



دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی: رویکرد جامع عملی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌ها

دکتر غریبه اسماعیلی کیا^۱

استادیار دانشگاه ایلام

(تاریخ دریافت: ۱۱ فروردین ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۲۷ مرداد ۱۳۹۹)

بسیاری از تحولات بخش عمومی نظیر بکارگیری حسابداری تعهدی، تحولات بودجه‌بندی، ارتقای پاسخگویی و راهبری بهتر تحت لوای مدیریت عمومی نوین و مدیریت مالی عمومی نوین رخ داده است. در این راستا ارائه خدمات با کیفیت مناسب به شهروندان در مبادلات برای منابع مالی دریافتی، نیز نیازمند ایجاد محیطی برای مدیریت مالی عمومی پیشرفته و حرفه‌ای است. پاسخ‌گویی برای مدیریت بهتر دارایی‌های عمومی به وجود یک سیستم حسابداری و گزارشگری که اطلاعات مربوطی برای اهداف مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی تهیه می‌کند، بستگی دارد. لیکن علیرغم تلاش‌های انجام شده در طی سه دهه گذشته، همچنان پرسش‌ها و بحث‌های حل‌نشده‌ای در رابطه با حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی وجود دارد. اغلب مطالعات بر شناخت برخی از دارایی‌های خاص نظیر دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظامی تمرکز نموده‌اند، برخی دیگر، رویکردی جامع برای رفتار با دارایی‌های سرمایه‌ای اتخاذ کرده‌اند. مطالعه حاضر به روش کتابخانه‌ای انجام شده است، لذا از طریق مطالعه و بررسی نوشتارهای تخصصی موجود اقدام به بررسی ابعاد موضوع نموده است. بر این اساس ضمن مرور طبقه‌بندی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی و ضرورت و اهمیت شناخت آنها و انجام مطالعه تطبیقی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی در کشورهای منتخب، رویکرد جامع حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) و نهایتاً رویکرد جامع عملی آئودا (۲۰۱۶) را در این زمینه مطرح و مرور می‌کند.

واژه‌های کلیدی: دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی، شناخت و اندازه‌گیری، رویکرد جامع عملی.

مقدمه

بدیهی است شفافیت عملکرد دولت تابعی از متغیرهای مختلف می‌باشد، یکی از مهمترین این متغیرها، پاسخ‌خواهی شهروندان از مسئولین ذیربط می‌باشد [۸]. بر این اساس تقریباً در تمام کشورهای جهان، دولت‌ها بیش از گذشته از نظر پاسخ‌گویی مالی زیر فشارند [۳]. مدیریت‌گرایی اذعان می‌نماید که نهادهای بخش عمومی، اگر مشابه با نهادهای بخش خصوصی عمل نمایند، کارایی و اثربخشی آنها ارتقا خواهند یافت [۱۴]. لذا امروزه در بسیاری از کشورها، حسابداری بخش عمومی از حسابداری کمرالیست که اساساً برای ارتقای کنترل بر وجوه عمومی طراحی شده است [۱۷]، به حسابداری تعهدی بازرگانی تغییر کرده است [۱۰]. این تحولات حسابداری با معرفی استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای مثال استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی همراه بوده است. پیش از این عموماً سیستم حسابداری دولتی مورد استفاده در اغلب کشورها سیستم حسابداری بر مبنای نقدی بوده است. حساب‌های نهایی حاصل از این سیستم، چیزی غیر از دفاتر نقدی خلاصه شده نبوده است [۲۱]. بنابراین، در رابطه با میزان سرمایه‌گذاری در کل دارایی‌ها، در مورد ادامه استفاده از دارایی‌ها، پایان عمر مفید یا به فروش رفتن آنها اطلاعاتی ارائه نمی‌شد [۱۸]. بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم آن است که نهادهای دولتی دارایی‌های خود را شناسایی و ارزش‌گذاری کنند تا بتوانند در ترازنامه منعکس کنند.

شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های فیزیکی در بخش عمومی کار ساده‌ای نیست، چون این دارایی‌ها برای چندین دهه وجود داشته‌اند و از راه‌های مختلفی تحصیل شده‌اند که باعث می‌شود روند شناسایی و ارزیابی این دارایی‌ها دشوارتر باشد [۱۸] و [۱۹]. بنابراین، مشکل اصلی برای ثبت دارایی‌های فیزیکی واحدهای گزارشگر دولتی، تنها این نیست که بدانند مالک دارایی‌ها است، بلکه باید آنها را ارزش‌گذاری کند. فقدان اطلاعات صحیح، مربوط و مفصل در مورد دارایی‌های دولتی می‌تواند مانعی در پذیرش راهبری صحیح بخش عمومی باشد. حسابداری تعهدی همراه با سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی پیشرفته، می‌تواند اطلاعات جامع و به‌موقع را تهیه نماید. این رویکردها، مستلزم نگهداری کامل و منظم ثبت‌های دارایی و ارزیابی مجدد منظم و دارایی‌های نگه داشته شده است [۲۱]. برخلاف بخش انتفاعی، که در آن اغلب استانداردهای حسابداری، رفتار مشابهی با دارایی‌های سرمایه‌ای دارند، بخش غیرانتفاعی و بخش عمومی همچنان با سوالات مفهومی در رابطه با دارایی‌های سرمایه‌ای درگیر هستند. برخی از پژوهشگران و استانداردهاگران تلاش‌هایی در راستای تبیین کاربری و شرایط در طی ۲۰ سال اخیر انجام داده‌اند، اما دارایی‌های سرمایه‌ای بخش عمومی در حوزه حسابداری مالی، همچنان موضوع بسیاری از چالش‌ها و مناظره‌های حل نشده است [۱۰].

طبقه‌بندی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت و ویژگی آنها

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ دارایی‌ها را بدین شرح زیر تعریف نموده است: "دارایی یک منبع تحت کنترل واحد اقتصادی است که حاصل معاملات و رویدادهای گذشته بوده و دارای منافع

^۱ IASB

اقتصادی آتی است^۱. این تعریف با تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ در آمریکا در مورد شرکت‌های بازرگانی بسیار مشابه است که در مورد یک دارایی بر موارد زیر تاکید دارد:

- دارا بودن منافع اقتصادی آتی
 - تحصیل این منابع توسط یک واحد اقتصادی خاص
 - انتقال کنترل بر منابع، از طریق یک معامله یا رویدادی که در گذشته رخ داده است.
- هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، از تعریف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای دارایی‌ها استفاده کرده ولی اصطلاح واحد گزارشگر را جایگزین اصطلاح موسسه نموده و همچنین اصطلاح خدمات بالقوه را به انتفاع اضافه کرده است. به طوری که تعریف به شرح زیر تغییر یافته است: (۱) دارایی، منابعی است که (۲) تحت کنترل واحد گزارشگر می‌باشند (۳) حاصل معامله یا رویدادی در گذشته بوده و (۴) دارای خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی برای واحد گزارشگر هستند. بر خلاف بخش خصوصی، دولت‌ها دارایی‌های سرمایه‌ای مختلفی دارند که می‌تواند به شرح جدول (۱) طبقه‌بندی شود:

جدول ۱: طبقه‌بندی انواع دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

دسته	زیر مجموعه	نمونه‌ها
۱. دارایی‌های دولتی شبه بازرگانی	دارایی‌های سرمایه‌ای - اموال، تجهیزات و دارایی‌های ثابت	ساختمان‌ها، ماشین‌آلات و..
۲. دارایی‌های دولتی غیر شبه بازرگانی (دارایی‌های دولتی خاص)	- دارایی‌های سرمایه‌ای - دارایی‌های زیربنایی	سیستم‌های فاضلاب، شبکه‌های جاده‌ای از جمله پل‌ها، کانال‌ها و مسیرهای پیاده‌روی، سیستم‌های تامین آب، شبکه‌های ارتباطی، کنترل سیل، سیستم‌های تامین برق
	- دارایی‌های سرمایه‌ای - دارایی میراث ملی	آثار تاریخی، مجموعه هنر و موزه، بیابان، ساختمان‌های مورد نیاز برای امنیت و حفاظت.
	دارایی‌های سرمایه‌ای - دارایی‌های نظامی	سخت‌افزار نظامی و تجهیزات نظامی مانند تانک، هواپیما و فرودگاه
	دارایی‌های سرمایه‌ای - دارایی‌های اجتماعی	پارک‌ها و ساختمان‌های تاریخی.
	دارایی‌های سرمایه‌ای - منابع طبیعی	جنگل‌ها، زمین کشاورزی، آب برای تولید برق، نفت و ذخایر معدنی

منبع: اقتباس و تلخیص از آئودا (۲۰۱۶)

^۱ FASB

در حالی که پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مستلزم شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای در ترازنامه است، نوشتارهای تخصصی حسابداری بخش عمومی راه‌حل عملی حسابداری برای شناسایی دارایی سرمایه‌ای دولت در ترازنامه ارائه نکرده‌اند. بر این اساس شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی موضوع بسیار پرچالشی برای نهادهای بخش عمومی است که دارایی‌ها را نگهداری می‌کنند و همچنان موضوعی لاینحل باقی مانده است [۲۱].

ضرورت و اهمیت شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

دولت‌های همه کشورهای جهان دارایی‌های عمومی تجاری بسیار زیادی از شرکت‌های دولتی گرفته تا زمین و جنگل‌ها را در اختیار دارند. دارایی‌هایی که در برخی اوقات در هیچ حسابی ثبت نشده‌اند، اغلب به شیوه نامطلوبی اداره 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. با توجه به این که در بیشتر کشورها حجم ثروت عمومی بسیار بیشتر از بدهی‌های عمومی است، مدیریت بهتر ثروت عمومی هم مشکل بدهی‌های دولت‌ها را حل می‌کند و هم منابعی را برای تحریک اقتصاد و افزایش بازده دارایی‌های عمومی، میلیاردها دلار به خزانه دولت‌ها افزوده می‌شود. فنون مدیریت بهتر دارایی‌های عمومی را تا حد زیادی می‌توان از بهترین رویه‌ها در مدیریت شرکت‌های خصوصی وام گرفت. اینها شامل شفافیت، حسابداری مناسب و ترازنامه‌های معقول و واقعی است [۵]. بررسی پذیرش تحولات حسابداری دولتی نشان داده که این تحولات معمولاً به ویژگی‌های خاص دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی توجه نکرده است [۱۰]. بخش عمومی و غیرانتفاعی نمی‌تواند صرفاً ویژگی‌های دارایی‌های سرمایه‌ای بخش خصوصی را مورد توجه قرار دهد، زیرا شرایط متفاوتی به شرح زیر در این دو بخش وجود دارد [۱۶]، [۲۲]:

نخست آنکه، دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی بر خلاف شرکت‌ها اغلب به دلایل دیگری غیر از حداکثرسازی مقاصد اقتصادی نگهداری می‌شوند. مثال‌هایی از این نوع دارایی‌ها، جاده‌ها، اماکن تاریخی، اموال هنری، کلیساها، پارک‌ها، موزه‌ها، کتابخانه‌ها، ابنیه تاریخی، زیرساخت‌ها، جایگاه‌های نظامی، منابع ملی و غیره هستند [۱۰].

ثانیاً، بسیاری از دولت‌ها، رویکرد حسابداری بودجه‌ای را به کار می‌برند، که سیستم صدور مجوز است که در آن ثبت دارایی‌هایی سرمایه‌ای بر مجوز تحصیل تمرکز می‌کند تا بر ارزش اقتصادی یا بر استهلاک سالیانه آنها. حتی زمانی که سیستم بودجه‌ای قبلی بطور عمده تحول پیدا کرده، مشکلات اصول بودجه‌ای اغلب هنوز رخ می‌دهد [۱۳].

ثالثاً، نهادهای بخش عمومی و غیرانتفاعی گاهی اوقات اموال و دارایی‌های سرمایه‌ای هنگفتی در دسترس دارند، که تا زمان حرکت به سمت حسابداری تعهدی بطور سیستماتیک ثبت نشده‌اند. این شرایط بیانگر وجود مشکلات بسیاری در رابطه با شناخت و ارزشیابی این دارایی‌ها است [۱۰].

حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت: مطالعه تطبیقی کشورهای منتخب

ایالات متحده آمریکا

فدراسیون هیات مشورتی استانداردهای حسابداری^۱ ایالات متحده، دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی را به دو گروه دسته‌بندی کرد. اولین گروه شامل اموال، دارایی‌های ثابت و تجهیزات عمومی است. مطابق با الزامات FASAB این زیرگروه به عنوان دارایی در نظر گرفته می‌شود و در ترازنامه شناسایی می‌شوند و در صورت سود و زیان مستهلک می‌شوند. دومین گروه شامل دارایی‌های مباشرتی‌اند، این دارایی‌ها، اموالی هستند که نگهداری از آنها جزو رسالت مباشرتی دولت است، به این معنا که دولت فقط آنها را نگهداری می‌کند، بدون آنکه آنها بطور کامل در تصرف خود داشته باشد [۱۱] این دارایی‌ها شامل سه دسته اموال، تجهیزات و دارایی نظامی، دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظارت هستند، که شناسایی و مستهلک نمی‌شوند. استانداردهای حسابداری خاص دولت‌های محلی و ایالتی آمریکا نیز نسبتاً با استانداردهای دولت فدرال این کشور هماهنگ است [۶].

استرالیا

استانداردهای حسابداری استرالیا، AAS27، AAS29، AAS31 و SAC4 (AARF1990)، ۱۹۹۲، ۱۹۹۳ و ۱۹۹۶) که توسط نهاد تحقیقات حسابداری استرالیا^۲ تهیه شده است، طرفدار شمول دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی (برای مثال دارایی‌های میراث ملی) در صورت‌های مالی دولت استرالیا هستند [۲۳].

نیوزلند

مشابه با استرالیا، در می ۲۰۰۱ استانداردهاگذاران نیوزلند، RFS-3 را منتشر نمودند و آن را در نوامبر ۲۰۰۱ و فوریه ۲۰۰۲ تجدیدنظر نمودند. مطابق با مفاد این استاندارد، تمام واحدهای گزارشگر شامل نهادهای دولتی مرکزی و محلی، ملزم به شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی شدند و این دارایی‌ها را باید بر مبنای تخمین عمر مفید مستهلک کنند. این دارایی‌ها باید بر مبنای یکسانی مشابه با دارایی‌های غیرجاری واحد گزارشگر ارزشیابی شوند. FRS-3 تجدید ارزیابی بعدی این دارایی‌ها بر اساس ارزش منصفانه را نیز الزامی نموده است [۱۴].

سوئد

استانداردگذاران در سوئد معتقد به این دیدگاه هستند که تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی مشابه با سایر دارایی‌ها باید سرمایه‌ای شوند و سرمایه‌ای نمودن گذشته‌نگر مجاز است، اما در عمل به ندرت استفاده می‌شود [۲۱].

فلاندرز

در فلاندرز، بدون توجه به چارچوب مفهومی متفاوت حسابداری شرکت‌ها، حسابداری بازرگانی در بخش عمومی استفاده شده است. تحولات حسابداری بخش عمومی در دولت محلی این کشور، صرفاً توسط

^۱ FASAB

^۲ AARF

قانونگذاران انجام پذیرفته است. علاوه بر این، در سه نوع دولت محلی (شهرداری‌ها، مراکز دولتی برای ارائه خدمات رفاه اجتماعی^۱ و استان‌ها)، قانونگذاران مختلفی از دیدگاه‌های مختلفی، قوانین مربوط به دارایی‌های سرمایه‌ای تصویب نمودند [۱۰].

ایران

در نظام پیشین حسابداری بخش عمومی (قبل از سال ۱۳۹۴) شناخت دارایی‌های دولت بطور جدی مورد توجه قرار نگرفته بود، دارایی‌های ثابت در دفاتر روزنامه و کل ثبت نمی‌شد و تا آن تاریخ، غالباً آمار اموال منقول که در اختیار مسئول مربوطه بود، نگهداری می‌شد تا در پایان مسئولیت، به دولت بازگردانده شود. این در حالی است که دارایی‌های اصلی و مولد دولت در بخش غیرمنقول که ارزش بسیار بالایی دارد نه تنها شناسایی نشده بود، بلکه از ظرفیت آنها برای ارزش‌آفرینی استفاده نمی‌گردید [۴].

در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی، نظام حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی که در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور تهیه گردید، از ابتدای سال ۱۳۹۴ ابلاغ گردید. مبنای نظری و پشتوانه تئوریک دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور می‌باشد [۱] پس از آن تدوین و تالیف استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی آغاز شد که هم‌اکنون نیز ادامه دارد. استانداردهای ۵، ۶ و ۷ بخش عمومی ایران حسابداری انواع دارایی‌ها مورد بحث و بررسی قرار داده است. مطابق با مفاد این استانداردها، دارایی‌های شبه بازرگانی در ترازنامه شناسایی و مستهلک می‌شوند، تجهیزات نظامی و دارایی‌های زیربنایی نیز شناسایی می‌شوند. اما الزامی در رابطه با شناسایی دارایی‌های میراث ملی وجود ندارد.

بحث و تحلیل یافته‌های حاصل از مطالعه تطبیقی

مرور وضعیت شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی در تعدادی از کشورهای منتخب و نتایج حاصل از مطالعه تطبیقی ارائه شده در بخش پیشین بیانگر آن است مدیریت اموال دولتی در کشورهای مختلف، با توجه به ساختار نظام مالکیت و نظام اقتصادی، متفاوت بوده و تفاوت در این ساختارها بر روی فرآیند نحوه مدیریت اموال دولتی تأثیرگذار می‌باشد [۲]. از این رو، که کشورهای مختلف رویکرد حسابداری یکنواختی در رابطه با دارایی‌های سرمایه‌ای دولت ندارند و در این رابطه اجماعی وجود ندارد.

جدول ۲: خلاصه نتایج حاصل از مطالعه تطبیقی شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی

ایران	فلاندرز			سوئد	نیوزلند	استرالیا	ایالات متحده آمریکا	نوع دارایی سرمایه‌ای
	استان‌ها	OCMWs	شهرداری‌ها					
شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و مستهلک می‌شوند	الف- دارایی‌های عمومی (اموال) شبه بازرگانی

¹ OCMWs

ایران	فلاندرز			سوئد	نیوزلند	استرالیا	ایالات متحده آمریکا	نوع دارایی سرمایه‌ای
	استان‌ها	OCMWS	شهرداری- ها					
ب- دارایی‌های خاص دولتی								
شناسایی و استهلاک	N/A	N/A	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	عدم شناسایی و عدم استهلاک	اموال دفاعی (تجهیزات نظامی)
شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	N/A	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	N/A	دارایی‌های زیربنایی
در دامنه شمول استانداردهای موجود قرار نمی- گیرد.	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	عدم شناسایی و عدم استهلاک	جنگل‌ها، دارایی‌های زیستی مشابه، حق امتیاز معادن، و منابعی که احیاشونده نیست
الزام به شناسایی دارایی‌های میراث ملی وجود ندارد. برخی دارایی‌های میراث ملی که دارایی منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی هستند شناسایی و اندازه‌گیری می- شوند.	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	شناسایی و استهلاک	عدم شناسایی و عدم استهلاک (اگر در فعالیت- های دولت استفاده شوند شناسایی و مستهلك می- شوند)	میراث ملی

همان‌گونه که در جدول ۲ نیز مشاهده می‌شود و نوشتارهای تخصصی حسابداری بخش عمومی نیز موید آن است، در رابطه با رفتار حسابداری با دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی شبه بازرگانی اجماع وجود دارد، بدین‌گونه که مشابه با دارایی‌های سرمایه‌ای بخش خصوصی با آنها رفتار می‌شود، در عین حال مطالعه تطبیقی انجام شده و ادبیات موجود، بیانگر عدم هماهنگی و توافق در رابطه با رفتار یکسان حسابداری برای دارایی‌های سرمایه‌ای ویژه دولتی نظیر دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظامی است [۲۱].

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای

فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ استاندارد بین‌المللی بخش عمومی ۲۱۷^۲ را با عنوان "دارایی‌های ثابت" تدوین کرده است [۶]. این استاندارد عمدتاً بر رفتار حسابداری برای اموال، تجهیزات و دارایی‌های ثابت تمرکز نموده، بطوری که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌توانند اطلاعاتی در مورد سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر در اموال، دارایی‌های ثابت و تجهیزات و همچنین تغییرات در اینچنین سرمایه‌گذاری‌ها را کسب کنند [۱۰]. استاندارد مذکور، در مورد تجهیزات تخصصی نظامی و دارایی‌های زیربنایی کاربرد دارد، اما جنگل‌ها و دارایی‌های زیستی مولد مشابه و حقوق معدنی، اکتشاف و استخراج نفت، گاز و سایر منابع احیانشدنی مشابه را شامل نمی‌شود [۶].

استاندارد بین‌المللی بخش عمومی ۱۷ واحد گزارشگر را به شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای خاص دولتی ملزم نکرده است. در بند ۹ این استاندارد، بیان شده که برخی از دارایی‌ها به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به عنوان "دارایی‌های میراث ملی" توصیف می‌شوند. الزامات افشاء در بندهای ۸۴ الی ۹۴ ارائه شده که در آن الزام شده واحدهای دولتی در مورد دارایی‌های شناسایی شده باید افشاهایی داشته باشند [۱۹]. کاملاً مشخص است که استاندارد ۱۷ به نوع حساب مستقل (که موردنظر استانداردهاگذار دولت‌های محلی آمریکا است) یا نوع کاربری (که موردنظر هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال است) در شناخت دارایی‌ها توجه ندارد [۲۱].

دارایی‌های میراث ملی و چالش‌های شناخت و اندازه‌گیری آنها

دارایی‌های میراث ملی به عنوان دارایی‌هایی با ماهیت تاریخی، هنری، تکنولوژیکی و ژئوفیزیکی یا محیطی تعریف می‌شوند که اساساً به خاطر کمک آنها به دانش و فرهنگ نگهداری می‌شوند و این هدف در مرکز اهداف این واحدها برای نگهداری این دارایی‌ها است [۱۵]. دارایی‌های میراث ملی، ویژگی‌های خاصی دارند که آنها از سایر دارایی‌های عمومی متمایز می‌نماید. IFAC-IPSASB (۲۰۰۶) ویژگی‌های زیر را به عنوان ویژگی‌های با اهمیت دارایی‌های میراث ملی برای اهداف حسابداری تعیین نموده‌اند:

الف- احتمال نمی‌رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ پولی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد.

ب- اغلب برای فروش آنها، محدودیت‌ها یا ممنوعیت‌های شدید قانونی وجود دارد.

ج- اغلب آنها قابلیت جایگزینی ندارند و امکان دارد ارزش آنها طی زمان افزایش یابد، حتی اگر کیفیت فیزیکی آنها کاهش یافته باشد و فرسوده شده باشد.

د- ممکن است که برآورد عمر مفید آن دشوار باشد که در برخی موارد ممکن است چندین صد سال باشد.

¹ IFAC

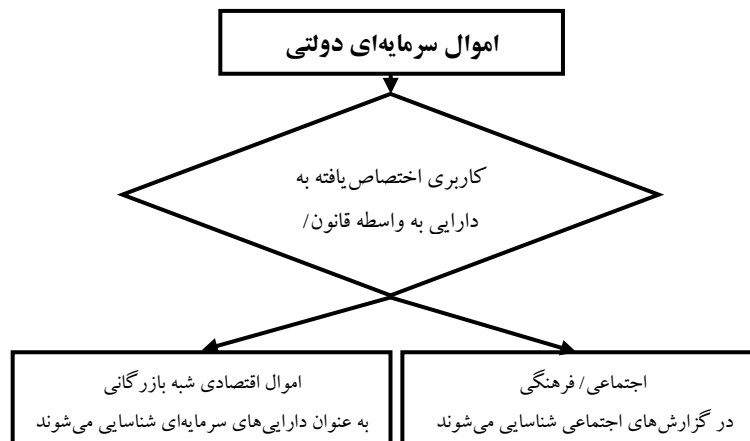
² IPSAS 17

در حالی که نوشتارهای تخصصی گسترده‌ای در رابطه با روش حسابداری دارایی‌های میراث ملی وجود دارد و همچنین به تفاوت بسیار زیاد این دارایی‌ها با سایر دارایی‌های بخش عمومی که شایسته رفتار و روش حسابداری متفاوتی است، تمرکز نموده‌اند، ادبیات بسیار اندکی در رابطه با گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه‌های جایگزین، مالی و غیر مالی وجود دارد [۱۹]. رویکردهای حسابداری فعلی برای دارایی‌های میراث ملی، که بر تهیه اطلاعات مالی تمرکز نموده‌اند، جهت اطمینان از تهیه اطلاعات سودمند برای انواع تصمیم‌گیرندگان مربوط به نیازهای ذینفعان ناکافی است. از این رو، اطلاعات اضافی در اشکال مختلف باید تهیه شود [۲۱]. علاوه بر این، اگر دارایی‌های میراث ملی ارزش مالی نداشته باشند، تطابق آنها با بدهی‌های واحد گزارشگر برای واحدهای گزارشگر دولتی گمراه‌کننده است. این دارایی‌ها منابعی نیستند که بتوانند برای ایجاد وجه نقد جهت تسویه بدهی‌ها مورد استفاده قرار گیرند و انعکاس آنها در ترازنامه برای مدیران و بستانکاران گمراه‌کننده می‌باشد [۹]. علاوه بر این، به هزینه منظور کردن فوری دارایی‌های میراث ملی منجر به تحریف صورت عملکرد مالی می‌شود. برخی نویسندگان رویکردی جامع برای حسابداری دارایی‌های عمومی پیشنهاد داده‌اند، که در ادامه بررسی می‌شوند:

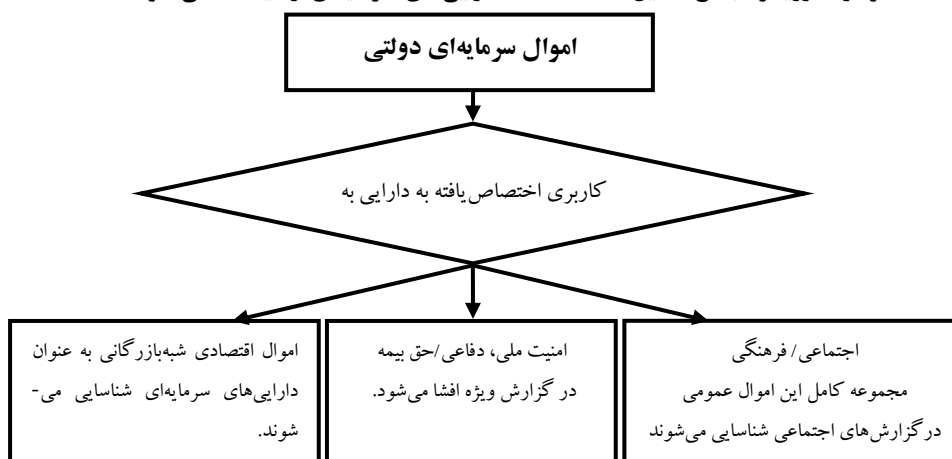
رویکرد جامع برای دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی

نویسندگان معتقدند که مناظرات مربوط به مفهوم دارایی‌های سرمایه‌ای در دولت را می‌توان با تعیین نوع کاربری اختصاص یافته به اموال دولت حل کرد، چرا که منعکس‌کننده هدف دولت از نگهداری آنهاست [۶] در این حوزه، کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) رویکردی جامع پیشنهاد نموده‌اند که در آن شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای را از دیدگاه عمومی را مورد توجه قرار می‌دهد و استدلال نموده‌اند که شناخت اموال سرمایه‌ای نظیر دارایی‌ها در صورت‌های مالی صرفاً با ویژگی ظاهری و فیزیکی دارایی‌های مرتبط نیست، بلکه به کاربری اختصاص یافته به دارایی‌ها به واسطه دولت یا قانونگذار ارتباط دارد. در این رویکرد، اگر به اموال سرمایه‌ای کاربری دارایی‌های شبه بازرگانی داده شود و برای تهیه منافع اقتصادی مورد استفاده قرار گیرد، این دارایی‌ها باید در ترازنامه منعکس شوند. از سویی دیگر، اگر دارایی‌ها کاربری اجتماعی داشته باشند که منجر به منافع اجتماعی بیشتر از منافع اقتصادی می‌گردد، نباید در ترازنامه گزارش شوند. نمودار ۱ رویکرد جامع را نشان می‌دهد:

نمودار ۱: شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه کلی (کریستینز و هم‌پژوهان، ۲۰۱۲)



آنودا (۲۰۱۶) ضمن اعلام موافقت کلی با رویکرد جامع کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) با توجه به کاربری داده شده به دارایی‌ها مبنی بر کاربری اقتصادی یا اجتماعی، آن را ناکامل دانسته و کاربری دارایی‌های نظامی/دفاعی (نظیر اجزای سیستم‌های اسلحه‌ای و پشتیبانی نظامی و کشتی‌های نظامی که برای سیستم دفاعی نگهداری می‌شوند) را مطرح نموده است. در این کاربری مشابه با هزینه‌های جاری یا آنها رفتار می‌شود، بدان معنا که به دلایل امنیت ملی یا به این دلیل که خروجی در مقابل آنها وجود ندارد که بهای تمام شده این اقلام بتواند تطابق یابد، در ترازنامه منعکس نمی‌شوند. این کاربری مطابق با دیدگاه FASAB در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی فدرال [۱۲] است. در نتیجه رویکرد جامع کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) می‌تواند برای شمول کاربری امنیت ملی/نظامی به شرح نمودار ۲ تعدیل شود. نمودار ۲: رویکرد جامع تعدیل شده: شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه کلی (آنودا، ۲۰۱۶)



کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) و آئودا (۲۰۱۶) استدلال نموده‌اند که پیامدهای عملی بکارگیری رویکرد جامع آن است که می‌تواند منتج به ارائه راهکاری شفاف و اجماعی عمومی در رابطه با چگونگی شناسایی انواع اموال سرمایه‌ای در دولت‌ها شود.

رویکرد جامع عملی برای حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه آئودا (۲۰۱۶)

بکارگیری رویکرد جامع یا جامع تعدیل شده، مشکل را از دیدگاه فعالان حرفه حل نمی‌کند، زیرا که فعالان حرفه درمی‌یابند که این دو رویکرد با معیارهای شناخت دارایی‌ها که در IPSAS ۱۶ و ۱۷ تعیین شده سازگار نیست. دارایی‌ها باید در صورت مالی شناسایی شوند، تنها زمانی که:
الف- جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مرتبط با دارایی به درون واحدگزارشگر محتمل باشد.

ب- بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی واحد گزارشگر به طور قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. مطابق با این معیارهای شناخت، دارایی‌های سرمایه‌ای باید زمانی که اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش دارایی‌های سرمایه‌ای در دسترس باشد و منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه وجود دارد، در ترازنامه شناسایی شود و زمانی که اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش در دسترس وجود ندارد، نباید شناسایی شوند. بنابراین سوال این است: اگر دارایی‌های سرمایه‌ای با توجه به کاربری اجتماعی/ فرهنگی و از سویی دیگر اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش این دارایی‌ها در دسترس باشد، آیا این دارایی‌ها باید شناسایی شود؟ آئودا (۲۰۱۶) برای پاسخ به این سوال دو دیدگاه را مطرح می‌نماید:

در دیدگاه رویکرد جامع، زمانی که دارایی کاربری اجتماعی داشته باشد، نباید در ترازنامه منعکس شود، ولی باید در گزارش‌های اجتماعی شناسایی شود. شناخت در دیدگاه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی زمانی که اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش این دارایی‌ها در دسترس باشد، باید در ترازنامه شناسایی شوند. این تضاد، شرایط را برای فعالین حرفه پیچیده می‌سازد.

علاوه بر این، سوال دیگری نیز باقی می‌ماند، اگر دارایی‌های سرمایه‌ای (برای مثال دارایی‌های میراث ملی) کاربری اجتماعی/ فرهنگی داشته باشد و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش در دسترس باشد و این دارایی‌ها در ترازنامه منعکس شود، آیا صورت‌های مالی محتوی اطلاعات گمراه‌کننده است؟ زیرا انتظاراتی در رابطه با توانایی فروش/ واگذاری اینچنین دارایی وجود دارد، که در رابطه با دارایی‌های میراث ملی بعید است یا شناخت مبالغ پولی دارایی‌های میراث ملی به فرآیند گزارشگری ارزشی می‌افزاید؟ در حقیقت، اگر دارایی کاربری اجتماعی/ فرهنگی داشته باشد (نظیر دارایی‌های میراث ملی) و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش در دسترس باشد و محدودیت‌های فرهنگی/ اجتماعی یا قانونی در رابطه با برکناری اینچنین دارایی‌ها وجود داشته باشد، سرمایه‌ای نمودن اینچنین دارایی‌هایی برای مدیریت و همچنین برای بستنکاران گمراه‌کننده خواهد بود، چون به لحاظ قانونی برای آنان در دسترس نخواهد بود. پشتوانه این استدلال موارد ذکر شده در SAC-۴ است که بیان نموده: "در ارائه اقلام در صورت‌های مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها و درآمدها و هزینه‌ها در مقابل یکدیگر قرار می‌گیرند، در غیر این صورت این اقلام شناسایی نمی‌شوند". این

بدان معناست که شناخت دارایی‌ها در صورت‌های مالی باید تنها شامل دارایی‌هایی باشد که در برابر بدهی‌ها تطابق یابد.

با انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی در ترازنامه به دلیل محدودیت‌های قانونی، اجتماعی/فرهنگی یا نظامی/امنیتی که در برکناری آنها وجود دارد امکان تطابق آنها در برابر بدهی‌ها وجود نخواهد داشت، بر این اساس شناسایی آنها در ترازنامه گمراه‌کننده است. بنابراین، می‌توان نتیجه‌گیری نمود که کاربری داده شده به دارایی سرمایه‌ای دولتی هر چه باشد، معیار اصلی در اینجا آن است که آیا دارایی‌ها در مقابل بدهی‌ها قابل تطابق هستند یا خیر. این اقدام می‌تواند منجر به ایجاد یک معیار شناخت نوین دیگر و رویکرد جدیدی شود که می‌توان آن را رویکرد حسابداری جامع عملی برای دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی نامید. ایجاد و توسعه رویکرد حسابداری جامع عملی مستلزم اضافه نمودن دو معیار شناخت دیگر به دو معیار شناخت اصلی بیان شده توسط IPSAS ۱۶ و ۱۷ است. این دو معیار می‌تواند برای تصمیم‌گیری در رابطه با شناسایی یا عدم شناسایی دارایی مورد استفاده قرار گیرد، که به شرح زیر می‌باشند:

ج- هیچ محدودیت قانونی، فرهنگی/اجتماعی و امنیت ملی/نظامی برای برکناری دارایی وجود ندارد.

د- برای جلوگیری از گمراه‌کنندگی، دارایی‌های شناسایی شده باید در مقابل بدهی‌ها تطابق یابند.

هسته اصلی این دو معیار آن است که شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی به عنوان دارایی در ترازنامه در مواردی است که اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش دارایی‌ها در دسترس است و این دارایی‌ها می‌توانند واگذار شود و از این رو در مقابل بدهی‌ها تطابق داده می‌شود. علاوه بر ۴ معیار که پیش از این ذکر شد، ایجاد رویکرد حسابداری جامع عملی شامل ۵ ویژگی شناخت زیر است:

۱- کاربری تخصیص داده شده به دارایی‌ها، ۲- نوع منافع (اقتصادی، اجتماعی/فرهنگی یا مزایای امنیتی/نظامی)،

۳- تطابق (آیا دارایی‌ها در مقابل بدهی‌ها قابل تطابق هست؟)، ۴- دارایی‌های محدود نشده- عدم وجود محدودیت‌های قانونی/اجتماعی/فرهنگی یا نظامی و امنیتی و ۵- دارایی‌های محدود شده- در مواردی که محدودیت‌های قانونی/اجتماعی/فرهنگی یا نظامی و امنیتی وجود دارد و بر این اساس نمی‌تواند کنار گذاشته شود یا به فروش برسد.

۴- معیار شناخت و ۵- ویژگی شناخت و ۳ زیر رویکرد، سنگ‌بنای رویکرد جامع عملی را شکل می‌دهد، نتایج حاصل از این رویکرد به شرح زیر می‌باشد:

دارایی‌های شبه بازرگانی اقتصادی: در این رویکرد هر دارایی سرمایه‌ای که حائز کاربری شبه بازرگانی اقتصادی شده و منافع اقتصادی ایجاد می‌کند، باید در ترازنامه سرمایه‌ای شود [۱۱]. مشابه با دارایی‌های شبه بازرگانی، هزینه‌های آنها باید در صورت عملکرد مالی گزارش شود.

رویکرد تطابق دارایی‌ها- بدهی‌ها- دارایی‌های محدود نشده: بر اساس این رویکرد، هر دارایی که حائز کاربری اجتماعی/فرهنگی یا کاربری نظامی شود و منافع اجتماعی/فرهنگی یا منافع نظامی/امنیتی ایجاد می‌کند، دارایی‌های محدود نشده هستند و می‌توانند در برابر بدهی‌ها تطابق یابد، باید در ترازنامه سرمایه‌ای شود. بر این اساس، دارایی‌های میراث ملی که از نظر قانونی، فرهنگی و اجتماعی دارایی‌های

غیر محدود در نظر گرفته می‌شوند و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش آنها در دسترس باشد و می‌توانند در برابر بدهی‌ها تطابق یابد، باید در ترازنامه بر اساس ارزش فعلی سرمایه‌ای شود [۱۹]. مشابه با دارایی‌های میراث ملی، بر اساس رویکرد تطابق دارایی‌ها- بدهی دارایی‌های نظامی که از نظر قانونی/ امنیت ملی دارایی‌های نامحدود هستند و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش آنها در دسترس هست و می‌تواند در مقابل بدهی‌ها تطابق یابد، بنابراین آنها باید بر اساس ارزش فعلی آنها سرمایه‌ای شوند.

رویکرد عدم تطابق دارایی‌ها- بدهی‌ها- دارایی‌های محدود شده: اگر اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظامی در دسترس نباشد یا در دسترس هست اما این دارایی‌ها قابلیت واگذاری ندارند، نمی‌تواند در مقابل بدهی‌ها تطابق یابد، در این شرایط دارایی‌های مذکور سرمایه‌ای نمی‌شوند [۱۹]. بر اساس این رویکرد، دارایی‌های میراث ملی به عنوان دارایی‌های با محدودیت قانونی، فرهنگی و اجتماعی در نظر گرفته می‌شوند و دارایی‌های نظامی نیز به عنوان دارایی‌های با محدودیت قانونی و امنیت ملی در نظر گرفته می‌شوند. بنابراین نباید در ترازنامه سرمایه‌ای شوند. اما با هر دو گروه دارایی مذکور به دو صورت متفاوت زیر رفتار می‌شود:

با دارایی‌های میراث ملی به عنوان دارایی‌های امانی^۱، دارایی‌های اعتماد^۲ و دارایی‌های تحت تولیت^۳ رفتار می‌شود. بر این اساس، هر کشوری باید صورت دارایی‌های امانی/ اعتماد ایجاد کنند که در آن دارایی‌های میراث ملی در صورت بر حسب واحدهای فیزیکی و نه ارزش‌های مالی بیان می‌شود [۱۹]. صورت دارایی‌های اعتماد باید استهلاك طبقه‌های عمده، واحدهای فیزیکی اضافه شده و برداشت در طی سال، توصیف روش‌های تحصیل و برداشت را در برگیرد. یادداشت‌های همراه نیز باید پشتوانه صورت دارایی‌های اعتماد باشد.

علاوه بر این، دارایی‌های میراث ملی که در حساب اعتماد نگهداری می‌شوند ممکن است بطور غیر مستقیم درآمدهایی ایجاد نماید و متحمل هزینه‌هایی نظیر هزینه‌های بهسازی و حفظ و نگهداری شوند. بنابراین به منظور به احصای درآمدها و هزینه‌های مرتبط با دارایی‌های میراث ملی، هر کشوری باید وجوه اعتماد (وجوه امانی) ایجاد کند [۱۹] و [۲۰]. این وجوه (حساب‌های مستقل) شامل کلیه درآمدها و هزینه‌های مرتبط با دارایی‌های میراث ملی در کشور خواهد بود. مانده وجوه اعتماد هم می‌تواند به عنوان بدهی یا دارایی در ترازنامه گزارش شود [۱۵] و [۲۰].

در مورد دارایی‌های نظامی، هر کشوری می‌تواند صورت دارایی‌های نظامی و یا گزارش‌های ویژه ایجاد کند و این دارایی‌ها در این صورت‌های مالی و گزارش‌ها افشا می‌شود. دارایی‌های نظامی می‌توانند بر حسب واحدهای فیزیکی (تعداد سیستم‌ها یا اقلام) یا بر حسب ارزش‌های مالی بیان شوند. نمودار ۳، شمایی کلی از رویکرد جامع عملی آئودا (۲۰۱۶) ارائه می‌کند.

¹ Agent Assets

² Trust Assets

³ Custodial assets

نمودار ۳: رویکرد حسابداری جامع عملی برای دارایی‌های سرمایه‌ای آئودا (۲۰۱۶)



نتیجه‌گیری

در سه دهه اخیر، راهبری مناسب دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی و پاسخگویی در رابطه با آنها به موضوع با اهمیتی تبدیل شده است. راهبری خوب توأم با پاسخگو نمودن مقامات حاکمه برای اقدام در جهت منافع شهروندان برای حفظ، بکارگیری و ارتقای ارزش دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی منجر به تمایل رو به رشدی برای معرفی حسابداری تعهدی در دولت‌ها شده است. تجربه کشورهای پیشرو در اصلاحات بخش عمومی نشان‌دهنده پیچیدگی و طولانی بودن دوران گذار از مبنای نقدی به تعهدی است [۷]. پذیرش حسابداری تعهدی متضمن آن است که نهادهای دولتی باید همه دارایی‌های خود را در صورت‌های مالی گزارش کنند [۲۱]. نوشتارهای تخصصی بخش عمومی بیش از سه دهه است که بر شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی تمرکز نموده‌اند، لیکن در رابطه با حسابداری انواع دارایی‌های سرمایه‌ای، اجماعی وجود ندارد. بر این اساس، مقاله حاضر ضمن مرور اهمیت شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت و انجام مطالعه تطبیقی

در رابطه نحوه شناسایی این دارایی‌ها در کشورهای مختلف، رویکرد جامع کریستینز و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) و رویکرد جامع عملی برای دارایی‌های سرمایه‌ای آئودا (۲۰۱۶) را تبیین و ارائه نمود. در رویکرد جامع عملی، علاوه بر دو معیار بیان شده در IPSAS ۱۶ و ۱۷، دو معیار شناخت جدید را پیشنهاد داده است. این دو معیار شناخت عبارتند از: الف- محدودیت‌های قانونی، فرهنگی/ اجتماعی و امنیت ملی/ نظامی برای برکناری دارایی‌ها وجود ندارد و ب- برای اجتناب از گمراه‌کنندگی، دارایی‌های شناسایی شده باید با بدهی‌ها تطابق یابد. همچنین رویکرد نوین بر پنج ویژگی شناخت، مبتنی است: کاربری تخصیص داده شده به دارایی‌ها، نوع منافع (منافع اقتصادی، اجتماعی/ فرهنگی یا منافع نظامی)، تطابق (آیا دارایی‌ها با بدهی‌ها تطابق می‌یابد یا خیر)، دارایی‌های محدود نشده- در مواردی که محدودیت‌های قانونی/ اجتماعی/ فرهنگی یا محدودیت‌های نظامی و امنیتی وجود ندارد و دارایی‌های محدود شده در مواردی که محدودیت‌های قانونی/ اجتماعی/ فرهنگی یا محدودیت‌های نظامی یا امنیتی وجود دارد و بر این اساس، امکان برکناری یا فروش آنها وجود ندارد. بر مبنای معیارهای شناخت جدید و ۵ ویژگی شناخت، سه زیر رویکرد کلی دارایی‌های شبه بازرگانی اقتصادی، رویکرد تطابق دارایی‌ها بدهی‌ها برای دارایی‌های محدود نشده و رویکرد دارایی‌ها- بدهی‌هایی که تطابق نمی‌یابند برای دارایی‌های محدود شده ایجاد شده است. هدف رویکرد جامع، کمک به دانشگاهیان و فعالان حرفه جهت تعیین رویکرد حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای مختلف در واحدهای گزارشگر بخش عمومی به شیوه‌ای عملی است.

فهرست منابع

۱. اسماعیلی‌کیا، غریبه، ملانظری، مهناز. (۱۳۹۷). "تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی- مطالعه تطبیقی کشورهای منتخب". **اولین همایش ملی حسابداران و بخش عمومی**، دانشگاه الزهراء، تهران.
۲. ثقفی، علی، قربان پور، فریدون. (۱۳۹۷). "بررسی تجارب کشورها در زمینه مدیریت اموال و دارایی‌های دولت (عمومی)". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۱۰(۳۷)، ۲۰-۵.
۳. جان‌افزایی، نصراله، نیک‌بخت محمدرضا. (۱۳۹۵). "بررسی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی ایران". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۴(۱۶)، ۸۳-۷۴.
۴. حجازی، محسن، حاجی قاسمی، محمدرضا، دهقانی‌زاده بغدادآباد، علیرضا. (۱۳۹۷). "بررسی عوامل مؤثر بر شناسایی اموال دولت با استفاده از فازی تاپسیس (مورد مطالعه: استان یزد)". **حسابداری دولتی**، ۴(۲)، تهران، پیاپی(۸). ۱۰۵-۱۱۴.

۵. داگ دتر، استفان فولستر. (۲۰۱۵)، **ثروت عمومی ملل، مدیریت دارایی‌های عمومی، عامل تقویت یا تضعیف رشد اقتصادی**، خیرخواهان، جعفر، معاونت امور اقتصادی - وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول، نشر پیک نور.
۶. زارعی، بتول، معرفتی، داوود. (۱۳۹۳). "آیا در حسابداری مالی تمامی اموال سرمایه‌های متعلق به دولت باید به عنوان دارایی شناسایی شود؟" **حسابرس**، شماره ۷۱، ۷۲-۸۰.
۷. ملکیان، اسفندیار، وحدانی، محمد. (۱۳۹۴). "نوآوری در حسابداری دولتی و تئوری انتشار" **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۴ (۱۵)، ۴-۱۵.
۸. ملکیان، اسفندیار، عزیزپور علی اکبر، دریایی، عباسعلی. (۱۳۸۹). مطالعه نقش آمارهای مالی دولت (GFS) - در ایران، در بهبود شفافیت، پاسخگویی و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای "تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران. ۲(۵)، ۷۲-۸۹.
9. Carnegie, G.D. and Wolnizer, P.W. (1995). "The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction", **Australian Accounting Review**, 5(1), 31-47.
10. Christiaens, J. (2004). "Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards", **European Accounting Review**, 13(4), 743-770.
11. Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., and Everaert, P. (2012). "Should All Capital Goods of Governments be Recognized as Assets in Financial Accounting?". **Baltic Journal of Management**, 7(4). 429-443.
12. Federal Accounting Standards Advisory Board, SFFAS No. 8.(1996). **Supplementary Stewardship Reporting**, May 1996.
13. Gillet, J.B. and Heiles, C. (1999). "Implementing the municipal accounting reform in France", paper presented at 7th conference of working paper Comparative International Governmental Accounting Research, Tilburg.
14. Hooper, Keith, Kearins, Kate, Green, Ruth. (2004). "Knowing "the price of everything and the value of nothing": accounting for heritage assets" **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 18(3), 2005, 410-433.
15. IFAC-IPSASB, (2006), "Accounting for heritage assets under the accrual accounting basis of accounting", Consultation paper, February, 2006.
16. Mautz, R.K. (1988), "Editorial: monuments, mistakes and opportunities", **Accounting Horizons**, 2(2), 123-8.

17. Monsen, N. (2001). " Cameral accounting and cash flow reporting: some implications for use of the direct or indirect method", **European Accounting Review**, 10(4), pp. 705-724.
18. Ouda, H., (2005) "Transition to Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: Problems and Requirements, With special focus on the Netherlands and Egypt" **Universal Press**, Veenendaal, the Netherlands, 405.
19. Ouda, H., (2014), "Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices", **Journal of Finance and Accounting** 2(2). 19-33.
20. Ouda, H., (2015), "Making Governmental Accounting More Practice-Relevant: Practitioner's Perspective", **International Journal on Governmental Financial Management**-Vol. XV, No 1, 2015.
21. Ouda, H. (2016), "Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go? ", **International Journal on Governmental Financial Management** - Vol. XVI, No 1, 23-41
22. Pallot, J. (1990). "The nature of public sector assets: a response to Mautz", **Accounting Horizons**, 4(2), 79-85.
23. Rowles, T. (1992). "Financial reporting on infrastructure and heritage assets by public sector entities", AARf Discussion paper 17, **Australian accounting research foundation**, Melbourne.



Governmental Capital assets: Practical Holistic Approach for assets recognition, and reporting

Ghareibeh Esmailikia (Ph.D)¹©

Assistant Prof. of Ilam university, Iran

(Received: 30 March 2020; Accepted: 17 August 2020)

The NPM and New Public Financial Management were the umbrella for many public sector reforms such transition to accrual accounting, budgeting reform, enhancing public accountability and better governance. In this regard, providing services with appropriate quality to citizens requires an environment for advanced and professional public financial management. The responsibility and accountability of better public assets management depends on the existence of a sound accounting and reporting system that provides relevant information for fulfilling the responsibility and accountability purposes. But despite the efforts made over the past three decades, there are still unresolved questions and debates over government capital assets. Most studies have focused on recognizing certain specific assets such as heritage assets and military assets, Others have adopted a holistic approach to dealing with capital assets. The present research has been conducted in a library research method. So by studying and reviewing the available literature, has attempted to survey the dimensions of the subject, Accordingly, while reviewing the classification of government capital assets, the necessity and importance of recognizing and measuring them, and conducting a comparative study of government capital assets in the selected countries, A Christensen et al (2012) holistic approach to accounting for the capital assets of and finally an Ouda (2016) practical holistic approach are discussed.

Keywords: Governmental Capital Assets, Recognition, Practical Holistic Approach.

¹ gh.esmailikia@.ac.ir ©(Corresponding Author)