



## حسابداری دارایی ها و بدهی ها

پروفسور دکتر فرانس وان شاک  
استاد دانشگاه آمستردام و عضو گروه مشاورین IPSAS  
(email: [schaikf@euronet.nl](mailto:schaikf@euronet.nl))

اداره امور بودجه صندوق بین المللی پول  
29 اوت 2016 تهران – ایران



## موارد اصلی سخنرانی



- دارائیهایی ثابت
- دارائیهایی مالیاتی
- بدهی عمومی (دولتی)
- بدهیهای مربوط به بازنشستگی
- بدهی ها و تعهدات دولت معمولاً مازاد بر دارائیهایی آن است

## دارائی های ثابت

3

### دوطبقه از دارائیهها: منقول و غیر منقول - ایران - IPSAS

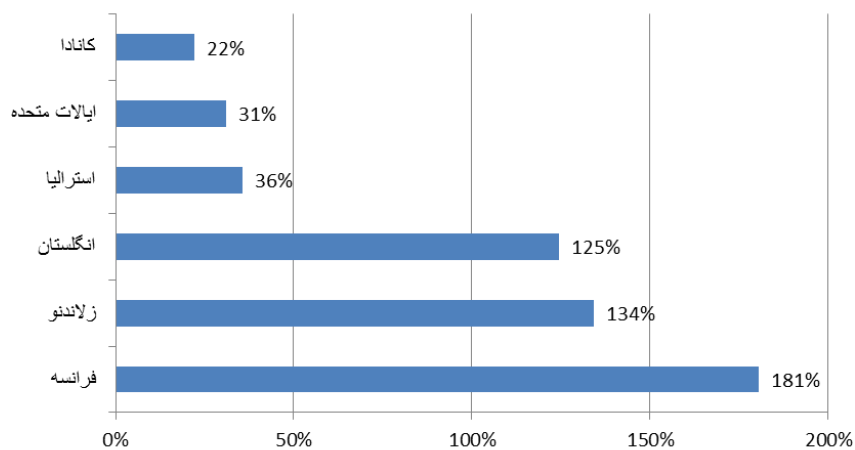
#### IPSAS

		IPSAS 17 اموال و ماشین آلات و تجهیزات استاندارد 17	IPSAS 16 کالاهاى سرمایه ای	IPSAS 12 موجودی در انبار
Iran	دارائیهای غیرمنقول زمین و ابنیه	ابنیه و ساختمان های دولتی و مسکن اجتماعی	دارائیهایی که برای سرمایه گذاری و یا درآمد احاره نگهداری میشود	زمین و ساختمان برای فروش
	دارائیهای منقول	خودرو کامپیوتر اثاثیه	خودرو کامپیوتر اثاثیه	
		کالاهاى مصرفی		مهمات نظامی و قطعات یدکی
	اوراق بهادار			اسکناس صادر نشده و گذرنامه و تمبر

4

دارایی های ثابت به عنوان بخشی از درآمدهای دولت:

دلیل این تفاوت زیاد چیست؟



5

5

استاندارد شماره 17 **IPSAS** درخصوص حسابداری اموال ، ماشین آلات و تجهیزات

شامل :

- تجهیزات نظامی
- دارائیهای زیربنایی
- مسکن اجتماعی

به استثناء موارد زیر :

- اقلامی که استانداردهای متفاوت برای آنها به کار گرفته میشود مانند دارائیهای بیولوژیکی
- دارائیهای مربوط به میراث گذشته (شناسایی به صورت اختیاری)

6

## شناسایی :

- تجهیزات خاص نظامی : شناسایی الزامی است
- داراییهای میراث گذشته : شناسایی مجاز لیکن اجباری نیست
- داراییها باید در ترازنامه دستگاه کنترل کننده دارای باشد .

## حسابداری اجزاء :

- تخصیص هزینه سرمایه ای به اجزاء مهم
- جدا نمودن استهلاک اجزاء که دارای عمر مفید متفاوت هستند .
- مثال : اجزاء مربوط به جاده ها را جداگانه مستهلك می نمایند: پیاده روها ، مسیرهای پیاده رو ، پل ها و چراغ روشنایی

## ارزش گذاری در زمان شناسایی

- قیمت تمام شده
- (یعنی بدون پرداخت عوض و یا ما به ازاء) ، قیمت تمام شده آن ارزش عادلانه بازار در زمان ابتیاع است .

• عناصر تشکیل دهنده قیمت تمام شده :

- قیمت خرید و عوارض گمرکی
- هزینه ها که مستقیماً مربوط به آن میشود
- برآورد هزینه های پیاده کردن و برداشتن و قراردادن در محل

## ارزش گذاری بعد از شناسایی اولیه :

- مدل قیمت تمام شده : دارایی به قیمت تمام شده منهای استهلام و زیانهای ناشی از خسارات وارده ثبت می گردد؛ یا
- مدل ارزش گذاری مجدد : دارایی با توجه به ارزش جدید منهای استهلام و خسارات وارده
  - ارزش گذاری مجدد باید به صورت متناوب برای مثال هر 3 سال
  - ارزش گذاری مجدد برای تمام طبقات دارایی ها برای مثال : زمین ، ساختمان ، جاده ها
  - افزایش ارزش مستقیماً در حساب مازاد ارزش ثبت میگردد
  - کاهش ارزش در صورت عملکرد مالی ثبت می گردد

## مبلغ استهلاك

- مبلغ استهلاك برابر است با قيمت تمام شده منهاي ارزش اسقاطي
- استهلاك به صورت سيستماتيک براي طول عمر مفيد دارايی
- قيمت اسقاطي يافته ارزش ممکن است بي اهميت باشد
- زماني که مبلغ ارزش دارايي ثبت شده در دفاتر مساوي با ارزش اسقاطي باشد هزینه استهلاك صفر است .

## عمر مفيد :

- مدت زماني که انتظار می رود يك دارايي براي استفاده يك واحد دولتي در دسترس باشد يا تعداد واحدهایی که توليد آنها از يك دارايي انتظار ميرود .
- عواملی که باید در نظر گرفته شود :
  - استفاده مورد انتظار از يك دارائي
  - فرسودگي و کهنه شدن فیزیکی مورد انتظار
  - کهنه شدن و از رده خارج شدن از لحاظ فني و تجاري
  - محدودیت های قانونی

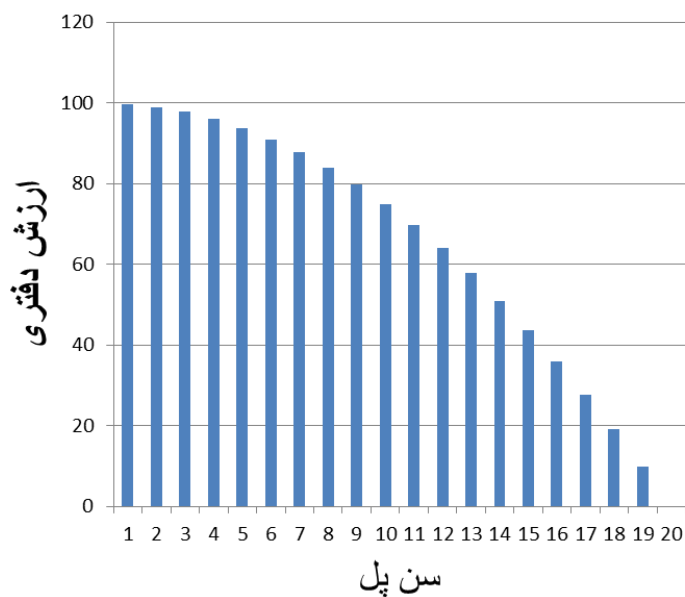
## استهلاك :

- روش استهلاك: باید نشان دهنده الگویی باشد که شیوه استفاده دارایی را در نظر بگیرد؛
  - روش خط مستقیم
  - روش مانده نزولی
  - روش واحد تولید
- قیمت اسقاطی: عمر مفید و روش استهلاك باید سالیانه مورد بررسی قرار گیرد .
- در صورت تجدید نظر؛ تغییر در تخمین حسابداری را باید در موارد بعدی به کار بگیریم .

مثال کشوری : فراساختار پل در تاسمانیا (استرالیا)

- پل های تاسمانیا در طول عمر مفید آن با توجه به میزان منحصر به فرد تخریب و کهنه شدن انهامستهلك میگردند
- ارزش های مربوط به پل ها به صورت سهمی مستهلك شدند تا نمایانگر استهلاك بیشتر در پایان عمر مفید پل باشند.

## استهلاك پل



15

انتخاب هاي موجود براي ثبت (مانده افتتاحيه در ترازنامه )

● ارزش براساس قيمت تاريخي

- قيمت تمام شده در تاريخ خريد با اضافه هزينه هاي بعدي منهاي استهلاك و خسارات وارده

● قيمت عادلانه تاريخي

- به قيمت عادلانه بازار در زمان خريد بعلاوه هزينه هاي بعدي منهاي استهلاك و خسارات وارده

● ارزش گذاري قيمت عادلانه در زمان انتقال (مانده افتتاحيه

- قيمت عادلانه در تاريخ تراز افتتاحيه براي مثال : ارزش مستغلات

16



## مثال : ارزش گذاري دارايي در تركيه

17

قانون مديريت و كنترل مالي 2003 تركيه

- اين قانون شامل عنوان « معاملات دارائيهاي منقول و غير منقول »
- اداره كل اموال ملي و اداره كل حسابهاي دولتي مشتركاً در اجراي پروژه مربوط به حسابداري دارائيهاي ثابت شركت دارند .
- هدف از اين پروژه شناسايي ابنيه و املاك دولتي ثبت شده در ترازنامه پايان سال 2016 مي باشد .

18

مصوبه مربوط به ثبت اموال غیر منقول موسسات دولتی (2006)

- این مصوبه در مورد تنظیم ثبت اموال غیر منقول که متعلق به دستگاههای عمومی است و با توسط آنها اداره و یا استفاده میشود .
- ثبت ارزش اموال در دفاتر حسابداری در سال 2014 بعد از انتقاد حسابرس کل (دیوان محاسبات) شروع گردید .

پایه ارزش گذاری : قیمت بازار

- دارائیهای غیر منقول با توجه به ارزش بازار آنها ثبت میگردد و این ارزش توسط صاحب دارایی و یا دستگاه استفاده کننده تعیین می گردد .
- این مصوبه ملزم نموده است که ثبت ارزش بازار دارائیها تا 31/12/2016 خاتمه یابد .
- در حال حاضر حدود 2.4 میلیون قطعه زمین و ساختمان هنوز براساس ارزش مالیاتی آنها ثبت گردیده اند . تنها 422000 قطعه زمین و ساختمان با قیمت بازار ثبت شده اند

## اساس ارزش گذاري : ارزش اسمي

- دارائيهاي زير براساس ارزش اسمي به مبلغ 01% لير در تركيه ثبت ميگردند .
- جنگل ها و درياچه ها
- سواحل
- ابنیه های مذهبی
- قبرستان ها
- مراتع و زمین هایی که برای استفاده عموم است

## آستانه شناسايي دارائيهاي ثابت

## اهمیت

- حذف یا ثبت اشتباه زمانی میتواند دارای اهمیت باشد که به صورت فردی یا جمعی بر تصمیمات استفاده کنندگان از صورت های مالی تأثیرگذارد .
- اهمیت داشتن بستگی دارد به ماهیت و اندازه مورد حذف شده و یا اشتباه ثبت شده دارد که آنهم براساس قضاوت با توجه به شرایط است .

## صورت های مالی سازمان هوانوردی در سال 2013

- اموال ، ماشین آلات و تجهیزات زمانی دارائیهایی سرمایه تلقی میشوند که مازاد بر سقف تعیین شده باشند .
- 30000 دلار برای دارائیهایی که در رهن نباشند .
- 25000 دلار برای املاک ا جاره ای که برای بهبود آن هزینه شده است .

سازمان بهداشت جهانی : صورت های مالی 2014

- اموال ، ماشین آلات و تجهیزات با ارزش بیش از 5000 دلار بعنوان دارائیهایی غیرجاری در صورت وضعیت مالی شناسایی میشوند .

تورم بسیاری بالا

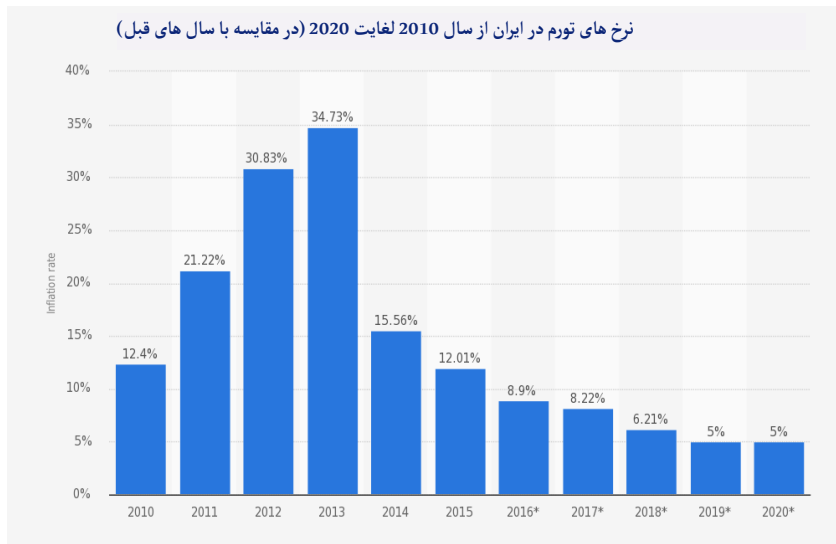
## گزارشگری مالی در اقتصادهای دارای تورم بسیار بالا بر مبنای استاندارد شماره 10 IPSAS

- توصیه می‌نماید که گزارش دهی بر مبنای واحد پول رایج در اقتصاد دارای تورم بالا باشد.
- گزارشات مالی هر بنگاهی یا سازمانی که بر مبنای پول رایج اقتصاد دارای تورم بسیار بالا تهیه می‌گردد باید براساس واحد اندازه‌گیری رایج در زمان گزارش دهی باشد .
- اعداد و ارقام مقایسه‌ای دوره‌های قبل باید بر مبنای واحدهای اندازه‌گیری رایج در زمان گزارش دهی باشد .

چه زمانی گزارش مالی باید براساس استاندارد شماره 10 IPSAS مجدداً تنظیم گردند ؟  
شاخص‌های تورم بسیار بالا عبارتند از :

- جمعیت ثروت خود را به صورت دارایی‌های غیر پولی و یا بصورت واحد پولی با ثبات خارجی نگه میدارد تا قدرت خرید خود را حفظ نماید .
- قیمت‌ها به ارزهای خارجی ذکر می‌گردند .
- میزان سود ، بهره ، دستمزدها و قیمت‌ها همگی به شاخص قیمت مرتبط میشوند .
- مجموع نرخ تورم در طول سه سال نزدیک به و یا فراتر از 100% میباشد.

## ایران يك اقتصاد داراي تورم بسیار بالا نیست



29

## دارایی های مالیاتی

30

● از جنبه مالیاتی ، يك سازمان مي تواند مالیاتی را به عنوان درآمد مالیاتی محسوب نماید که معامله ای مشمول مالیات صورت گرفته باشد و معیار شناسایی دارایی نیز وجود داشته باشد .

● معیار شناسایی يك دارایی

– احتمال اینکه درآمد به سمت سازمان جاری خواهد شود و

– ارزش عادلانه دارایی را مي توان با اطمینان محاسبه نمود.

رویدادهای مالیاتی – چند مثال

مالیات بر شرکتها	کسب سود توسط شرکت در يك دوره زمانی خاص
مالیات ارزش افزوده	خرید یا فروش در دوره خاص توسط مالیات دهنده
عوارض گمرکی	جابجایی کالاهای مشمول عوارض و یا خدمات بین مرزهای گمرکی
مالیات بر ارث	مرگ فردی که دارای دارایی مشمول مالیات باشد



## اندازه گیری دارایی های مالیاتی

- دارایی هایی که به واسطه مالیات حاصل شده باشند از طریق بهترین تخمین ورود منابع به سازمان اندازه گیری می شوند .
- شناسایی مالیات های دریافتنی نباید تا زمان ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مودیان معطل بماند.
- دولت باید به تدوین سیاست های حسابداری به منظور اندازه گیری دارایی هایی که از طریق داد و ستد های مالیاتی به وجود می آیند بپردازد .

## شکاف مالیاتی

- شکاف مالیاتی : تفاوت بین آنچه از لحاظ قانونی باید جمع آوری گردد با آنچه که دولت میتواند جمع آوری نماید ( برای مثال قاچاق )

30	درآمد ناخالص مالیاتی
10	شکاف مالیاتی
20	خالص درآمد مالیاتی

- آیا دولت باید ناخالص درآمدهای مالیاتی را جمع زده شکاف مالیاتی را از آن کم کند.
- خیر ، شکاف مالیاتی را نمیتوان با دقت اندازه گیری نمود.

مدل های آماری موارد زیر را لحاظ خواهند نمود:

- تخمین های اولیه که توسط خود مودیان مالیاتی در طول دوره اظهار شده است .
- تخمین اقتصاد کلان سودهای شرکت
- تجربه سالهای گذشته

### مالیات دریافتی در انگلستان 2014 - 2013

میلیارد پوند	شرح
89	درآمد مالیاتی تعهدی
26	مالیات و عوارض
115	دارایی مالیاتی در ترازنامه

- درآمد مالیاتی تعهدی : هنوز به زمان سررسید نرسیده است (با استفاده از مدل های آماری تخمین زده میشود )
- مالیات و عوارضی که سررسید آن رسیده است : مبالغی که مالیات دهندگان باید پرداخت نمایند (تعهد بوجود آمده است ولی پرداخت هنوز صورت نگرفته است).

### دارايي هاي مالياتي در برخي از كشورها

درصد	درآمد مالياتي	دارايي مالياتي	به ميليارد
6/13 %	355	48	استراليا 2014/15 (\$) )
3/43 %	227	98	كندا 2014/15 (\$) )
7/20 %	115	115	انگليس UK 2013/14 (£) )

### دارايي مالياتي - تجزيه و تحليل زماني (كندا 2015 - 2014 )

دارايي مالياتي (ميليون دلار)	
72	كمتر از يك سال
7	1-2 سال
5	2-3 سال
4	3-4 سال
4	4-5 سال
19	بيشتر از 5 سال
111	كل
- 13	بدهكاران مشكوك
98	ارزش ترازنامه

## اعلام (افشا) بدهي هاي عمومي تجربيات موفق

39

تا زمان سررسيد و ميزان انتقال يافته ( جريان نقدي تنزل شده ) و ارزش اسمي

استقراض (ميليون دلار)	
1015	کمتر از يك ماه
10	1-2 ماه
44	3 ماه تا يكسال
135	1-5 سال
786	بيش از 5 سال
1990	ارزش اسمي
1416	ميزان انتقال يافته

40

تجزیه و تحلیل حساسیت (ریسک نرخ بهره) (استرالیا)

تأثیر بر ارزش خالص (میلیون ریال)	تأثیر بر مازاد (میلیون دلار)	تغییر در نرخ بهره
- 230	- 230	واحد + 100
269	+ 269	واحد - 100

تغییر در طول سال (کانادا)

بدی (میلیون دلار)	
57	افتتاح
23	دریافت ها
-3	پرداخت ها
	ارزش گذاری مجدد
	ابطال
77	بسته

تفكيك به صورت نوع ، مبلغ ، رسيد و ضمانت (نيوزيلند )

2014, in mln \$	
	انواع
60	اوراق قرضه دولتي
3	اوراق خزانه
0	سهام خرده فروشي دولت
8	سپرده سررسيد شده در بانک مرکزي
2	مشتقات در حال امحا
1	بدهي هاي اجاره مالي
28	ديگر حالت هاي قرضه
<b>103</b>	کل قرض
	بر اساس نوع منبع
89	دولت مرکزي
5	نهاد هاي وابسته
26	نهادهاي متعلق به دولت
89	حذف مبالغ بين دستگاهها
<b>103</b>	کل قرض

43

تفكيك به صورت نوع ، مبلغ ، رسيد و ضمانت (نيوزيلند )

2014, in mln \$	
	مطابق سررسيد
39	تا يكسال
64	بيشتر از يكسال
103	کل مبلغ قرض
	مطابق تضمين
77	بدهي داراي تضمين مستقل
26	بدهي بدون تضمين
103	کل مبلغ قرض

داخلی و خارجی ، جاری و غیر جاری ، بخش عمومی دولت (ایالت ویکتوریا)

بخش عمومی دولت	ایالت ویکتوریا	( به میلیون دلار )
		استقراض جاری
1439	2937	استقراض داخلی
-	168	استقراض خارجی
116	187	بدهی های تامین های لیزینگ
-	235	ابزارهای مشتق مالی
1555	3527	کل استقراض های جاری
		غیر جاری استقراض
23444	36681	استقراض های داخلی
-	100	استقراض های خارجی
7934	8630	بدهی های تامین های لیزینگ
21	338	ابزارهای مشتق مالی
31399	47750	کل غیر جاری استقراض
32954	51277	کل استقراض ها

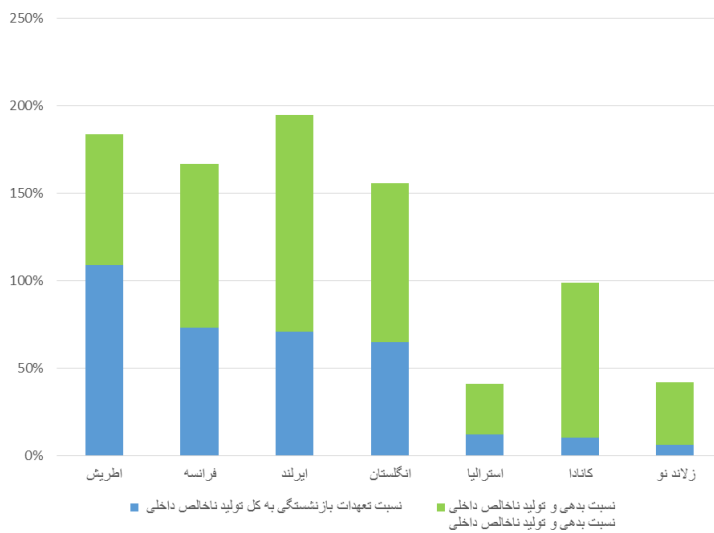
45

## بدهی های بازنشستگی

46

مقایسه بدهی + بدهی های بازنشستگی ، بسیار مفید تر از مقایسه «بدهی» به طور صرف خواهد بود

### بازنشستگی کارکنان و بدهی

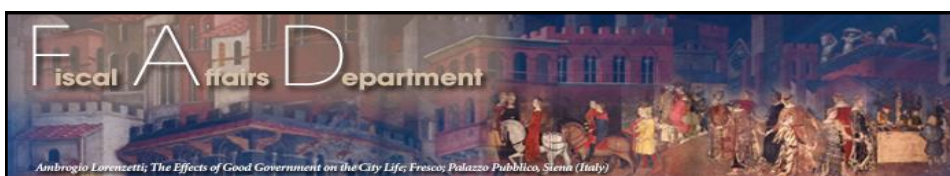


بدهی های دولتی معمولاً فراتر از دارایی ها می باشد .



بسیاری از دولت‌ها دارای ارزش خالص منفی می‌باشند.  
 (بدهی‌ها = دارایی‌ها) عمدتاً به خاطر بدهی عمومی و بدهی‌های صندوق بازنشستگی

% GDP	GDP (به میلیارد)	ارزش خالص به پول رایج	دولت
- 106%	2114	- 2239	فرانسه (دولت مرکزی)
- 101%	768/16	- 909/16	آمریکا (دولت فدرال)
- 95%	1713	- 1629	انگلیس (کل دولت)
- 32%	1894	- 611	کانادا (دولت فدرال)
- 17%	1586	- 264	استرالیا (دولت فدرال)
- 35%	230	+ 81	نیوزیلند (دولت مرکزی)



## حسابداری دارایی‌ها و بدهی‌ها

پروفسور دکتر فرانس وان شاک  
 استاد دانشگاه آمستردام و عضو گروه مشاورین IPSAS  
 (email: [schaikf@euronet.nl](mailto:schaikf@euronet.nl))

اداره امور بودجه صندوق بین‌المللی پول  
 29 اوت 2016 تهران - ایران

