود ندارد که یک شخص مصرف‌کننده را از مشارکت در منافع بازداشت، زیرا مصرف یک شخص باعث کاهش مصرف

شخص دیگر نمی‌شود.

استفاده کارا و مؤثر از منافع فراهم شده توسط کالاهای عمومی نیازمند آن است که قیمت آنها با هزینه نهایی^{۱۱} آنها برابر باشد. فرض کنید که هزینه نهایی تأمین نیازهای یک مصرف‌کننده اضافی اندک باشد، یک شرکت خصوصی به علت وجود هزینه‌های ثابت بالا در ارائه و حفظ این کالاها، قادر به بازیافت هزینه‌های متوسط^{۱۲} از قیمت کالاها نمی‌باشد از این رو، این کالاها نمی‌توانند توسط بخش خصوصی ارائه شوند، حتی اگر این امکان برای شرکت‌ها وجود داشته باشد که کل هزینه‌های متوسط را مدنظر قرار دهند. به این دلیل تنها راه کار باقی‌مانده برای دولت این است که خود دولت آنها را عرضه نماید. دولت‌ها همچنین می‌توانند از مشارکت‌های اختیاری شهروندان به منظور تأمین قسمتی از منابع لازم جهت ارائه کالاهای عمومی کمک بگیرند.

در حالت دوم، ممکن است عدم احتساب مصرف‌کنندگان عملی نباشد. برای مثال در جایی که تمامی شهروندان حق دارند که از منافع دفاع ملی، روشنایی معابر، رادیو و ... استفاده نمایند، در این گونه موارد مصرف، غیررقابتی می‌باشد. در سایر موارد ممکن است عدم احتساب مصرف‌کنندگان عملی باشد، اما به دلیل پایین بودن هزینه‌های نهایی نامطلوب خواهد بود، برای مثال در این راستا می‌توان به دسترسی به جاده‌های عمومی، آموزش عمومی و یا خدمات بهداشتی اشاره کرد. لذا میراث عمومی ویژگی‌های کالاهای عمومی - به طور کلی کالاهای عمومی ناخالص - را احراز می‌نمایند. با توجه به ویژگی‌هایی که برای کالاهای عمومی عنوان گردید، دولت‌ها به منظور فراهم نمودن خدمات از این تسهیلات، تصمیمات سیاسی اتخاذ می‌کنند، زیرا این عمل می‌تواند به شیوه‌ای مؤثرتر و کارا تر در مقایسه با بازارهای خصوصی صورت گیرد. در یک جامعه دموکراتیک تمامی شهروندان حق دارند از پارک‌های ملی، موزه‌های هنری و تاریخی و غیره استفاده کنند. این حق در مفهوم شرایط دموکراتیک، ذاتی و فطری می‌باشد، زیرا شهروندان بابت استفاده از خدمات عرضه‌شده توسط دولت مالیات پرداخت می‌نمایند. این حق همچنین در سیاست‌های عدالت و رفاه اجتماعی دولت نمود پیدا می‌کند.

تمامی شهروندان در منافع حاصل از این تسهیلات سهیم می‌باشند. در حالی که انحصار یک موزه هنری به صورت فیزیکی امکان‌پذیر می‌باشد، اما به لحاظ سیاسی در یک جامعه دموکراتیک امکان‌پذیر نیست. در مقابل، سیاست عمومی معکوس بوده و تمامی شهروندان تشویق می‌شوند که از این تسهیلات استفاده نمایند. در واقع، حداکثر کردن استفاده از این منابع، منافع اجتماعی حاصل از ارائه آنها را بهبود می‌بخشد. به علاوه میراث عمومی می‌تواند از طریق جذب توریست، برای

جامعه منافع اقتصادی به دنبال داشته باشد. باید خاطر نشان کرد که فراهم نمودن کالاهای عمومی همان‌گونه که یک معیار اقتصادی فنی^{۱۳} است، تجسم یک تصمیم سیاسی نیز می‌باشد. در حقیقت نیازی به عرضه این کالاها نیست، مگر اینکه دولت‌ها در بودجه خود به آنها توجه نمایند. تمامی کالاهایی که معیار اقتصادی فنی را احراز می‌کنند، لزوماً توسط دولت ارائه نمی‌شوند. در خصوص کالاهای عمومی، دولت‌ها به منظور طراحی تعدادی از تسهیلات عمومی خاص جهت استفاده عموم، تصمیمات سیاسی اتخاذ می‌نمایند. انواع دیگری از این تسهیلات می‌تواند وجود داشته باشد که مالک آنها بخش خصوصی باشد. برای مثال، موزه‌های هنری و تاریخی و ساختمان‌های میراث خصوصی که بر مبنایی محدود شده برای استفاده عموم آزاد می‌باشند. در نهایت تصمیم‌گیری در خصوص اینکه چه تسهیلات عمومی به عنوان کالای عمومی باید توسط دولت ارائه شود یک تصمیم سیاسی می‌باشد (شکیبایی، ۱۳۸۱).

آیا میراث عمومی، جزء دارایی‌های دولت است؟

تردیدی نیست که میراث عمومی، خزانه‌ها و گنج‌های ملی بوده که جامعه برای آنها ارزش زیادی قائل شده است. از جمله مسائلی که در اینجا مطرح می‌باشد این است که آیا این ارزش‌های اجتماعی می‌تواند به صورتی خودکار و در قالب ارزش‌های مالی بیان گردد؟ و اگر چنین است آیا آنها را باید جزء دارایی‌های دولت محسوب و در صورت‌های مالی دولت منعکس نمود؟ برای پاسخ به سؤال‌های فوق، تعریف دارایی‌ها در SFAC^{۱۴} شماره ۳ و نیز مشکلات موجود در ارزش‌گذاری این تسهیلات مورد بررسی قرار گرفته است. در ضمن بررسی شده که آیا راه‌کار دیگری وجود دارد که به وسیله آن بتوان به شیوه‌ای مناسب‌تر نقش و ویژگی‌های این تسهیلات را بیان نمود.

بیانیه شماره ۳ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا، دارایی‌ها را این‌طور تعریف می‌کند (FASB، ۱۹۹۸):

«... منافع اقتصادی آتی، کنترل شده توسط واحد تجاری، در نتیجه وقوع رویداد یا معامله‌ای در

گذشته.»

دو جزء این تعریف که نیازمند بررسی است عبارتند از: منافع اقتصادی آتی^{۱۵} و کنترل^{۱۶}.

الف) منافع اقتصادی آتی

اگر منافع اقتصادی قابل مشاهده باشند، می‌توان آنها را در قالب‌های مالی اندازه‌گیری نمود، حتی اگر

معیارهای استفاده شده غیر قابل اتکا باشند. حال ویژگی‌ها و نقش خاص میراث عمومی به عنوان کالاهای عمومی - به خصوص ویژگی تأمین نیازهای اجتماعی به قیمت صفر یا قیمت ناچیز - را در نظر بگیرید، منافع اقتصادی این دارایی‌ها تا حد زیادی، منافع غیرمالی و اجتماعی می‌باشند. آنها ممکن است ارزش مالی صفر و یا ناچیزی داشته باشند.

روش دیگری که ممکن است منجر به ایجاد منافع اقتصادی آتی گردد، فروش مجدد (ارزش مبادله‌ای) آنها می‌باشد. اما به دلایل منع قانونی و یا محدودیت‌های شدید حاکم بر این تسهیلات، دولت نمی‌تواند از این راه کار استفاده نماید. از آنجا که این تسهیلات به عنوان کالای عمومی شناخته می‌شوند، نوعاً نمایندگی‌های دولت از فروش میراث عمومی تحت کنترل خود منع شده‌اند. تصمیم در خصوص فروش آنها باید توسط وزیر مربوط، و یا مجلس به عنوان نماینده مردم اتخاذ شود.

طرفداران ارزش‌گذاری مالی فرض می‌کنند که ارزش‌های اجتماعی می‌توانند در قالب‌های مالی برای اهداف ترازنامه بیان گردند. ارزش‌های مالی را تنها می‌توان از طریق بازارهای تجاری به دست آورد، زیرا در این بازارهاست که منابع می‌توانند جریان نقد ایجاد نموده و به آنها ارزش استفاده یا ارزش مبادله دهند. بنابراین، استفاده از میراث عمومی برای اهداف خاص، از چنین ارزش‌گذاری‌هایی جلوگیری می‌کند.

ب) کنترل توسط واحد تجاری

تعریف دارایی مقرر می‌دارد که مالک، کنترل دارایی را در دست داشته باشد به گونه‌ای که بتواند در نتیجه استفاده از آن، منافع اقتصادی کسب نماید. در خصوص میراث عمومی که دولت عرضه‌کننده آنها برای عموم است باید عنوان کرد که استفاده از این دارایی‌ها توسط عموم، ایجادکننده حق انحصاری برای آنها نیست. این تسهیلات برای مالک ارزش استفاده ندارد زیرا دولت، استفاده‌کننده آن نیست در عوض، آنها به طور گسترده توسط عموم مورد استفاده قرار می‌گیرند و به این دلیل است که آنها را میراث عمومی قلمداد می‌کنیم. به علاوه، دولت به منظور حداکثر کردن رفاه اجتماعی، عموم را به استفاده از این تسهیلات تشویق می‌کند. این همان نقطه مقابل دارایی‌هایی است که مالکان آن تشویق به حفظ منافع برای خود می‌شوند. بنابراین اگر چه ممکن است دولت میراث عمومی را کنترل کند، اما مانند دارایی‌های تجاری منافع آنها به سوی مالک جریان نمی‌یابد، بلکه به سوی عموم استفاده‌کنندگان جریان دارد. از این رو بر مبنای معیارهای ذکر شده برای یک دارایی، میراث عمومی این معیارها را احراز نمی‌کند.

پالوت^{۱۷} (۱۹۹۲) بین دارایی‌های بخش بازرگانی و دارایی‌های بخش عمومی تفاوت قایل می‌شود. او حقوق مالکیت دارایی‌ها را به شیوه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

۱- حق اداره (مدیریت)^{۱۸}

۲- حق استفاده از منافع^{۱۹}

۳- حق واگذاری^{۲۰}

دولت به طور آشکار، حق اول را حفظ می‌کند، اما حق استفاده از منافع، برای عموم باقی می‌ماند و حق دولت برای واگذاری آنها نیز یک حق بی‌قید و شرط است (به نقل از باباجانی، ۱۳۸۸).

بنا به تمامی دلایلی که مطرح شد، میراث عمومی از دارایی‌های بازرگانی متفاوت است و البته این دارایی‌ها الزامات بیان‌شده در SFAC شماره ۳ را نیز احراز نمی‌کنند.

همچنین SFAC شماره ۳ دو شرط را برای شناسایی یک دارایی در صورت وضعیت مالی

(ترازنامه) بر می‌شمارد که به شرح زیر است:

الف) این احتمال وجود داشته باشد که رویدادهای اقتصادی آتی تجسم شده در دارایی‌ها به

نتیجه خواهند انجامید.

ب) دارایی دارای بهای تمام‌شده یا سایر ارزش‌هاست که می‌تواند به صورت قابل اتکایی

اندازه‌گیری شود.

همان‌گونه که عنوان شد میراث عمومی، بیشتر منافع اجتماعی ایجاد می‌کند تا منافع اقتصادی و

نمی‌توان آنها را به صورت طبیعی بر مبنای ارزش استفاده ارزش‌گذاری مالی کرد. نکته دیگر این است

که قابلیت‌اتکای بهای تمام‌شده یا سایر ارزش‌ها، براساس شرایط، متفاوت از هم است. بسیاری از این

دارایی‌ها در بازار آزاد قابل خرید و فروش نبوده و یا اگر هم بازاری وجود داشته باشد پیدا کردن قیمت

منصفانه‌ای که خریدار و فروشنده آگاه و مایل بر سر آن توافق داشته باشند، دشوار است. بسیاری

از دارایی‌های طبیعی از جمله پارک‌های ملی فاقد بازار و همچنین فاقد بهای تمام‌شده تحصیل

می‌باشند. از این‌رو، شیوه ارزش‌گذاری‌های بازار تجاری و بازرگانی از انواع مشابه دارایی‌ها را نباید به

منظور ارزش‌گذاری میراث عمومی به‌کار گرفت، زیرا ممکن است شامل پیامدهای جنبی ذاتی در

بازار کالاهای عمومی نباشند.

بنابراین، میراث عمومی الزامات تعریف شناخت دارایی‌ها در بیانیه مفاهیم شماره ۳ را

احراز نمی‌کند، زیرا این دارایی‌ها برخی منافع اجتماعی غیرنقدی فراهم می‌آورند که

جریان آن به سمت عموم است و نه مالک دارایی‌ها. ارزش‌گذاری بازار برای بسیاری از این تسهیلات وجود ندارد و یا اینکه غیرقابل اتکاست، و ارزش‌گذاری بازرگانی نمی‌تواند به صورت عادی در مورد آنها بکار گرفته شود، زیرا آنها بسیاری از پیامدهای جنبی میراث عمومی را نادیده می‌گیرند.

آیا میراث عمومی، جزء بدهی‌های دولت است؟

ماتز^{۲۱} (۱۹۸۸) پیشنهاد کرده است که میراث عمومی، به علت ایجاد جریان‌های نقدی منفی در نتیجه استفاده و ناتوانی در فروش می‌تواند به عنوان بدهی دولت قلمداد شود. در شرکت‌های تجاری و بازرگانی چنین دارایی‌هایی حفظ و نگهداری نمی‌شوند و شرکت آنها را به فروش می‌رساند، زیرا آنها منابع شرکت را از بین می‌برند (به نقل از بارتون، ۲۰۰۵).

در SFAC شماره ۳ بدهی‌ها به این صورت تعریف شده‌اند:

”... از دست دادن منافع اقتصادی آتی، که واحد تجاری در حال حاضر بابت آنها به سایر واحدهای تجاری تعهد دارد، البته در نتیجه رویدادها یا معاملات گذشته.“

بدهی باید در حال حاضر وجود داشته باشد، اما نیازی نیست که حتماً پشتوانه قانونی داشته باشد. بدهی‌ها می‌توانند ناشی از تعهدات اخلاقی نیز باشند. از این رو به نظر می‌رسد که تعهدات سیاسی یا قانونی به حفظ میراث عمومی در شرایط خوب برای استفاده عموم در آینده‌ای نامعین، برای دولت یک بدهی ایجاد کنند.

در برآورد و ارزیابی اینکه آیا این تعهدات بدهی هستند یا نه، تمایزهای بیشتری لازم است. اول، تفاوت‌های استاندارد بین تعهدات فعلی و آتی وضعیت‌هایی که تنها قصد از دست دادن منافع اقتصادی در آینده وجود دارد، برای بدهی قلمداد کردن یک قلم کافی نیست. چنین قصدی یک تعهد فعلی نیست. کسری‌های نقدی عملیاتی آتی یک بدهی موجود نیستند، زیرا در فراهم نمودن خدمات آتی برای عموم ایجاد شده‌اند. دوم، تعریف بدهی مقرر می‌دارد که بدهی‌ها به اشخاص بیرونی است و کسری‌های عملیاتی آتی چنین ویژگی‌ای ندارند.

بنابراین با توجه به موارد یاد شده، میراث عمومی را نمی‌توان به عنوان بدهی در صورت وضعیت مالی دولت گزارش کرد.

آیا میراث عمومی، جزئی از صورت وضعیت مالی (ترازنامه) دولت است؟

در نظر بگیرید که میراث عمومی به صورت طبیعی دارای ارزش استفاده و ارزش مبادله ناچیز یا صفر باشد، در چنین حالتی آیا باید آنها را در صورت وضعیت مالی دولت گزارش نمود یا خیر؟ هدف صورت وضعیت مالی، نشان دادن وضعیت اقتصادی یک واحد گزارشگر است. وضعیت مالی^{۲۲} مفهومی است که چند عنصر را در بر می‌گیرد: سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها (ساختار و ارزش دارایی‌ها) و منابع تأمین آن سرمایه‌گذاری‌ها (ساختار مالی). اطلاعات وضعیت مالی برای اندازه‌گیری ظرفیت مالی واحد تجاری به منظور تداوم عملیات آن در آینده، توانایی آن در بازپرداخت بدهی‌ها در کوتاه‌مدت (نقدینگی) و بلندمدت (توان پرداخت) و به عنوان قسمتی از برآورد ریسک مالی، مورد نیاز است.

اگر میراث عمومی برای واحد تجاری فاقد ارزش مالی باشد، تهاوتر آن با بدهی‌ها گمراه‌کننده خواهد بود. منابعی وجود ندارد که بتوان از طریق آن بدهی‌ها را پرداخت کرد، بنابراین شمول آنها در صورت وضعیت مالی سبب گمراهی مدیریت و اعتباردهندگان می‌شود. کارنگی و ولنایزر^{۲۳} (۱۹۹۵) عنوان می‌کنند که به صورت تاریخی، کلمه "دارایی" توضیح‌دهنده اقلامی از اموال و حقوق قانونی است که می‌تواند برای بازپرداخت بدهی‌ها مورد استفاده قرار گیرد. دارایی‌ها در لغت‌نامه آکسفورد به صورت "اموال موجود برای تصفیه بدهی‌ها" تعریف شده‌اند. از این رو، آنها یک جزء مربوط از نقدینگی، توان پرداخت و سایر معیارهای مالی برای واحد تجاری نیستند (بارتون، ۲۰۰۲).

هیچیک از این تسهیلات برای ارزیابی عملکرد مالی بلندمدت واحد تجاری مربوط نیستند، زیرا آنها برای اهداف اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گیرند و نه برای اهداف مالی. بنابراین مهمترین سئوالی که در خصوص این تسهیلات مطرح می‌شود این است که چه نوع برخورد حسابداری، برای این اقلام مناسب است؟ در بخش بعدی بحث یک راه‌حل پیشنهادی برای این مسئله مطرح خواهد شد.

میراث عمومی، به عنوان دارایی‌های حساب مستقل^{۲۴}

به دلیل نقش‌های مختلفی که میراث عمومی در مقایسه با دارایی‌های تجاری (بازرگانی) ایفا می‌کند، ماتز (۱۹۸۸) بر این باور است که باید آنها را از سایر دارایی‌ها متمایز ساخت و به عنوان تسهیلات قلمداد کرد. در مقابل پالوت (۱۹۹۰) عنوان می‌کند که این اقلام باید جدا از سایر دارایی‌ها گزارش شوند و توصیه می‌کند که آنها را دارایی‌های عمومی بنامیم (به نقل از بارتون، ۲۰۰۵). اخیراً

هیئت مشورتی فدرال استانداردهای حسابداری (FASAB)^{۲۵} توصیه کرده است که میراث عمومی باید به صورت جداگانه و به عنوان دارایی‌های مباشرتی^{۲۶} قلمداد شوند و نباید در صورت وضعیت مالی آورده شوند (FASAB، ۲۰۰۵). به دلیل نقش خاص میراث عمومی به عنوان کالاهای عمومی در فراهم کردن خدمات محیطی، تاریخی، تفریحی و فرهنگی به عموم به صورت رایگان یا با هزینه اندک، محدودیت‌های استفاده و فروش مجدد آنها و فراهم نمودن خدمات به عموم، پیشنهاد نحوه برخورد با این اقلام به شیوه‌ای جداگانه نسبت به دارایی‌های عملیاتی دولت، تا اندازه‌ای قابل تأمل است. پیشنهادی که در اینجا ارائه می‌شود این است که با آنها به عنوان دارایی‌های حساب مستقل برخورد شود که این مسأله به صورت خودکار باعث می‌شود که از دارایی‌های عملیاتی دولت جداگانه نگهداری شوند^{۲۷}.

طبقه‌بندی این اقلام به عنوان دارایی‌های حساب مستقل مناسب به نظر می‌رسد، زیرا این دارایی‌ها متعلق به کل ملت است و نه دولت. آنها را باید دارایی‌های مردم به حساب آورد که توسط دولت و به نفع شهروندان کنترل و اداره می‌شود و انتظار می‌رود تا دولت این دارایی‌ها را حفظ، حراست و نگهداری کند.

این رویکرد که میراث عمومی را به عنوان دارایی‌های حساب مستقل در نظر بگیریم، مطابق نقشی است که این تسهیلات ایفا می‌کنند. دولت آنها را در حساب مستقل نگهداری نموده و مسئولیت حفاظت و حراست از آنها را به عهده می‌گیرد. هزینه حفظ و نگهداری آنها باید توسط نسل‌هایی که از آنها استفاده می‌کنند تحمل شود. دارایی‌های حساب مستقل نباید در صورت حساب دارایی‌ها و بدهی‌های دولت منظور شوند و نباید آنها را به عنوان قسمتی از وضعیت مالی دولت تلقی کرد. در حسابداری حساب مستقل، امین متعهد می‌شود که این دارایی‌ها را جدا از دارایی‌های خود نگهداری و گزارش نماید. در مورد پارک‌های ملی، موزه‌های هنری و تاریخی، کتابخانه و غیره، اقلام طبقه‌بندی‌شده به عنوان میراث عمومی باید جدا از دارایی‌های عملیاتی سازمان نگهداری شود و جداگانه نیز گزارش گردد. در حالی که حسابداری تعهدی کامل می‌تواند در مورد دارایی‌های واحدهای تجاری به کار گرفته شود، اما حسابداری تعهدی کامل را نباید در خصوص دارایی‌های حساب مستقل به کار گرفت. حسابداری دارایی‌های حساب مستقل متفاوت از حسابداری معمولی نیست و ممکن است بر مبنای نیازهای اطلاعاتی امین و افراد ذینفع، نقدی یا تعهدی باشد. ویژگی مجزاکننده حسابداری حساب مستقل این است که حساب مستقل یک واحد حسابداری جداگانه است و معاملات

دارایی‌ها و بدهی‌های آن باید جدا از معاملات دارایی‌ها و بدهی‌های امین (واحد اداره‌کننده) باشد. ترکیب دارایی‌های امین و دارایی‌های عملیاتی در صورت وضعیت مالی، حتی اگر ارزش‌گذاری دارایی‌های حساب مستقل قابل اتکا باشد، منجر به اطلاعات گمراه‌کننده می‌شود. در واقع دارایی‌های حساب مستقل، دارایی‌های عملیاتی واحد اداره‌کننده که به منظور ایجاد درآمد تحصیل شده‌اند، نبوده و برای بازپرداخت بدهی‌ها در دسترس نیستند (IFAC، ۲۰۰۶).

برخورد با میراث عمومی به عنوان دارایی‌های عمومی نگهداری شده در حساب مستقل توسط دولت به منظور استفاده نسل‌های جاری و آتی از آنها، مطابق با تئوری سیاسی ماهیت و نقش دموکراسی مدرن می‌باشد. ایده "امین" بودن دولت برای اولین بار توسط جان لاک^{۲۸} ارائه گردید. وی در کتاب خود دولت را به عنوان یک حساب مستقل می‌شناسد که توسط مردم از تفویض اختیار برخوردار شده تا منافعی را در بلندمدت برای ملت ایجاد کند (بارتون، ۲۰۰۰).

یک سیستم اطلاعاتی برای میراث عمومی

میراث عمومی، گنج‌های ارزشمند یک ملت بوده که رفاه اجتماعی را بهبود می‌بخشد و باید به شیوه‌ای کارا و مؤثر (بهینه) مورد استفاده قرار گیرد تا رفاه جامعه بهبود یابد. فرض کنید سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بازرگانی مناسب نباشد و اینکه این تسهیلات، الزامات حسابداری برای شناسایی به عنوان دارایی یا بدهی را احراز ننمایند، بنابراین یک سیستم اطلاعاتی مورد نیاز است تا مدیریت و پاسخگویی در قبال آنها را تسهیل کند. یک سیستم اطلاعاتی باید طوری طراحی شود که مناسب محیطی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند باشد. حصول اطمینان از مربوط بودن اطلاعات برای هدف مورد نظر لازم و ضروری است. حسابداری تعهدی کامل طی سالیان طولانی ایجاد و پالایش شده است، به طوری که نیازهای شرکت‌های تجاری فعال در بازارهای خصوصی را تأمین کند. به دلیل اهداف سودآوری شرکت‌ها، سودهای آنها و چرخه‌های سرمایه‌گذاری تمامی اطلاعات حسابداری در قالب ارزش‌گذاری‌های مالی است، بنابراین، این شکل از حسابداری برای میراث عمومی مناسب نیست، زیرا ویژگی‌های فیزیکی این تسهیلات اغلب از دارایی‌های بازرگانی متفاوت است، در مقابل یک رویکرد تازه نیاز است که ویژگی‌های مجزای میراث عمومی و بازارهای آنها را به حساب آورد. بازار کالاهای عمومی بسیار پیچیده‌تر از بازارهای بازرگانی (تجاری) است زیرا طیف وسیعی از موضوعات سیاسی، اکولوژیک، علمی، تفریحی، آموزشی و اجتماعی را علاوه بر موضوعات مالی پوشش می‌دهد.

پارکر^{۲۹} (۱۹۹۶) عنوان می‌کند که این دامنه وسیع از اهداف در قالب حیطة پاسخگویی وسیع، با دامنه محدود پاسخگویی عملکرد مالی در بازارهای تجاری مغایرت دارد. مدیران این دارایی‌ها باید در خصوص هر کدام از این موضوعات و نه فقط عملکرد مالی خود پاسخگو باشند. پیچیدگی اضافی در بازار کالاهای عمومی از دو محل ناشی می‌شود؛ اول اینکه منافع به صورت طبیعی به عنوان جریان‌های نقد ورودی به واحد اداره‌کننده شناسایی نمی‌شوند و مسئله دوم، پیامدهای جنبی است و منافع اضافی به کل جامعه جریان می‌یابد. این ویژگی‌ها، اندازه‌گیری و ارزیابی منافع و بنابراین عملکرد میراث عمومی را مشکل می‌سازد. به علاوه، ارزش‌گذاری‌های بازار از انواع دارایی‌های مشابه نباید به منظور ارزش‌گذاری میراث عمومی مورد استفاده قرار گیرد (بارتون، ۲۰۰۵).

در طراحی یک سیستم اطلاعاتی برای مدیریت میراث عمومی، باید توجه خاصی به مسئولیت‌های واحد اداره‌کننده برای تأمین اهداف مربوط مبذول شود. هیئت مشورتی فدرال استانداردهای حسابداری توصیه می‌کند که تمامی اطلاعات مرتبط با میراث عمومی باید به صورت جداگانه و تحت عنوان اطلاعات نظارتی مورد نیاز^{۳۰} گزارش شود (FASAB، ۲۰۰۵). این نتیجه مشابه با این است که ما با میراث عمومی به عنوان دارایی‌های حساب مستقل برخورد نمائیم. در این صورت بسیاری از اطلاعات گزارش شده، توصیفی خواهند بود. اطلاعات غیرمالی، مأموریت و مسئولیت‌های واحد اداره‌کننده، ماهیت و جزئیات دارایی‌های نگهداری شده (برای مثال، حوزه پارک‌های ملی، ویژگی‌های خاص آنها، اندازه، اهمیت فرهنگی و معماری یک ساختمان)، معیارهای عملکرد از جمله تعداد بازدیدکنندگان و سطح رضایت آنها، شرایط فیزیکی دارایی‌ها و سایر مواردی که دارای اهمیت می‌باشد را توضیح می‌دهند. گزارشگری مالی باید طوری طراحی شود که مدیریت را در دستیابی به اهداف خود، پاسخگویی به دولت به عنوان سیاست‌گذار، و پاسخگویی به عموم به عنوان تأمین‌کننده منابع مالی کمک کند.

نتیجه‌گیری

میراث عمومی، نقش بسیار مهمی را در زندگی اجتماعی مدرن امروزی بازی می‌کنند. فهرست این تسهیلات هر روز با اضافه شدن اقلام جدید در حال گسترش است. پذیرش مبنای حسابداری تعهدی کامل توسط دولت‌ها، باعث شده تا دولت، واحدهای اداره‌کننده بخش عمومی را به منظور ارزش‌گذاری این تسهیلات و شمول آنها در صورت‌های مالی تحت فشار قرار دهد.

در این مقاله عنوان شد که این تسهیلات به دلیل پیامدهای جنبی مرتبط با استفاده از آنها، در زمره کالاهای عمومی است. رفاه اجتماعی می‌تواند به شیوه‌ای مؤثرتر و کاراتر، از طریق عرضه این تسهیلات توسط دولت در مقایسه با بخش خصوصی ایجاد شود. اگر چه این تسهیلات از ارزش زیادی برخوردارند، اما تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها و معیارهای شناسخت را براساس SFAC شماره ۳ احراز نمی‌کنند. حداکثرسازی ارزش مالی، یک هدف مناسب برای مدیریت این تسهیلات نیست. به علاوه، در بسیاری از موارد نمی‌توان آنها را به شیوه‌ای قابل اتکا و در قالب‌های مالی ارزش‌گذاری کرد. با توجه به دلایل فوق نباید آنها را در صورت وضعیت مالی یک واحد اداره‌کننده گزارش کرد. در عوض پیشنهاد می‌شود که چنین تسهیلاتی به عنوان دارایی حساب مستقل شناسایی شوند و پیشنهاد می‌شود به منظور دستیابی به اهداف مدیریت و پاسخگویی برون‌سازمانی، این اقلام و وضعیت آنها در قالب یک سیستم مناسب حسابداری گزارش شوند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Public Heritage Facilities
- 2- Trustee
- 3- Fund
- 4- Facilities
- 5- Community Assets
- 6- Rowles
- 7- Public Goods
- 8- Externalities
- 9- Pure Public Goods
- 10- Impure or Mixed Public Goods
- 11- Marginal Cost
- 12- Average Cost
- 13- Technical Economic Criteria
- 14- Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)
- 15- Future Economic Benefits
- 16- Control by the Entity
- 17- Pallot
- 18- The Right to Manage
- 19- The Right to the Benefit
- 20- The Right to Dispose of the Property
- 21- Mautz
- 22- Financial Position
- 23- Carnegie & Wolnizer

۲۴- حساب مستقل یک منبع مالی و واحد حسابداری با مجموعه‌ای از حسابهای خودتراز می‌باشد که وجوه نقد و سایر منابع مالی به همراه سایر بدهیهای مربوط، اندوخته‌ها، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای

فعالیت‌های خاص و یا نیل به اهداف معین و برطبق قوانین و مقررات تخصیص یافته و تفکیک شده‌اند، در آن ثبت می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۸).

25- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

26- Stewardship Assets

۲۷- ارزش‌گذاری میراث عمومی به دلیل ماهیت خاص آنها بسیار دشوار است. زیرا همان‌گونه که اشاره شد، این اقلام همانند دارایی‌های بازرگانی قابل فروش نیستند. آنچه که درخصوص این اقلام حائز اهمیت است، توان خدمت‌رسانی آنها می‌باشد. البته رهنمودهای حسابداری نیز در این زمینه به نکته خاصی اشاره نموده‌اند و به همان قواعد حسابداری بازرگانی اشاره کرده‌اند.

28- John Locke

29- Parker

30- Required Supplemental Stewardship Information

منابع:

- ۱- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی تهران.
- ۲- شکیبایی، علیرضا. (۱۳۸۱). "مالیه عمومی"، انتشارات دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- 3- Barton, A. D. (2000), "Accounting for public heritage facilities – assets or Liabilities of the government", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 13, No. 2, pp. 219 – 235.
- 4- Barton, A. D. (2005), "The Conceptual arguments Concerning Accounting for Public heritage assets – a note", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 18, No. 3.
- 5- International Federation of Accountants, (2006), "Accounting for heritage assets under The accrual basis of accounting", www.IFAC.com.
- 6- Financial Accounting Standards Board (1980), "Basic Elements of financial statements", SFAC No.3.
- 7- Federal Accounting Standards Advisory Board (2005), "Heritage assets and stewardship Land", SFFAS no. 29 .