

## Identifying and Proposing Practical Holistic Approach for Governmental Capital Assets Recognition and Reporting from Experts Attitudes<sup>1</sup>

Gharibeh Esmailikia<sup>2</sup>, Hamed parvizikia<sup>3</sup>

Received: 2022/06/19

Accepted: 2022/12/01

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** Over the past three decades, holistic financial reporting of governmental capital assets has become a challenging issue. Based on the New Public Management practices, public sector entities are required to report the economic values of all capital assets under their control to stakeholders in a model, but there is no comprehensive model for reporting governmental capital assets. This study aims to identify and propose a holistic practical approach to recognition and reporting of the governmental capital assets.

**Method:** Using Delphi method and interviewing 21 experts, data were collected and analyzed using SPSS software.

**Results:** The purpose of the government in maintaining government capital assets can be a good basis for assets recognition and based on this, economic assets, defense assets and heritage assets are identified.

**Conclusion:** Recognition of economic assets can be done based on criteria similar to the criteria for recognizing private sector assets. And due to the special nature of some governmental capital assets, two complementary criteria should be used to recognition these assets, including the absence of restrictions on the disposal and matching of assets to liabilities.

**Contribution:** In addition to financial reports, Requisite to capital asset Holistic reporting is requires the preparation of non-financial reports for specific classes of these assets. Therefore, defense and social assets that do not meet the recognition criteria should be reported in defense and social reports in terms of physical units.

**Keywords:** Governmental Capital Assets, Recognition and Reporting, Practical Holistic Approach.

**JEL Classification:** M40, M48.

---

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40404.1705

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Literature and Humanities, Ilam University, Ilam, Iran. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Isfahan University, Isfahan, Iran. (hamedparvizikia@gmail.com).



## شناسایی و پیشنهاد رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری دارایی های سرمایه ای دولتی از نگرش خبرگان<sup>۱</sup>

غریبه اسماعیلی کیا<sup>۲</sup>، حامد پرویزی کیا<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۰

### چکیده

**هدف:** در سه دهه گذشته، گزارشگری مالی جامع دارایی های سرمایه ای دولت تبدیل به موضوعی چالش برانگیز شده است. بر مبنای رویه های مدیریت عمومی نوین، نهادهای بخش عمومی موظفند که در مدلی ارزش های اقتصادی تمام دارایی های سرمایه ای تحت کنترل خود را به ذی نفعان گزارش دهند، اما در حال حاضر، مدل جامعی برای گزارشگری دارایی های سرمایه ای دولتی وجود ندارد. هدف پژوهش حاضر شناسایی و پیشنهاد رویکرد جامع و عملی شناخت و گزارشگری دارایی های سرمایه ای دولتی است.

**روش:** با بکارگیری روش دلفی و نظرخواهی از ۲۱ نفر از خبرگان، داده ها گردآوری و با استفاده از نرم افزار اس.بی.اس تجزیه و تحلیل شدند. **یافته ها:** هدف دولت از نگهداری دارایی های سرمایه ای دولت، می تواند مبنای مناسبی برای شناخت دارایی ها باشد و بر این اساس، دارایی های اقتصادی، دارایی های نظامی و دارایی های میراث ملی شناسایی می شوند.

**نتیجه گیری:** شناخت دارایی های اقتصادی می تواند مشابه با معیارهای شناخت دارایی های بخش خصوصی انجام پذیرد و به دلیل ماهیت خاص برخی دارایی های سرمایه ای دولت، دو معیار مکمل عدم وجود محدودیت در واگذاری و تطابق دارایی در مقابل بدهی ها، نیز برای شناخت این دارایی ها استفاده شود.

**دانش افزایی:** لازمه گزارشگری جامع دارایی های سرمایه ای علاوه بر گزارش های مالی، تهیه گزارش های غیر مالی برای طبقه های خاصی از این دارایی ها است. بنابراین، دارایی های نظامی و اجتماعی که حائز معیارهای شناخت نباشند، در گزارش های نظامی و اجتماعی بر حسب واحدهای فیزیکی گزارش شوند.

**واژه های کلیدی:** دارایی های سرمایه ای دولتی، رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری، روش دلفی.

طبقه بندی موضوعی: M48، M40.

10.22051/JAASCI.2022.40404.1705 : DOI

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir).

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. (hamedparvizikia@gmail.com).

jaasci.alzahra.ac.ir

## مقدمه

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 (اسماعیلی کیا، ۱۴۰۰: ۸۷). ارتقای پاسخگویی، شفافیت، کارایی، اثربخشی، مسئولیت‌پذیری و احکام قانونی، اهداف اساسی دولت در راستای ارائه موفقیت‌آمیز خدمات عمومی است (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۹: ۱۴۵). 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 (اسماعیلی کیا، ۱۴۰۰: ۸۷). فقدان اطلاعات صحیح، مربوط و با جزئیات در مورد دارایی‌های دولتی می‌تواند به‌عنوان یک مانع در پذیرش راهبری صحیح بخش عمومی در نظر گرفته شود. از آنجایی که استفاده از سیستم حسابداری دولتی سنتی تمام اطلاعات مورد نیاز برای اهداف مدیریت دارایی‌ها را تهیه نمی‌کند، حسابداری تعهدی همراه با سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی پیشرفته، می‌تواند اطلاعات جامع و به‌موقع را در صورت نیاز تهیه نماید. این رویکرد، مستلزم نگهداری کامل و منظم ثبت‌های دقیق دارایی و ارزیابی مجدد منظم و دارایی‌های نگه داشته شده است. بنابراین، انتقال به حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم آن است که نهادهای دولتی دارایی‌های خود را شناسایی و ارزش‌گذاری کنند تا بتوانند ترازنامه را تهیه کنند (آئودا، ۲۰۱۶: ۲۶).

شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های فیزیکی در بخش عمومی کار ساده‌ای نیست، زیرا این دارایی‌ها برای چندین دهه وجود داشته‌اند و از راه‌های مختلفی تحصیل شده‌اند که باعث می‌شود روند شناسایی و ارزیابی این دارایی‌ها دشوارتر باشد (آئودا، ۲۰۱۴: ۱۹). بنابراین، مشکل اصلی برای ثبت دارایی‌های فیزیکی واحدهای گزارشگر دولتی، تنها این نیست که بدانند مالک دارایی‌ها هستند، بلکه باید آنها را ارزش‌گذاری کنند. 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 استانداردارد گذاران 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 (کریستینز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴: ۷۴۴).

در حالی که نوشتارهای تخصصی حسابداری بخش عمومی در سه دهه اخیر در رابطه با رفتار حسابداری با دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی شبه بازرگانی توافق داشته و با آنها به روشی مشابه با دارایی‌های سرمایه‌ای بخش عمومی برخورد کرده‌اند، اما ادبیات موجود نشان داده که در مورد رفتار حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای ویژه دولتی، نظیر دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های دفاعی، اتفاق نظر وجود ندارد (آئودا، ۲۰۱۶: ۳۰). در حقیقت، نحوه حسابداری دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های دفاعی تبدیل به موضوع بسیار چالش‌برانگیزی برای واحدهای بخش عمومی شده است که این نوع دارایی‌ها را نگهداری می‌کنند. اغلب مطالعات بر رفتار حسابداری انواع دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی نظیر دارایی‌های نظامی، دارایی‌هایی زیرساختی تمرکز نموده‌اند (برای مثال ماتز<sup>۲</sup>، ۱۹۸۸، رولز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲، بارتون، ۱۹۹۹، ۲۰۰۰، آئودا، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۴)، برخی دیگر نظیر کریستینز، رومل، بارتون و ایورایرت<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) رویکردی جامع در رابطه با شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی اتخاذ نموده‌اند. با این حال، رویکردهای جامع معرفی شده مشکل شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی را از دیدگاه فعالان حرفه حل نکرده است و با معیارهای شناخت دارایی تعیین شده در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شماره ۱۶ و ۱۷، سازگار نیست (آئودا، ۲۰۱۶: ۲۵). علاوه بر این، تاثیر گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی بر حسب ارزش‌های اقتصادی آن‌ها در صورت‌های مالی، لحاظ نشده است. آئودا (۲۰۱۶) با دیدگاه ویژه‌ای، مبنای نظری چالش‌های مذکور را در مدل خود مورد توجه قرار داده است، اما علیرغم تلاش‌های انجام شده در طی سه دهه گذشته، همچنان پرسش‌ها و بحث‌های حل نشده‌ای در رابطه با حسابداری

---

1. Christiaens

2. Mautz

3. Rowles

4. Christiaens, Rommel, Barton & Everaert

دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی وجود دارد (اسماعیلی کیا، ۱۴۰۰: ۸۷). در واقع پیش‌بینی اندکی برای شناخت کلیه دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی (شامل زیرساخت‌ها و دارایی‌های میراث ملی و زمین زیر جاده) در ترازنامه وجود دارد و آنها فرض می‌کنند که این دارایی‌ها تفاوت چندانی با سایر دارایی‌ها ندارند (میکالف و پرایسون<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷: ۱۰). 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 نکرده- اند (آئودا، ۲۰۱۶: ۲۷). با توجه به این بحث‌ها و چالش اساسی موجود، هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی و پیشنهاد رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی از دیدگاه خبرگان است. بر این اساس، سوال اصلی پژوهش بدین مضمون مطرح می‌گردد، مدل جامع عملی برای شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های سرمایه‌ای به چه شکلی پیشنهاد و ارائه شود؟ پژوهش حاضر سعی دارد با نظرسنجی از خبرگان و بکارگیری روش دلفی با مبنا قرار دادن رویکرد حسابداری جامع عملی برای دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی آئودا (۲۰۱۶)، با پاسخ به سوال فوق ضمن پیشنهاد رویکردی جامع در این زمینه و گام موثری در جهت رفع شکاف تحقیقاتی مذکور برداشته و همچنین، بتواند رهنمود و راهنمای مناسبی برای استاندارد‌گذاران و افراد فعال در حرفه ارائه نماید.

### مبانی نظری و توسعه سوالات پژوهش

به‌طور کلی نیاز به پاسخگویی در فعالیت‌های بخش عمومی مورد توافق همگانی است، اما بحث‌های گسترده‌ای در رابطه با چگونگی رخدادن آن وجود دارد (اسماعیلی کیا، ملانظری و مطاعی، ۱۳۹۴: ۲۲). بهبود سیستم اطلاعاتی دارایی‌های بخش عمومی، هسته بنیادی رویکرد مدیریت عمومی نوین است. نیاز به شناسایی دارایی‌های عمومی و استفاده بهینه از این دارایی‌ها در بسیاری از کشورها، هم در سطح مرکزی و هم در سطح محلی، عمدتاً ناشی از این ایده است که دولت و مردم باید تصویری کامل از دارایی‌های کشور داشته باشند و دولت، مسئول مدیریت منابع عمومی از طرف همه شهروندان خود است. بنابراین، برای تصمیم‌گیری منطقی و کسب اطمینان از کنترل بهتر بر

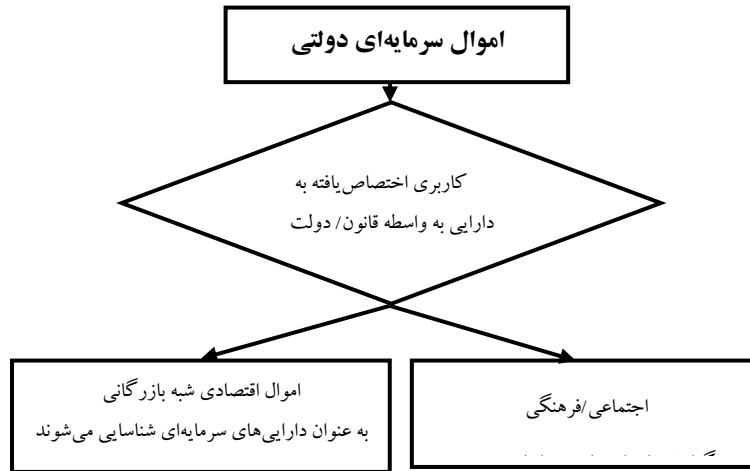
1. Micallef, and Peirson

فعالیت‌های بخش عمومی، پایگاه داده به‌روز از کلیه دارایی‌های عمومی موردنیاز است. استدلال بر این است که دولت‌ها زمانی که خدمات عمومی ارائه می‌کنند، نه تنها از پول مالیات‌دهندگان استفاده می‌کنند، بلکه از دارایی‌های عمومی که دولت باید از طریق دارندگان دارایی‌های عمومی، یعنی شهروندان، برای حفظ ثروت ملی اداره کند، استفاده می‌کنند (گروبیسیک، نوسینویک و روج<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹: ۳۳۲). درک اهمیت و ضرورت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای منجر به توجه بیشتر به این زمینه و انجام اقدامات لازم توسط دولت‌ها در این راستا است.

اولین پیش‌شرط برای بکارگیری دارایی‌های عمومی برای ایجاد درآمد عمومی، تعیین صریح و شفاف انواع دارایی‌هایی است که پرتفوی دارایی‌های عمومی را تشکیل می‌دهند (گروبیسیک و هم‌کاران، ۲۰۰۹: ۳۳۲). در بخش انتفاعی تردیدی در مورد گزارش زیرساخت‌ها، تجهیزات و ماشین‌آلات به‌عنوان دارایی سرمایه‌ای وجود ندارد. اگرچه از نظر شکل فیزیکی آنها با هم همگن نیستند، اما نتیجه تمام آنها یکی است و آن انتفاع مالی برای شرکت است. منافع اقتصادی یکی از دلایل اصلی برای سرمایه‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای توسط شرکت‌های بخش خصوصی است، اما دولت‌ها در بخش عمومی با قصد انتفاع مالی در دارایی‌های سرمایه‌ای (مانند جاده‌ها و تجهیزات پلیس) سرمایه‌گذاری نمی‌کنند، بلکه هدف آنها ارائه خدمات فردی و جمعی (حمل و نقل و امنیت) به جامعه است. بر این اساس، بیشتر اموال سرمایه‌ای مورد استفاده توسط دولت طبق تعاریف بازرگانی نمی‌تواند و نباید به‌عنوان دارایی شناسایی شود. برای فائق آمدن بر این محدودیت که در تعریف دارایی در استانداردهای بازرگانی مشاهده می‌شود، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان یک راهکار جایگزین به این تعریف، خدمات بالقوه را افزوده است. در هر حال، منافع اجتماعی بخشی از منافع دولت به‌عنوان واحد گزارشگر نمی‌باشد، بلکه به‌عنوان بخشی از منافع شهروندان است و امکانات و تسهیلات ارائه‌کننده منافع اجتماعی باید به‌عنوان بدهی به مبلغ هزینه‌های متحمل شده بابت تحصیل و نگهداری آنها شناسایی شوند.

با توجه به این مباحث، پژوهشگران 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. کاربری دارایی‌ها منعکس کننده هدف دولت از نگهداری آنها است (کریستینز و همکاران، ۲۰۱۲: ۴۳۱) و بر این اساس و با رویکردی جامع، دو کاربری اقتصادی (شبه‌بازرگانی) و کاربری اجتماعی/ فرهنگی، را تعیین و بدین ترتیب تصویری جامع از دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی ارائه نموده‌اند.



نمودار ۱. شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای از دیدگاه کلی (کریستینز و همکاران، ۲۰۱۲)

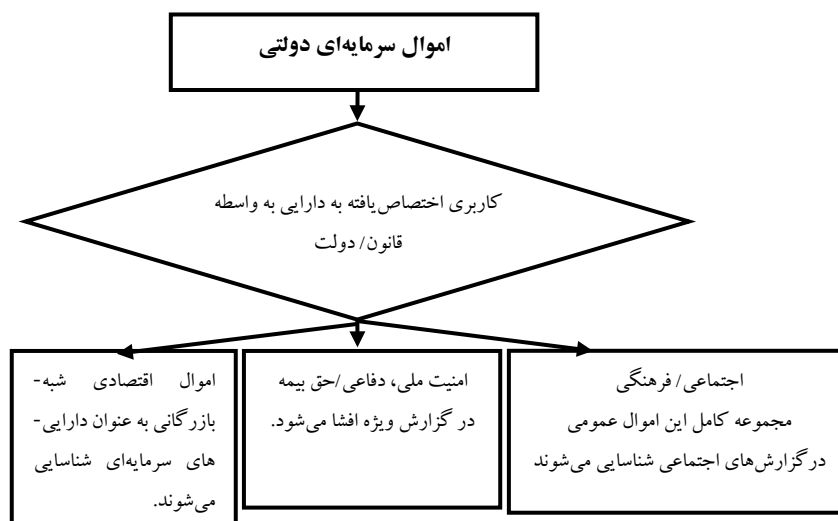
آنودا (۲۰۱۶: ۳۱) ضمن اعلام موافقت کلی با رویکرد جامع کریستینز و همکاران (۲۰۱۲) با توجه به کاربری داده شده به دارایی‌ها مبنی بر کاربری اقتصادی یا اجتماعی، آن را ناکامل دانسته و کاربری دارایی‌های نظامی/ دفاعی (نظیر اجزای سیستم‌های اسلحه‌ای و پشتیبانی نظامی و کشتی‌های نظامی که برای سیستم دفاعی نگهداری می‌شوند)، را مطرح نموده است. در این کاربری، در رابطه با دارایی‌های نظامی/دفاعی مشابه با هزینه‌های جاری رفتار می‌شود؛ بدان معنا که به دلایل امنیت ملی یا به این دلیل که در مقابل آنها خروجی وجود ندارد که بهای تمام شده این اقلام بتواند با آن تطابق یابد، در ترازنامه منعکس نمی‌شوند. در نتیجه رویکرد جامع کریستینز و همکاران (۲۰۱۲) می‌تواند برای شمول کاربری امنیت ملی/ نظامی به شرح نمودار ۲ تعدیل شود.

بکارگیری رویکرد جامع یا جامع تعدیل شده، مشکل را از دیدگاه فعالان حرفه حل نمی کند، زیرا که فعالان حرفه در می یابند که این دو رویکرد با معیارهای شناخت دارایی ها که در استانداردهای بین المللی بخش عمومی شماره ۱۶ و ۱۷ تعیین شده سازگار نیست. دارایی ها باید در صورت مالی شناسایی شوند، تنها زمانی که:

الف- جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مرتبط با دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد.

ب- بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی واحد گزارشگر به طور قابل اتکا قابل اندازه گیری باشد.

مطابق با این معیارهای شناخت، دارایی های سرمایه ای باید زمانی که اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش دارایی های سرمایه ای 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 دارایی های سرمایه ای با توجه به کاربری اجتماعی / فرهنگی و از سویی دیگر، اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش این دارایی ها در دسترس باشد، آیا این دارایی ها باید شناسایی شود؟ (آئودا، ۲۰۱۶: ۳۳).



نمودار ۲. رویکرد جامع تعدیل شده: شناخت دارایی های سرمایه ای از دیدگاه کلی (آئودا، ۲۰۱۶)

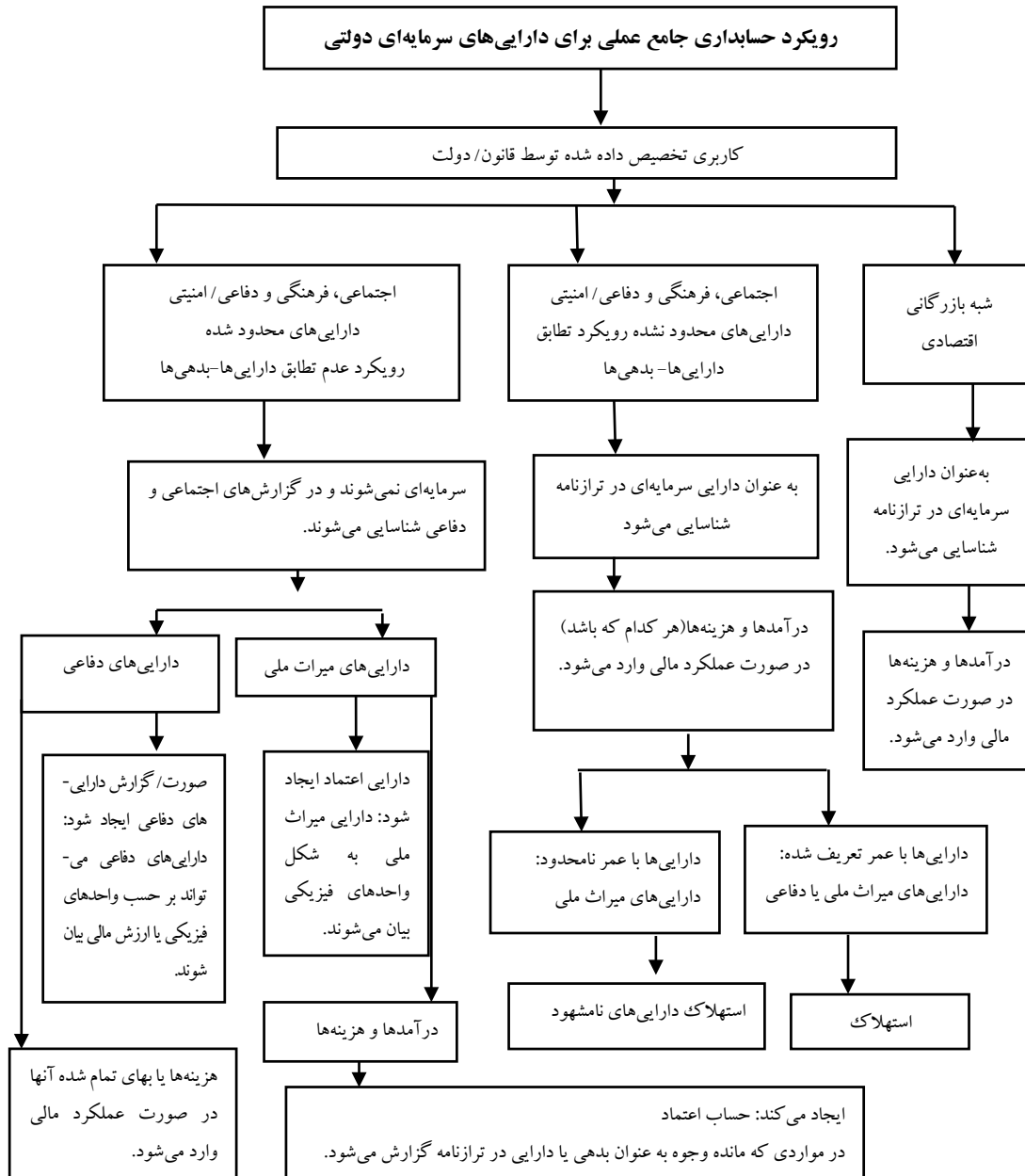


آنودا (۲۰۱۶: ۳۳) برای پاسخ به این سوال دو دیدگاه را مطرح می‌نماید: در دیدگاه رویکرد جامع، زمانی که دارایی کاربری اجتماعی داشته باشد، نباید در ترازنامه منعکس شود، اما باید در گزارش های اجتماعی شناسایی شود. علاوه بر این، سوال دیگری نیز باقی می‌ماند، اگر دارایی های سرمایه ای (برای مثال دارایی های میراث ملی) کاربری اجتماعی / فرهنگی داشته باشد و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش آن ها در دسترس باشد و این دارایی ها در ترازنامه منعکس شود، آیا محتوی اطلاعاتی صورت های مالی گمراه کننده است؟ در حقیقت، اگر دارایی، کاربری اجتماعی / فرهنگی داشته باشد (نظیر دارایی های میراث ملی) و اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش آن در دسترس باشد و محدودیت های فرهنگی / اجتماعی یا قانونی در رابطه با برکناری اینچنین دارایی ها وجود داشته باشد، سرمایه ای نمودن اینچنین دارایی هایی برای مدیریت و همچنین، برای بستن کاران گمراه کننده خواهد بود، زیرا به لحاظ قانونی برای آنان در دسترس نخواهد بود.

بنابراین، می‌توان بیان کرد که تفاوتی ندارد کاربری داده شده به دارایی سرمایه ای دولتی کدامیک است، در هر حال معیار اصلی شناخت دارایی ها این است که آیا دارایی ها در مقابل بدهی ها 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 دارایی های سرمایه ای دولتی نامید. ایجاد و توسعه رویکرد حسابداری جامع عملی، مستلزم اضافه نمودن دو معیار شناخت دیگر به دو معیار شناخت اصلی بیان شده توسط استانداردهای بین المللی بخش عمومی، شماره ۱۶ و ۱۷، است. این دو معیار می‌تواند برای تصمیم گیری 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 گمراه کنندگی، دارایی های شناسایی شده باید در مقابل بدهی ها تطابق یابند.



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

نتایج حاصل از این رویکرد به شرح زیر می‌باشد:

- هر دارایی سرمایه‌ای که حائز کاربری شبه بازرگانی اقتصادی باشد و منافع اقتصادی ایجاد نماید، باید در ترازنامه، سرمایه‌ای شود.

- هر دارایی که حائز کاربری اجتماعی/فرهنگی یا کاربری نظامی شود و منافع اجتماعی/فرهنگی یا منافع نظامی/امنیتی ایجاد نماید، دارایی‌های محدود نشده است و می‌تواند در برابر بدهی‌ها تطابق یابد و باید در ترازنامه سرمایه‌ای شود. بر این اساس، دارایی‌های میراث ملی که از نظر قانونی، فرهنگی و اجتماعی دارایی‌های غیرمحدود در نظر گرفته می‌شوند و اطلاعات بهای تمام‌شده یا ارزش آنها در دسترس باشد و می‌تواند در برابر بدهی‌ها تطابق یابد، باید در ترازنامه بر اساس ارزش فعلی سرمایه‌ای شود.

- اگر اطلاعات بهای تمام شده یا ارزش دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظامی در دسترس نباشد یا در دسترس است، اما این دارایی‌ها قابلیت واگذاری ندارند و نمی‌توانند در مقابل بدهی‌ها تطابق یابند، در این شرایط دارایی‌های مذکور سرمایه‌ای نمی‌شوند. نمودار ۳، شمایی کلی از رویکرد جامع عملی آئودا (۲۰۱۶) ارائه می‌کند.

با مرور نوشتارهای تخصصی فوق می‌توان نتیجه گرفت که هر یک از رویکردهای ارائه شده برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی سعی داشته تا بهتر بتوانند رویکرد جامعی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های مذکور ارائه نمایند، اما از آنجایی که در نوشتارهای تخصصی دانشگاهی هیچگونه اجماعی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای مشاهده نمی‌شود، بنابراین اتخاذ رویکردی جامع و نظرسنجی از خبرگان جهت دستیابی به الگوی مناسب بسیار حائز اهمیت است. نتیجه آنکه پژوهش حاضر با الهام از نحوه شناخت و اندازه‌گیری مطرح شده فوق، به دنبال شناسایی رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی است. طبق بررسی‌های انجام شده، در ایران تاکنون هیچگونه پژوهش دانشگاهی در زمینه شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی انجام نشده است و از این رو، مطالعه حاضر نخستین پژوهش در این حوزه تلقی می‌شود.

دی‌ولف، کریستینز و آورسانو<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در پژوهش خود ارزیابی نمودند که آیا مقاله مشورتی هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مورد دارایی‌های میراث ملی واقعا می‌تواند به بحث‌های آکادمیک در مورد نحوه گزارشگری دارایی‌های میراث ملی خاتمه دهد. در این پژوهش مشابهت‌ها و تفاوت‌ها در موضع هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، نوشتارهای تخصصی پیشین دانشگاهی و پاسخ‌دهنده‌ها به مقاله مشورتی توسط نویسندگان بررسی شده است. هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پیشنهاد نموده که دارایی‌های میراث ملی در صورت‌های مالی شناسایی و اندازه‌گیری شوند، در حالی که نوشتارهای تخصصی آکادمیک تا حد زیادی از گزارشگری با استفاده از یادداشت‌های توضیحی پشتیبانی کرده است. یافته‌ها حاکی از آن بود که اکثریت پاسخ‌دهنده‌ها با هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی موافقت کردند، اما همان دشواری‌های بحث شده در نوشتارهای تخصصی آکادمیک را مطرح کردند. پاسخ‌دهندگان عمدتاً نهاد‌های بخش عمومی و انجمن‌های حرفه‌ای بودند که اکثراً از اروپا، اقیانوسیه و آفریقا بودند، اگرچه مقاله مشورتی سوالات درستی می‌پرسد، اما راهنمایی موردنیاز برای گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای را فراهم نمی‌کند، بنابراین نمی‌تواند به بحث‌های در جریان خاتمه دهد.

لومباردی، فدریکو، مارگاریت و سورنتینود<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) اگرچه به دلیل نگرانی از بدتر شدن زیرساخت‌های عمومی و در نتیجه تغییر جهت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی توجه به دارایی‌های زیرساختی بخش عمومی افزایش یافته است، اما هنوز در نوشتارهای تخصصی دانشگاهی در مورد بهترین روش حسابداری دارایی‌های زیرساختی اجماع وجود ندارد. بنابراین، به دنبال درخواست هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، نویسندگان برای تعریف وضعیت فعلی در تحقیقات دانشگاهی، نوشتارهای تخصصی بین‌المللی موجود را بررسی و رویکردهای کشورهای مختلف برای تعیین استاندارد در این زمینه را نیز بررسی و مقایسه کرده‌اند. در این پژوهش، هفت موضوع اصلی شناسایی شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بررسی شده است.

1. De Wolf, Christiaens , Aversano

2. Lombardi, Federico ,Margherita & Sorrentinod

دیپوره، هیورلی، سویتمن، فیینی، ترید، لونگو و مک کراکین<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی دو نوع از دارایی‌های بالقوه نامشهود بخش عمومی را بررسی کرده که باید مورد توجه هیئت‌های حسابداری بخش عمومی قرار گیرد. سرمایه‌گذاری‌های دولت در برنامه‌های سلامتی و اجتماعی می‌تواند دو نوع دارایی نامشهود بالقوه ایجاد کند. زیرساخت‌های نامشهود مورد استفاده برای ارائه برنامه سلامت یا اجتماعی و ارتقای سرمایه انسانی در خدمات دریافت‌شده توسط دریافت‌کنندگان خدمات برنامه ظهور پیدا می‌کند. به دلیل اینکه هیچکدام از این دارایی‌ها در حال حاضر در صورت‌های مالی پایان سال دولت یا گزارش‌های مالی با اهداف عمومی گسترده‌تر شناسایی نمی‌شوند، این گزارش‌ها ممکن است ظرفیت واقعی مالی و خدماتی دولت را کمتر از واقع نشان دهد. این پژوهش، چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را در تحلیل‌های خود بکار برده است: آیا سرمایه‌گذاری‌ها در برنامه‌های سلامت و اجتماعی دارایی‌های نامشهود ایجاد می‌کند که حائز شرایط تعریف بر اساس استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی است؟ آیا آنها دارایی‌های دولت هستند و آیا به منظور گزارشگری مالی قابل شناسایی هستند؟ یافته‌ها نشان داد که دارایی نامشهود زیرساختی که برای تسهیل ارائه برنامه‌های بهداشتی و درمانی ایجاد شده است، اغلب واجد شرایط شناسایی به‌عنوان یک دارایی برای دولت هستند؛ اگرچه احتمالاً گزارش دادن از طریق گزارش‌های مالی با اهداف عمومی یا سازوکارهای دیگر، مزایایی دارد.

آنودا (۲۰۱۶) با این بحث که گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای موضوعی چالش‌برانگیز است و اجتماعی در رابطه با اینکه کدام دارایی سرمایه‌ای باید در ترازنامه گزارش شود و کدام مستثنی شود، وجود ندارد، مقاله‌ای ارائه نموده است. او استدلال نموده که برخی مطالعات بر شناخت بعضی از دارایی‌های خاص نظیر دارایی‌های میراث ملی و دارایی‌های نظامی تمرکز کرده‌اند، برخی دیگر رویکرد جامعی در این رابطه اتخاذ کرده‌اند. رویکرد جامع مذکور مشکل را از منظر عملی حل نکرده است و با معیارهای شناخت تعیین شده در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱۶ و ۱۷ هماهنگ نیست. بنابراین، این پژوهش از طریق اتخاذ رویکردی عملی، رویکرد جامع را گسترش داده تا مشکل شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را حل کند.

1. Deborah, Hurley, Sweetman, ; Feeny, Tarride, Longo& McCracken

آنودا (۲۰۱۴) در پژوهش دیگری، موضوع چالش‌برانگیز حسابداری دارایی‌های میراث ملی را مورد توجه قرار داده است. او با این استدلال که علیرغم وجود نوشتارهای تخصصی گسترده در رابطه با حسابداری دارایی‌های میراث ملی، موارد اندکی از آن‌ها به گزارشگری دارایی‌های میراث ملی از منظر جایگزین مالی و غیرمالی پرداخته است. بنابراین، او با اتخاذ رویکرد تحلیل نقادانه، آموزه‌ها و ایدئولوژی مدل مدیریت عمومی نوین را بررسی نموده است. رویکرد حسابداری عملی پیشنهادی برای دارایی‌های میراث ملی این پژوهش مبتنی بر دو رویکرد است: ۱) رویکرد تطابق دارایی‌ها با بدهی‌ها و ۲) رویکرد عدم تطابق دارایی‌ها و بدهی‌ها. در رویکرد اول اگر بهای تمام‌شده و ارزش دارایی‌های میراث ملی در دسترس باشد و بتوان این دارایی‌ها را واگذار کرد، این دارایی‌ها سرمایه‌ای می‌شوند (دارایی‌های میراث ملی محدود نشده) و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند. در رویکرد دوم، اگر بهای تمام‌شده و ارزش دارایی‌های میراث ملی در دسترس نباشند و امکان واگذاری آن وجود نداشته باشد، سرمایه‌ای نمی‌شوند و در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شوند (دارایی‌های محدود شده).

کریستینز و هم‌کاران (۲۰۱۲) با این استدلال که حسابداری تعهدی طی سال‌های اخیر به طور فزاینده‌ای در دولت‌ها رواج یافته است، اما هنوز پرسش‌های زیادی از جمله سرمایه‌ای نمودن دارایی‌های خاص دولت که ماهیت بازرگانی ندارند پیرامون آن وجود دارد. علاوه بر آن، مطالعات انجام شده در این حوزه تنها بر برخی از دارایی‌های دولتی از جمله دارایی‌های زیربنایی، دارایی‌های نظامی یا میراث ملی تمرکز داشته و این رویه منجر به رویکردهای متفاوت و در نتیجه نبود اجماع شده است. در مقاله‌ای با توسعه رویکرد موجود، رویکردی جامع را اتخاذ کرده که تمام انواع اموال سرمایه‌ای مشهود دولت را در بر می‌گیرد. بنابراین، از طریق پالایش و تعمیم معیارهای قبلی با هدف استخراج معیاری جامع بوده و به دنبال نشان دادن آن است که کدام اموال سرمایه‌ای باید به‌عنوان دارایی سرمایه‌ای در دولت شناسایی شود. نتیجه این پژوهش آن است که نوع کاربری آن‌ها تنها معیاری است که مشخص می‌کند که آیا باید به‌عنوان دارایی شناسایی شوند یا خیر؟ بنابراین، مشکلات سرمایه‌ای نمودن اموال دولتی تنها مربوط به نوع دارایی فیزیکی نیست، بلکه به کاربری موردنظر دولت یا قانون نیز مرتبط است.

تقفی و قربان پور (۱۳۹۷) در پژوهش خود سیستم مدیریت اموال و دارایی‌های دولتی کشورهای منتخب و پیشگام را بررسی نموده‌اند. بررسی‌ها و نتایج این پژوهش نشان داد که اکثر کشورهایی که در زمینه مدیریت اموال و دارایی‌های دولتی تجارب موفقیت دارند، سیستم حسابداری تعهدی را اجرا کرده‌اند. همچنین، از یک پایگاه داده‌ای متمرکز جهت تمرکز و یکپارچگی داده‌ها و بروزرسانی آن استفاده نمودند. اجرای حسابداری تعهدی و پایگاه داده‌ای متمرکز و یکپارچه، کیفیت مدیریت اموال و دارایی‌های دولت را به نحو چشمگیری افزایش داده است.

حجازی، حاجی محمدی و دهقانی‌زاده بغدادآباد (۱۳۹۷) با توجه به ابلاغ "شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های دولت" در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر شناسایی صحیح اموال دولت در دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند. با بررسی ادبیات پژوهش، قوانین مربوط و مصاحبه با خبرگان امر، تعداد ۱۳ مانع شناسایی و این موانع را در سه گروه موانع انسانی، سازمانی و قانونی طبقه‌بندی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که دو مانع قانونی "موانع ثبت قانونی اموال (نظیر تصرفی، واگذاری، بدون سند مالکیت، بدون مستندات قانونی و...)" و "ضعف قوانین و آیین‌نامه‌ها در ارزش‌گذاری دارایی‌ها"، به‌عنوان مهمترین موانع شناسایی می‌شوند.

غبدیان، دهنوی و قوام‌سعیدی (۱۳۹۶) به بررسی موانع و مشکلات بکارگیری سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی در تصمیمات مولدسازی و مدیریت دارایی‌های دولتی پرداختند و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش، پرسشنامه سونیا و همکاران (۲۰۱۶) را بومی‌سازی و بسط و توسعه دادند. نتایج نشان داد که موانع و مشکلات کارکنان، مدیران و سایر فشارهای محیطی، تاثیر معناداری بر مولدسازی و مدیریت دارایی‌های سازمان‌های دولتی دارند.

رستمی و بیگ‌زاده عباسی (۱۳۹۴) به بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن بود که در اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال عوامل ساختاری (عدم محاسبه استهلاک دارایی‌ها، عدم محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها، عدم ثبت دقیق سرفصل‌های اموال) و عوامل محیطی (قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، دستورالعمل‌های حسابداری)، جزء مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال به حساب می‌آید.

زارعی و معرفتی (۱۳۹۳) در پژوهشی با بررسی نوشتارهای تخصصی موجود نشان می‌دهند که تحقیقات علمی زیادی مشکلات شناخت، اندازه‌گیری و افشاء دارایی‌های زیربنایی، هنری و میراث ملی را مورد بررسی قرار داده‌اند، اما هنوز هم پرسش‌های زیادی در رابطه با سرمایه‌ای نمودن دارایی‌های خاص دولت که ماهیت بازرگانی ندارد، وجود دارد؛ علیرغم اینکه مطالعات زیادی در این رابطه انجام شده است، اما این مطالعات تنها بر برخی از دارایی‌های دولتی از جمله دارایی‌های زیربنایی، دارایی‌های نظامی یا میراث ملی تمرکز کرده‌اند و این رویه، منجر به رویکردهای متفاوت و در نتیجه عدم اجماع در این زمینه شده است. بنابراین، این پژوهش به معرفی رویکرد کریستینز و هم‌کاران (۲۰۱۲) که به دنبال استخراج معیاری کلی برای شناسایی انواع اموال سرمایه‌ای که به‌عنوان دارایی سرمایه‌ای در دولت بوده است، پرداخته است.

بر اساس مباحث بیان شده و رویکردهای ارائه شده در رابطه با حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی، سوالات اصلی پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

۱. مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت چه ضرورت و اهمیتی دارد؟
۲. نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت چگونه باشد؟
۳. معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت کدامند؟
۴. نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت چگونه باشد؟

### روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر شناسایی و پیشنهاد رویکرد جامع شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی با استفاده از روش دلفی و نظرخواهی از خبرگان کشور در این حوزه است. پژوهش از نظر روش استنتاجی، توصیفی-پیمایشی و از لحاظ نوع پژوهش، همبستگی و از جهت هدف، کاربردی و توصیفی است. با توجه به نوع پژوهش تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود. تنها به ذکر این موضوع بسنده می‌شود که این پژوهش در سال ۱۴۰۰ انجام شده است. فن دلفی یک رویکرد پژوهشی برای بدست آوردن اجماع با استفاده از پرسشنامه و ارائه بازخورد به شرکت‌کنندگانی است که در زمینه مورد بررسی متخصص هستند (اسماعیلی کیا وهمکاران، ۱۳۹۴: ۱۱). در مرحله اول پژوهش، با بررسی نوشتارهای تخصصی اهمیت و ضرورت بررسی موضوع



استخراج و سپس با الگو قرار دادن رویکردهای موجود حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی، نحوه شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای استخراج گردید. سپس، در مرحله بعد، ابزار گردآوری اطلاعات جهت پاسخگویی به سوالات اصلی پژوهش که پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۱ سوال بود، طراحی گردید. در طراحی پرسشنامه سعی بر آن بوده که سبک و شیوه آن به روش استاندارد نزدیک باشد.

به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه محقق ساخته از نظر متخصصان استفاده شد. برای دستیابی به این هدف، علاوه بر استفاده از نظر محققین از دو معیار نسبت روایی محتوایی<sup>۱</sup> و شاخص روایی محتوایی<sup>۲</sup> استفاده شد. برای این منظور به ده نفر از متخصصین پرسشنامه‌ای در مورد میزان روایی هر سوال داده شد و بر اساس نظر آن‌ها، زوایی محتوایی و شاخص روایی محتوایی به ترتیب برابر با ۰/۷۹ و ۰/۸۶ به دست آمد. بنابراین، نتیجه‌گیری شد که پرسشنامه از روایی برخوردار است. برای بررسی پایایی پرسشنامه ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۹۶ محاسبه شد که بیانگر پایایی بالای پرسشنامه است. سرانجام، پرسشنامه مذکور برای نظرخواهی در اختیار خبرگان قرار گرفت. در ابتدا نظر موافق یا مخالف خبرگان (بلی یا خیر) راجع به هر یک از عوامل، مورد پرسش قرار گرفته و سپس، در صورت وجود نظر موافق، شدت موافقت نیز در دامنه ۱ تا ۹ مورد ارزیابی قرار گرفت. نهایتاً، با استفاده از پرسشنامه مذکور و با بکارگیری روش دلفی از خبرگان مربوطه، نظرخواهی شد. روش دلفی دارای فرآیندی سیستماتیک برای پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری از طریق راندهای پیمایشی، جمع‌آوری اطلاعات و در نهایت اجماع گروهی است (احمدی، نصیریانی و ابادری، ۱۳۸۷). این روش زمانی به کار می‌رود که برای رسیدن به یک نتیجه کلی در مورد یک موضوع خاص، نیازمند به جمع‌آوری و ترکیب نظرات متخصصین باشد، مخصوصاً زمانی که متخصصین از نظر جغرافیایی از هم فاصله داشته باشند، اسامی متخصصین اعضای هیات یا پنل<sup>۳</sup> ناشناخته باشد، اما مجموع نظرات آنها در مورد موضوع مورد بررسی پس از رسیدن به اجماع یا توافق نظر منتشر گردد. اجزای اصلی دلفی شامل: تکرار یا بازگویی پرسشنامه، متخصصین، بازخورد

1. Content validity ratio(CVR)

2. Content validity index(CVI)

3. Panel

کنترل شده، گمنامی، آنالیز، نتایج، اجماع، زمان و تیم هماهنگ کننده است (رحمانی، وزیري نژاد، احمدی نیا و رضایان (۱۳۹۹).

### جامعه و روش نمونه گیری

یکی از مهمترین مراحل روش دلفی انتخاب اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی است؛ به این دلیل که اعتبار نتایج به شایستگی و دانش اعضای گروه بستگی دارد (پاول<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۳۷۸). هس و سانفورد<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) ادعا کردند که گروه دلفی باید در زمینه‌های تخصصی دانش مربوط به موضوع مورد نظر متخصص باشند و وسعت نظر داشته باشند (هس و سانفورد، ۲۰۰۷: ۳). از نظر ترسین و ریگز (۱۹۷۶) و بریدی (۲۰۰۲)، در صورت همگن بودن گروه مشارکت کنندگان، برای ایجاد نتایج اثربخش، حجم نمونه‌ای متشکل از ۱۰ الی ۱۵ نفر کفایت می‌کند. در برخی منابع نیز تعداد مطلوب خبرگان، ۱۰ الی ۲۰ نفر توصیه شده است (ضیایی، محمودزاده و شاهی، ۱۳۹۶: ۲۶). هوگارت (۱۹۷۸) استدلال کرد که تعداد اعضای ایده آل برای روش دلفی بین ۶ تا ۱۲ نفر است و با توجه به دیدگاه کلایتون (۱۹۹۷)، اگر ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مختلف به کار رود بین ۵ تا ۱۰ نفر کافی است (سومرویل و جری، ۲۰۰۸: ۳).

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه افراد خبره در حوزه حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی است. با توجه به محدود بودن خبرگان در این حوزه، برای شناسایی آنان از نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. این روش زمانی مناسب است که اعضا گروه به راحتی شناسایی نشوند. ابتدا ۱۵ تن از افرادی که در خصوص حسابداری بخش عمومی از نظر محققین خبره بودند، شناسایی شدند. پس از شناسایی خبرگان و تکمیل پرسشنامه توسط ۱۲ تن (سه نفر به دلیل عدم پاسخگویی حاضر به مشارکت در پژوهش نشدند)، ۷ نفر دیگر به عنوان خبره توسط خبرگان مذکور به محققین معرفی شدند. در مرحله بعد پس از مراجعه به ۷ نفر بعدی، ۴ نفر دیگر نیز معرفی شدند که از این میان ۲ نفر در مراحل قبل جزو خبرگان بودند. افراد معرفی شده توسط خبرگان اخیر، همگی قبلاً در گروه دلفی شناسایی شده بودند، بنابراین جمع اعضای دلفی به ۲۱ نفر رسید که

1. Powell

2. Hsu & Sandford

در پنج گروه به شرح جدول ۱ طبقه‌بندی شدند. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی خبرگان در جدول ۲ ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می‌شود، ۷۱ درصد خبرگان مرد بوده‌اند. رشته تحصیلی تمام خبرگان، حسابداری بوده و تمامی آنان دارای تحصیلات دکترا بوده‌اند. در رابطه با سابقه امور اجرایی نیز درصدهای بالایی از خبرگان (۶۷٪) بین ده تا بیست سال سابقه اجرایی داشته‌اند.

جدول ۱. گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب

گروه	شرح گروه	تعداد(نفر)
اول	ذی‌حسابان خبره در حوزه نظام پاسخگویی دانشگاه‌ها	۲
دوم	کارشناسان عالی وزارت اقتصاد و دارایی	۴
سوم	اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها خبره در حوزه نظام پاسخگویی دانشگاه‌های دولتی	۱۰
چهارم	کارشناسان عالی دست‌اندرکار در حوزه پیاده‌سازی تحولات در نظام مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی	۲
پنجم	کارشناسان عالی هیات تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی	۳
	جمع	۲۱

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی خبرگان

جنسیت	تعداد	درصد	رشته تحصیلی	تعداد	درصد	مقطع تحصیلی	تعداد	درصد	سابقه در امور اجرایی	تعداد	درصد
زن	۶	۲۴٪	حسابداری	۲۱	۱۰۰٪	کارشناسی	۰	۰٪	کمتر از ۱۰ سال	۴	۱۹٪
مرد	۱۵	۷۱٪	اقتصاد	۰	۰٪	کارشناسی ارشد	۲	۱۰٪	از ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۴	۶۷٪
جمع	۲۱	۱۰۰٪	مدیریت مالی	۰	۰٪	دکترا	۱۹	۹۰٪	بیشتر از ۲۰ سال	۳	۱۴٪
			سایر	۰	۰٪	جمع	۲۱	۱۰۰٪	جمع	۲۱	۱۰۰٪
			جمع	۲۱	۱۰۰٪						

### آزمون‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل، از ضریب هماهنگی کندال<sup>۱</sup> استفاده شد. ضریب هماهنگی کندال مقیاسی است برای تعیین درجه هماهنگی و موافقت میان چندین دسته رتبه مربوط به N شیئی یا فرد، است. در حقیقت با کاربرد این مقیاس می‌توان همبستگی رتبه‌ای میان K مجموعه رتبه‌ای را یافت. چنین مقیاسی به ویژه در مطالعات مربوط به روایی میان داوران<sup>۲</sup> مفید است. ضریب هماهنگی کندال نشان می‌دهد که افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت آنها مرتب کرده‌اند، اساساً معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها بکار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق نظر دارند یا خیر. ضریب توافق کندال در دامنه صفر تا یک قرار می‌گیرد که نشان‌دهنده درجه اجماعی است که از طریق گروه بدست آمده است (اجماع قوی برای  $w > 0.7$ ، اجماع متوسط برای  $w = 0.5$  و اجماع ضعیف در  $w = 0.3$ ) (اسمیت، لیتنن، کیل و سولی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۱۳). شایان ذکر است که معناداری آماری ضریب w برای توقف فرآیند دلفی کافی نیست. برای گروه‌های کمتر از ۱۰ نفر مقدار بسیار کوچک w هم عمده و معنادار است.

در حالتی که سؤالات بر اساس دو حالت بلی و خیر تدوین شوند، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون‌های ناپارامتری استفاده می‌شود. بنابراین، برای تک‌تک سؤالات، آزمون دو جمله‌ای انجام می‌شود. برای ارزیابی شدت موافقت پاسخ‌دهندگان از آزمون تی استفاده شد. با توجه به امتیازهای در نظر گرفته شده برای سنجش میزان موافقت که در طیف ۱ تا ۹ قرار دارد، برای کسب اطمینان از شدت موافقت، امتیاز ۴/۵ به بالا (میانگین طیف) به عنوان معیار ارزیابی انتخاب شد و برای بررسی امتیازهای اختصاص داده شده آزمون تی استفاده گردید. در این آزمون، در سطح خطای ۵ درصد اگر مقداری محاسبه شده، بیشتر از مقدار تی جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۴/۵، به عنوان نقطه بی تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه تی محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معناداری نداشته است.

- 
1. Kendall's Coefficient of Concordance (W)
  2. Interjudge reliability
  3. Schmidt, Lyytinen, MKeil & Cule

بررسی وجود یا عدم وجود اجماع نظر بین خبرگان در رابطه با هر یک از سوالات، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای انجام شد. این آزمون، آزمونی از نوع نیکویی برآزش است و روش ناپارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است. هدف از انجام این آزمون، کسب اطمینان از یکسان بودن نظر خبرگان در درون گروه مربوطه است. به عبارتی دیگر، اگر اختلاف معناداری بین نظر خبرگان هر گروه وجود نداشته باشد، آن گروه در مورد سوال مورد پرسش هم نظر هستند و در موضوع مورد سوال مربوط، اجماع نظر موافق یا مخالف دارند. برای تشخیص همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس انجام شد.

### یافته‌های پژوهش

در بخش پیش اشاره شد که ضریب هماهنگی کندال (W کندال) معیاری از اجماع است که سطح اجماع بین اعضای دلفی را نشان می‌دهد. جدول ۳ نتایج میزان اجماع حاصل از اجرای دور اول دلفی را مستند می‌نماید. نتایج حاکی از آن است که مقدار ضریب کندال برای همه عوامل مدنظر بیشتر از ۰/۷ یا نزدیک به آن است که دلالت بر اجماع قوی خبرگان دارد. سطح معناداری برای ضریب هماهنگی کندال در همه عوامل نیز بیش از پنج درصد است که به معنای وجود توافق معنادار بین خبرگان است. بنابراین، می‌توان گفت که در همین مرحله بین خبرگان اجماع کلی برقرار شده است.

جدول ۳. میزان اجماع نظر خبرگان با استفاده از ضریب هماهنگی کندال

نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت	معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت	نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه- ای دولت	ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت	تعداد عامل‌ها
۹	۶	۱۱	۵	ضریب کندال (W)
۰/۶۹۵	۰/۶۷۸	۰/۷۰۳	۰/۸۷۵	آماره کای دو
۶۵/۵۳۳	۷۶/۵۲۶	۱۳۰/۶۶۴	۵۳/۶۴۳	درجه آزادی
۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	سطح معناداری
۰/۰۷۹	۰/۰۸۶	۰/۰۵۷	۰/۰۶۷	

### ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

در سوال نخست، سوالی بدین مضمون "مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت چه ضرورت و اهمیتی دارد؟" مورد توجه قرار گرفته است. بر اساس مطالعات انجام شده و بررسی نوشتارهای تخصصی، پنج عامل به‌عنوان اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای شناسایی و در اختیار خبرگان قرار داده شد. یافته‌ها در جدول ۴ بیانگر آن است که همه خبرگان تمام پنج عامل مطرح شده را به‌عنوان موارد ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، دانسته‌اند. همچنین، نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای در رابطه با پنج عامل مذکور حاکی از معناداری آزمون و در واقع عدم برابری نسبت موافقان و مخالفان در رابطه با عوامل مذکور است.

جدول ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد عامل
۱	مدیریت بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای دولت می‌تواند مشکل بدهی‌های دولت‌ها را حل کند.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۲	مدیریت بهتر دارایی‌های عمومی می‌تواند منابعی را برای تحریک اقتصاد و افزایش بازده دارایی‌ها فراهم کند.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۳	مدیریت بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای دولت می‌تواند به دولت-ها در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی کمک کند.	بلی	۲۱	۰/۸۸	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۱۲				
۴	مدیریت بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای دولت در گرو وجود یک سیستم حسابداری و گزارشگری است که اطلاعات مربوطی برای اهداف مباشرت و پاسخگویی تهیه کند.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۵	یکی از ضرورت‌های پذیرش و بکارگیری کامل سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، شناسایی و ارزش-گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت است.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				

آزمون تی، برای ارزیابی میزان موافقت خبرگان در رابطه با هر کدام از عوامل، ارزیابی اجماع یا عدم اجماع در رابطه با هر یک از سوالات و با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف و کروسکال والیس برای مقایسه همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان استفاده شده است (مشابه با باباجانی، آذر و معیری (۱۳۹۲)، اسماعیلی کیا و ملاتظری (۱۳۹۵)، اسماعیلی کیا و ملاتظری (۱۳۹۴) و باباجانی و فروغی (۱۳۸۲). نتایج حاصل از هر

یک از سه آزمون مذکور در جدول ۶ ارائه شده است. همانگونه که نتایج آزمون تی نشان می‌دهد، مقدار آماره در کلیه موارد بیشتر از  $1/64$  و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است که حکایت از موافقت شدید خبرگان در رابطه با عوامل مذکور دارد. یافته‌های حاصل از آزمون کلموگروف اسمیرنوف نیز در جدول ۶ نشان داده شده است. روش ارزیابی این آزمون به این صورت است که در سطح خطای ۵ درصد، چنانچه Z بدست آمده بیشتر از  $1/96$  باشد، پراکندگی و یکنواختی توزیع وجود نداشته است. اگر مقدار Z بین  $1/96$  و  $-1/96$  باشد، توزیع تاحدی دارای عدم یکنواختی است و چنانچه که مقدار Z از  $-1/96$  کمتر باشد، شدت موافقت‌ها دارای توزیع یکنواخت بوده است و هیچگونه اجماعی وجود ندارد. اجماع خبرگان در رابطه با کلیه سوالات در جدول ۵ قابل مشاهده است. نتایج آزمون کروسکال والیس نیز بر همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه سوالات دلالت دارد.

جدول ۵. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی

ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	آزمون تی			آزمون کلموگروف-اسمیرنوف			آزمون کروسکال والیس			
			انحراف معیار	مقدار تی	سطح معناداری	شدت	مقدار Z کلموگروف اسمیرنوف	مقدار احتمال	اجماع یا عدم اجماع	کای دو	سطح معناداری	همسانی پاسخ‌ها
۱	۲۱	۶/۸۵۷	۲/۱۹۷	۱۴/۳۰۰	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۹۳	۰/۰۴۱	اجماع	۳/۵۷۷	۰/۴۶۶	بلی
۲	۲۱	۶/۹۵۲	۲/۰۶۱	۱۵/۴۵۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۷۱	۰/۱۱۳	اجماع	۴/۷۵۶	۰/۳۱۳	بلی
۳	۲۱	۷/۳۸۱	۲/۰۱۱	۱۶/۸۱۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۱۰	۰/۰۱۶	اجماع	۲/۹۷۸	۰/۵۶۱	بلی
۴	۲۱	۸/۰۹۵	۱/۴۱۱	۲۶/۲۹۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۳۵۸	۰/۰۰۰	اجماع	۵/۱۲۷	۰/۲۷۴	بلی
۵	۲۱	۸/۱۹۱	۱/۱۲۳	۳۳/۴۱۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۳۸۳	۰/۰۰۰	اجماع	۸/۸۵۲	۰/۰۶۵	بلی

### نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

بعد از بررسی ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای، نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت در سوال دوم اصلی پژوهش مطرح شد. بررسی‌های انجام شده نشان داد که طبقه‌بندی‌های متعددی در رابطه با انواع دارایی‌های سرمایه‌ای دولت وجود دارد. پژوهش حاضر با در نظر گرفتن طبقات مذکور و

از طریق ارائه ۱۱ سوال، نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را مورد توجه قرار داده است. نتایج مربوط به آزمون دوجمله‌ای در جدول ۶ حاکی از معناداری همه عوامل مدنظر بوده است. به عبارت دیگر، خبرگان موافق نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، بر اساس موارد مطرح شده در نوشتارهای تخصصی هستند.

**جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت**

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یار د عامل
۶	در حال حاضر رویکرد جامع و مورداجتماعی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت وجود ندارد.	بله	۱۷	۰/۸۱	۰/۸۰۶	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	موافقت
		خیر	۴	۰/۱۹				
۷	استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، شناسایی تمام دارایی‌های سرمایه‌ای را مورد توجه قرار نداده است.	بله	۱۶	۰/۷۶	۰/۷۶۲	۰/۴۳۶	۰/۰۲۷	موافقت
		خیر	۵	۰/۲۴				
۸	شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت در صورت‌های مالی صرفاً بر اساس ویژگی ظاهری و فیزیکی آنها امکان‌پذیر نیست.	بله	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۹	دارایی‌های سرمایه‌ای دولت غالباً به دلایل دیگری غیر از حداکثرسازی مقاصد اقتصادی نگهداری می‌شوند.	بله	۲۰	۰/۹۵	۰/۹۵۲	۰/۲۱۸	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۱	۰/۰۵				
۱۰	تعیین نوع کاربری اختصاص یافته به دارایی‌های سرمایه‌ای دولت که منعکس کننده هدف دولت از نگهداری آنهاست، می‌تواند نقطه شروع مناسبی برای شناخت دارایی‌ها باشد.	بله	۱۸	۰/۸۶	۰/۸۵۷	۰/۳۵۹	۰/۰۰۱	موافقت
		خیر	۳	۰/۱۴				
۱۱	اهداف دولت‌ها از نگهداری دارایی‌ها را می‌توان در قالب سه هدف اقتصادی، فرهنگی/اجتماعی و دفاعی تقسیم‌بندی نمود.	بله	۱۹	۰/۹۰	۰/۹۰۵	۰/۳۰۱	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۲	۰/۱۰				
۱۲	بر اساس کاربری اقتصادی، کاربری فرهنگی/اجتماعی و کاربری نظامی یا دفاعی می‌توان دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را طبقه‌بندی نمود.	بله	۱۹	۰/۹۰	۰/۹۰۵	۰/۳۰۱	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۲	۰/۱۰				
۱۳	کاربری اقتصادی منجر به تعیین دارایی‌های شبه‌بازرگانی یا اقتصادی دولت می‌شود.	بله	۱۹	۰/۹۰	۰/۹۰۵	۰/۳۰۱	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۲	۰/۱۰				
۱۴	کاربری فرهنگی/اجتماعی و کاربری دفاعی منجر به شناسایی دارایی‌های ویژه (خاص) دولت می‌شود.	بله	۱۹	۰/۹۰	۰/۹۰۵	۰/۳۰۱	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۲	۰/۱۰				



شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد عامل
۱۵	دارایی‌های نظامی و دفاعی بر اساس کاربری نظامی تعریف می‌شود.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۱۶	دارایی‌های میراث ملی بر اساس کاربری فرهنگی/اجتماعی تعریف می‌شوند.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				

بر اساس نتایج مستند شده در جدول ۷ مقادیر آماره تی برای همه عوامل بیشتر از  $1/64$  و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است که بر موافقت شدید خبرگان با موارد مطرح شده دلالت دارد. مقادیر Z کلموگروف اسمیرنوف گزارش شده در جدول ۷ تا حدی دارای عدم یکنواختی است و همگی بر اجماع خبره‌ها در رابطه با نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دلالت دارد. در سطح معناداری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان به استثنای سوال ۱۳ است.

جدول ۷. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار تی	سطح معناداری	شدت موافقت	آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون کروسکال والیس			
							مقدار Z کلموگروف اسمیرنوف	مقدار احتمال	اجماع یا عدم اجماع	کای دو	سطح معناداری	همسانی پاسخ‌ها
۶	۲۱	۶/۳۳۳	۲/۳۷۳	۱۲/۲۲۸	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۵۵	۰/۲	اجماع	۲/۶۷۵	۰/۶۴۹	بلی
۷	۲۱	۵/۶۶۷	۳/۳۳۰	۸/۰۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۸۴	۰/۰۶۲	اجماع	۴/۰۵۴	۰/۳۹۹	بلی
۸	۲۱	۷/۲۳۸	۱/۶۷۰	۱۹/۸۵۶	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۸۸	۰/۰۵۲	اجماع	۵/۵۸۰	۰/۲۳۳	بلی
۹	۲۱	۶/۵۷۱	۲/۲۹۳	۱۳/۱۳۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۶۲	۰/۱۵۶	اجماع	۱/۷۵۹	۰/۸۸۰	بلی
۱۰	۲۱	۶/۴۲۹	۲/۵۶۱	۱۱/۵۰۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۴۳	۰/۰۰۲	اجماع	۵/۱۵۲	۰/۳۷۲	بلی
۱۱	۲۱	۶/۰۹۵	۲/۵۴۸	۱۰/۹۶۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۱۰	۰/۰۱۶	اجماع	۷/۴۴۸	۰/۱۱۴	بلی
۱۲	۲۱	۶/۵۷۱	۲/۱۵۸	۱۳/۹۵۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۵۰	۰/۲	اجماع	۳/۱۰۱	۰/۵۴۱	بلی
۱۳	۲۱	۶/۷۱۴	۲/۰۵۳	۱۴/۹۸۸	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۰۱	۰/۰۲۷	اجماع	۹/۹۲۵	۰/۰۴۲	خیر
۱۴	۲۱	۶/۵۲۴	۲/۵۲۲	۱۱/۸۵۳	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۴۲	۰/۰۰۲	اجماع	۸/۴۷۱	۰/۰۷۶	بلی
۱۵	۲۱	۷/۷۱۴	۱/۴۵۴	۲۴/۳۱۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۴۰	۰/۰۰۳	اجماع	۶/۷۱۱	۰/۱۵۲	بلی
۱۶	۲۱	۷/۳۳۳	۲/۰۳۳	۱۶/۵۳۰	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۴۸	۰/۰۰۲	اجماع	۷/۲۷۹	۰/۱۲۲	بلی

### معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

بعد از تعیین نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت مطرح شده و در ۶ سوال معیارهای مذکور در معرض نظرسنجی خبرگان قرار گرفت. به استثنای سوال ۲۱، تقریباً کل خبرگان با معیارهای مذکور موافق بوده‌اند. نتایج مستند شده حاصل از آزمون دوجمله‌ای در جدول ۱۸ ارائه شده است. یافته‌های حاصل از ارزیابی شدت موافقت خبرگان در مورد معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت با استفاده از آزمون تی در جدول ۱۹ ارائه شده است با توجه به مقدار آماره تی (بیشتر از ۱/۶۴) و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد، موافقت شدید خبرگان با کلیه معیارهای مذکور تایید می‌شود. اجماع خبرگان در رابطه با معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت مطرح شده در این پژوهش با استفاده از نتایج حاصل از اجرای آزمون کلموگروف اسمیرنوف مستند شده است. در سطح خطای ۵ درصد نتایج آزمون کرویسکال والیس نیز نشان‌دهنده آن است که پاسخ‌های خبرگان راجع به کلیه معیارها به غیر از سوال ۱۷، از همسانی برخوردار بوده‌اند.

#### جدول ۸. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی معیارهای شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد
۱۷	شناخت دارایی‌های شبه‌بازرگانی می‌تواند بر اساس معیارهای شناخت استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ که مشابه با معیارهای مورد استفاده در شناخت دارایی‌های بخش خصوصی انجام پذیرد.	بلی	۲۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۰	۰/۰۰۰				
۱۸	با معیارهای شناخت مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) که شباهت زیادی به معیارهای شناخت بخش خصوصی دارد، نمی‌توان شناخت تمام دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را انجام داد.	بلی	۱۶	۰/۷۶	۰/۷۶۲	۰/۴۳۶	۰/۰۲۷	موافقت
		خیر	۵	۰/۲۴				
۱۹	با توجه به ماهیت و ویژگی‌های خاص برخی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت و عدم کفایت معیارهای شناخت موجود در استانداردهای بخش عمومی، نیاز به معیارهای شناخت مکمل و مرتبط وجود دارد.	بلی	۱۸	۰/۸۶	۰/۸۵۷	۰/۳۵۹	۰/۰۰۱	موافقت
		خیر	۳	۰/۱۴				

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد
۲۰	یک معیار شناخت در مورد دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، باید عدم وجود محدودیت قانونی، فرهنگی/اجتماعی و امنیت ملی/نظامی برای واگذاری و پرکاری دارایی باشد.	بلی	۱۷	۰/۸۱	۰/۸۱۰	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	موافقت
		خیر	۴	۰/۱۹				
۲۱	یک معیار شناخت در مورد دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، باید تطابق دارایی‌های شناسایی شده در مقابل بدهی‌ها برای جلوگیری از گمراه‌کنندگی شناسایی آنها در ترازنامه باشد.	بلی	۱۴	۰/۶۷	۰/۶۶۷	۰/۴۸۳	۰/۱۸۹	مخالفت
		خیر	۷	۰/۳۳				
۲۲	بر اساس ۴ معیار شناخت یعنی محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی و خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکالپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه، عدم وجود محدودیت در واگذاری و تطابق دارایی در مقابل بدهی‌ها می‌توان شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را در ترازنامه انجام داد.	بلی	۱۶	۰/۷۶	۰/۷۶۲	۰/۴۳۶	۰/۰۲۷	موافقت
		خیر	۵	۰/۲۴				

## جدول ۹. نتایج آزمون‌های تی، کلموگروف اسمیرنوف و کروسکال والیس برای شناسایی معیارهای

## شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون تی										
		میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار تی	سطح معناداری	شدت موافقت شدید	مقدار Z کلموگروف اسمیرنوف	مقدار احتمال	اجماع یا عدم اجماع	کای دو	سطح معناداری	همسانی پاسخ‌ها
۱۷	۲۱	۷/۳۸۱	۱/۸۳۰	۱۸/۴۸۶	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۰۴	۰/۰۲۳	اجماع	۱/۵۱۷	۰/۰۳۳	خیر
۱۸	۲۱	۵/۷۶۲	۳/۲۵۴	۸/۱۱۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۷۳	۰/۰۹۹	اجماع	۹/۳۱۸	۰/۰۵۴	بلی
۱۹	۲۱	۶/۳۸۱	۲/۶۵۵	۱۱/۰۱۵	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۱۱	۰/۰۱۵	اجماع	۱/۴۴۸	۰/۸۳۶	بلی
۲۰	۲۱	۵/۷۶۲	۳/۰۴۸	۸/۶۶۳	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۹۸	۰/۰۳۱	اجماع	۶/۵۷۹	۰/۱۶۰	بلی
۲۱	۲۱	۵/۲۳۸	۳/۴۹۱	۶/۸۷۵	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۸۷	۰/۰۵۳	اجماع	۸/۹۳۷	۰/۰۶۳	بلی
۲۲	۲۱	۴۲۹۵	۳/۲۴۹	۷/۶۵۶	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۸۹	۰/۰۴۹	اجماع	۶/۶۹۱	۰/۱۵۳	بلی

### نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت در جدول ۱۰ مستند شده است. نتایج نشان داد که خبرگان نظر موافق خود را در رابطه با نحوه گزارشگری بیان شده به استثنای موارد ۲۵ و ۲۹ اعلام نموده‌اند؛ سطح معناداری آزمون دوجمله‌ای نیز موید این یافته است.

شدت موافقت خبرگان در رابطه با نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت با استفاده از آزمون تی ارزیابی شده است. با توجه به بیشتر بودن آماره تی از مقدار  $1/64$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد، در جدول ۱۱، موافقت شدید خبرگان با کلیه معیارهای مذکور تایید می‌شود. اجماع خبرگان در رابطه با نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت مطرح شده در این پژوهش با استفاده از نتایج حاصل از اجرای آزمون کلموگروف اسمیرنوف مستند شده است. در سطح معناداری ۵ درصد نتایج آزمون کروسکال والیس نیز نشان‌دهنده آن است که پاسخ‌های خبرگان راجع به کلیه موارد از همسانی برخوردار بوده‌اند.

#### جدول ۱۰. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد
۲۳	با توجه به تنوع دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی، لازمه گزارشگری جامع آنها علاوه بر گزارش‌های مالی، تهیه گزارش‌های غیرمالی (بر حسب واحدهای فیزیکی و نه ارزش مالی) برای طبقه‌های خاصی از این دارایی‌ها است.	بلی	۲۰	۰/۹۵	۰/۹۵۲	۰/۲۱۸	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۱	۰/۰۵				
۲۴	دارایی‌های با کاربری اجتماعی و دفاعی که حائز شرایط مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه گیری انکاپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) باشند و محدودیتی برای واگذاری آنها نباشد و قابلیت تطابق بدهی و دارایی وجود داشته باشد، در ترازنامه منعکس می‌شوند.	بلی	۱۷	۰/۸۱	۰/۸۱۰	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	موافقت
خیر	۴	۰/۱۹						

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری	تایید یا رد
۲۵	دارایی‌هایی که کاربری اجتماعی/فرهنگی یا کاربری نظامی دارند و در ترازنامه شناسایی می‌شوند، بر اساس ارزش فعلی گزارش می‌شوند.	بلی	۱۲	۰/۵۷	۰/۵۷۱	۰/۵۰۷	۰/۶۶۴	مخالفت
		خیر	۹	۰/۴۳				
۲۶	دارایی‌های اجتماعی (نظیر دارایی‌های میراث ملی) که حائز شرایط شناخت نباشند در گزارش اجتماعی ارائه می‌شوند.	بلی	۱۶	۰/۷۶	۰/۷۶۲	۰/۴۳۶	۰/۰۲۷	موافقت
		خیر	۵	۰/۲۴				
۲۷	دارایی‌های اجتماعی (نظیر دارایی‌های میراث ملی) که در گزارش اجتماعی ارائه می‌شوند بر حسب واحدهای فیزیکی گزارش می‌شوند.	بلی	۱۷	۰/۸۱	۰/۸۱۰	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	موافقت
		خیر	۴	۰/۱۹				
۲۸	دارایی‌های نظامی که حائز شرایط شناخت نباشند در گزارش دفاعی ارائه می‌شوند.	بلی	۱۸	۰/۸۶	۰/۸۵۷	۰/۳۵۹	۰/۰۰۱	موافقت
		خیر	۳	۰/۱۴				
۲۹	دارایی‌های نظامی که در گزارش دفاعی ارائه می‌شوند، بر حسب واحدهای فیزیکی گزارش می‌شوند.	بلی	۱۵	۰/۷۱	۰/۷۱۴	۰/۴۶۳	۰/۰۷۸	مخالفت
		خیر	۶	۰/۲۹				
۳۰	دارایی‌های زیربنایی واجد تعریف دارایی‌های ثابت مشهود مطابق با استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ هستند و حائز معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) می‌باشند، در ترازنامه شناسایی می‌شوند.	بلی	۲۰	۰/۹۵	۰/۹۵۲	۰/۲۱۸	۰/۰۰۰	موافقت
		خیر	۱	۰/۰۵				
۳۱	منابع طبیعی با توجه به اینکه حائز ویژگی‌های دارایی هستند (مفهوم منبع ذاتا در تعریف دارایی است) و حائز معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) می‌باشند، در ترازنامه شناسایی می‌شوند.	بلی	۱۷	۰/۸۱	۰/۸۱۰	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	موافقت
		خیر	۴	۰/۱۹				

جدول ۱۱. نتایج آزمون‌های تی، کلموگروف اسمیرنوف و کروسکال والیس برای نحوه گزارشگری  
دارایی‌های سرمایه‌ای دولت

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون تی			آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون کروسکال والیس				
		میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار تی	سطح معناداری	شدت موافقت	مقدار Z کلموگروف ف اسمیرنوف	مقدار احتمال	کای دو	معناداری	همسانی پاسخ‌ها
۲۳	۲۱	۶/۴۷۶	۲/۵۲۲	۱۱/۷۶۶	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۰۳	۰/۰۲۳	۱/۹۲۹	۰/۷۴۹	بله
۲۴	۲۱	۵/۳۸۱	۳/۱۵۴	۷/۸۱۸	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۶۶	۰/۰۴۹	۷/۰۵۴	۰/۱۳۳	بله
۲۵	۲۱	۵/۱۴۳	۳/۲۱۴	۷/۳۳۳	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۹۵	۰/۱۳۴	۷/۸۰۸	۰/۰۹۹	بله
۲۶	۲۱	۶/۰۰۰	۲/۸۲۸	۹/۷۲۱	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۶۲	۰/۰۳۷	۴/۹۶۴	۰/۲۹۱	بله
۲۷	۲۱	۶/۱۴۳	۲/۶۱۳	۱۰/۷۷۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۵۲	۰/۰۱	۵/۹۶۶	۰/۲۰۲	بله
۲۸	۲۱	۵/۹۰۵	۲/۹۸۲	۹/۰۷۵	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۱۵	۰/۲۰۰	۷/۲۸۲	۰/۱۲۲	بله
۲۹	۲۱	۵/۵۷۱	۳/۱۵۵	۸/۰۹۱	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۹۰	۰/۰۱۳	۶/۷۴۶	۰/۱۵۰	بله
۳۰	۲۱	۶/۷۶۲	۲/۲۱۱	۱۴/۰۱۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۱۸۸	۰/۰۴۶	۸/۴۹۳	۰/۰۷۵	بله
۳۱	۲۱	۶/۵۷۱	۲/۷۱۲	۱۱/۱۰۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید	۰/۲۲۵	۰/۰۵۰	۸/۹۴۰	۰/۰۶۳	بله

### اجرای دور دوم دلفی

بررسی نتایج آزمون دوجمله‌ای در بخش پیشین، نشان داد که در سه سوال (سوال‌های ۲۱، ۲۵ و ۲۹) پاسخ‌دهندگان موافقت یا عدم موافقت معناداری در رابطه با سوالات اظهار نکرده بودند. همچنین، یافته‌های حاصل از اجرای آزمون کروسکال‌والیس در رابطه با دو سؤال (سوال‌های ۱۳ و ۱۷) حاکی از نبود اجماع در بین گروه‌های پاسخ‌دهنده بود. بنابراین، برای این سؤال‌ها (تعداد ۵ سؤال) دور دوم دلفی اجرا شد و از خبرگان درخواست شد که با توجه به مجموع نظرات گردآوری شده در دور اول دلفی، پاسخ قبلی خود را (موافقت

یا مخالفت و شدت آن) تأیید و یا تغییر دهند. بر این اساس، ۱۴ نفر از خبرگان به سؤال‌ها پاسخ داده و نظرات آنها با استفاده از آزمون‌های آماری تجزیه و تحلیل شد. نتایج حاصل از اجرای آزمون‌های آماری لازم برای بررسی سوال‌هایی که در دور دوم دلفی مجدداً از خبرگان مورد پرسش قرار گرفت در جدول ۱۲ ارائه شده است. تمام سوال‌ها به استثنای سوال ۲۵ مورد موافقت خبرگان قرار گرفت. مقادیر آماره تی که بسیار از مقدار ۱/۶۴ فاصله دارد و سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان‌دهنده موافقت شدید خبرگان است. نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بیانگر یکنواخت بودن توزیع پاسخ‌ها است. نتایج حاصل از آزمون کروسکال والیس هم در سطح معناداری ۵ درصد از عدم وجود تفاوت معنادار بین پاسخ گروه‌های خبره مشارکت‌کننده در این پژوهش حکایت دارد. به عبارت دیگر، توافق نظر بین گروه‌های پاسخ‌دهنده نیز وجود دارد.

جدول ۱۲. نتایج آزمون‌های آماری - دور دوم دلفی

شماره سوال	آزمون دوجمله‌ای			آزمون تی		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون کروسکال والیس	
	نوع جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری	مقدار تی	سطح معناداری	مقدار Z	مقدار احتمال	آماره کای دو
۱۳	بلی	۱۴	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲۰/۵۳۴	۰/۰۰۰	۰/۲۴۴	۰/۰۲۳	۲/۴۷۱
	خیر	۰	۰/۰۰۰						
۱۷	بلی	۱۴	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲۳/۸۷۳	۰/۰۰۰	۰/۳۲۳	۰/۰۰۰	۵/۱۴۴
	خیر	۰	۰/۰۰۰						
۲۱	بلی	۱۲	۰/۸۶	۰/۰۱۳	۱۱/۲۱۲	۰/۰۰۰	۰/۲۵۸	۰/۰۱۲	۳/۸۴۹
	خیر	۲	۰/۱۴						
۲۵	بلی	۱۰	۰/۷۱	۰/۱۸۰	۶/۳۶۰	۰/۰۰۰	۰/۲۱۴	۰/۰۸۰	۳/۲۵۶
	خیر	۴	۰/۲۹						
۲۹	بلی	۱۲	۰/۸۶	۰/۰۱۳	۷/۱۴۵	۰/۰۰۰	۰/۲۵۱	۰/۰۱۷	۴/۹۱۳
	خیر	۲	۰/۱۴						

## بحث و نتیجه‌گیری

تغییر فرهنگ مدیریت از اداره عمومی به سمت مدیریت عمومی نوین، همه نهادهای بخش عمومی را ملزم نموده تا ارزش‌های اقتصادی دارایی‌های سرمایه‌ای خود را تعیین نموده و گزارش‌های مالی

سالیانه بر مبنایی مشابه با مدل بخش خصوصی تهیه نمایند (آئودا، ۲۰۱۴: ۱۹). نوشتارهای تخصصی حسابداری بخش عمومی راه حل جامعی برای حسابداری دارایی‌های سرمایه‌ای 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 (آئودا، ۲۰۱۶). هدف این پژوهش، شناسایی و پیشنهاد رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی است. بنابراین، با بررسی نوشتارهای تخصصی موجود و مبنا قرار دادن رویکرد حسابداری جامع عملی برای دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی که در سال ۲۰۱۶ توسط آئودا ارائه شد و با نظرسنجی از خبرگان به روش دلفی، رویکردی جامع و عملی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت ارائه نماید. در بخش نخست پژوهش، ضرورت و اهمیت مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت مطرح و مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که از دیدگاه خبرگان پنج عامل مطرح شده از دلایل اهمیت توجه به موضوع مدیریت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت است. به عبارت دیگر، مدیریت بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای دولت می‌تواند به حل مشکل بدهی‌های دولت‌ها کمک کند، منابعی را برای تحریک اقتصاد فراهم سازد و به ارتقای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی کمک نماید. علاوه بر این، وجود یک سیستم حسابداری و گزارشگری که اطلاعات مربوطی برای اهداف مباشرت و پاسخگویی تهیه کند و شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را انجام دهد، یکی از ضرورت‌های پذیرش و بکارگیری کامل سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. یافته‌های مذکور هر کدام به نوعی مشابه با آئودا (۲۰۱۶) است.

نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، نقطه آغاز شناسایی و پیشنهاد مدل جامع شناخت و گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت می‌باشد. بر این اساس، در ابتدا اجماع خبرگان در رابطه با عدم وجود رویکرد جامع و مورد اجماعی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت و همچنین، عدم جامعیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در رابطه با شناسایی تمام دارایی‌های سرمایه‌ای، کسب گردید. یافته‌ها بر اساس اجماع خبرگان در رابطه با نحوه شناخت دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، مبین آن بود که شناسایی این دارایی‌ها در صورت‌های مالی صرفاً بر اساس ویژگی ظاهری و فیزیکی آنها امکان‌پذیر نیست و هدف دولت از نگهداری آنها می‌تواند نقطه

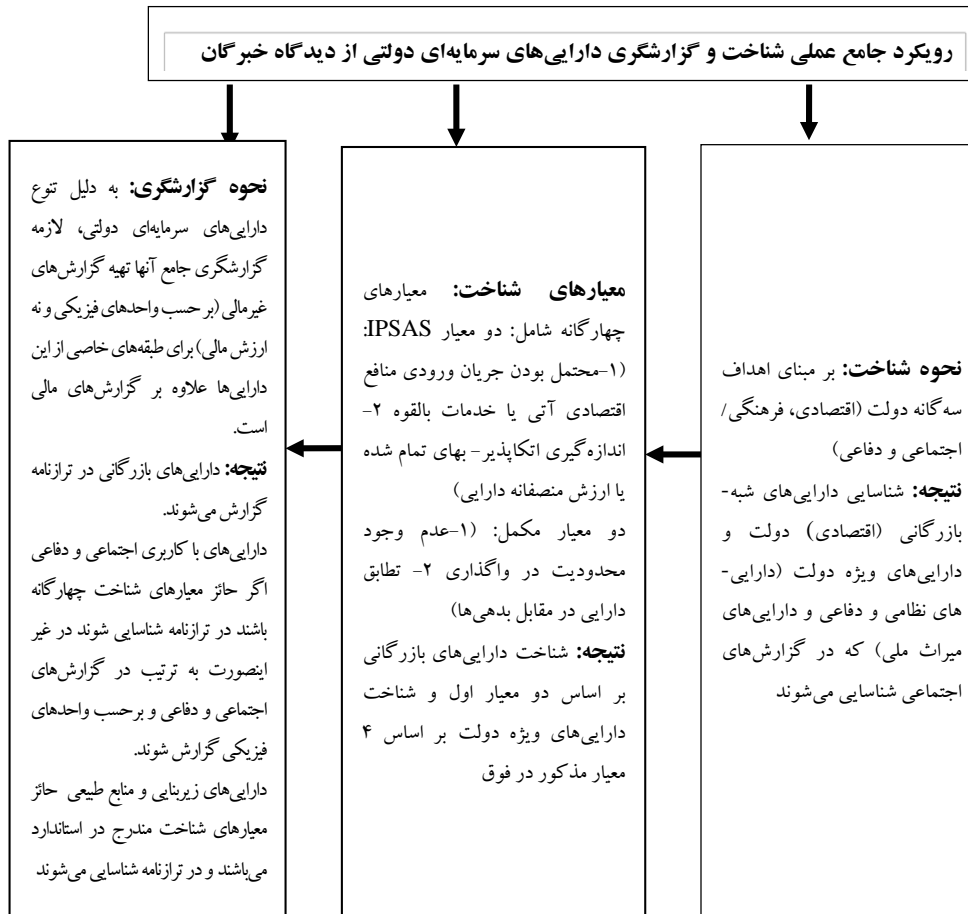


شروع مناسبی برای شناخت دارایی‌ها باشد. بر مبنای اهداف سه‌گانه دولت (اقتصادی، فرهنگی/ اجتماعی و دفاعی)، دارایی‌های شبه‌بازرگانی یا اقتصادی دولت و دارایی‌های ویژه دولت، یعنی دارایی‌های نظامی و دفاعی و دارایی‌های میراث ملی، شناسایی می‌شوند. نتایج این بخش با دیدگاه‌های کریستینز و همکاران (۲۰۱۲) و آئودا (۲۰۱۶) همراستا است.

شناخت دارایی‌های شبه‌بازرگانی می‌تواند مشابه با معیارهای شناخت دارایی‌های بخش خصوصی، یعنی بر اساس دو معیار محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیربهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی انجام پذیرد. با توجه به ماهیت و ویژگی‌های خاص برخی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت و عدم کفایت معیارهای شناخت موجود در استانداردهای بخش عمومی، نیاز به معیارهای شناخت مکمل و مرتبط وجود دارد. با دو معیار مکمل عدم وجود محدودیت در واگذاری و تطابق دارایی در مقابل بدهی‌ها می‌توان شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را در ترازنامه انجام داد. این یافته‌ها مطابق با مدل جامع پیشنهادی آئودا (۲۰۱۶) و تا حدی آئودا (۲۰۱۴) است.

در رابطه با نحوه گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، نتایجی بدین مضمون مستند شد. با توجه به تنوع دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی، لازمه گزارشگری جامع آنها علاوه بر گزارش‌های مالی، تهیه گزارش‌های غیرمالی (بر حسب واحدهای فیزیکی و نه ارزش مالی) برای طبقه‌های خاصی از این دارایی‌ها است. در رابطه با دارایی‌ها با کاربری اجتماعی و دفاعی دو حالت ممکن است رخ دهد: یا دارایی‌های مذکور حائز معیارهای شناخت چهارگانه ذکر شده در مرحله قبل هستند یا خیر؛ اگر حائز این معیارها باشند در ترازنامه شناسایی شوند، اما خبرگان با گزارش دارایی‌های مذکور به ارزش فعلی موافقت نکردند. در صورتی که این دارایی‌ها حائز شرایط شناخت نباشند به ترتیب در گزارش‌های اجتماعی و دفاعی و بر حسب واحدهای فیزیکی گزارش می‌شوند. یافته‌های این بخش نیز تا حدود زیادی مشابه با مدل پیشنهادی آئودا (۲۰۱۶) و در رابطه با دارایی‌های اجتماعی (دارایی‌های میراث ملی) با نتایج دی‌ولف و همکاران (۲۰۲۱) همراستا است. دارایی‌های زیربنایی حائز معیارهای شناخت مندرج در استاندارد (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیربهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) می‌باشند و در ترازنامه شناسایی می‌شوند. یافته مذکور مشابه با نتیجه پژوهش لومباردی و همکاران (۲۰۲۱) است و نهایتاً اینکه منابع

طبیعی با توجه به اینکه حائز ویژگی‌های دارایی هستند و حائز معیارهای شناخت (محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه و اندازه‌گیری اتکاپذیر بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی) می‌باشند، در ترازنامه شناسایی می‌شوند. با توجه به یافته‌های مستند شده در پژوهش حاضر، شمای کلی رویکرد جامع عملی از دیدگاه خبرگان به شرح نمودار (۴) می‌باشد.



نمودار ۴. رویکرد جامع عملی شناخت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی از دیدگاه خبرگان

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی به این شرح مواجه بود؛ نخست: یکی از معایب پرسشنامه، احتمال عدم درک مفاهیم و محتوی سوال‌ها پرسشنامه و بروز ابهام برای پاسخگو است. بنابراین، سعی بر آن بوده که ضمن درج توضیحات لازم در پرسشنامه، از طریق برقراری تماس تلفنی به خبرگان راهنمایی‌های لازم به آنان ارائه شود و ابهام‌ها در حد امکان برطرف گردد. دوم آنکه برخی از خبرگان در این حوزه علیرغم پیگیری پژوهشگر متأسفانه حاضر به همکاری در این پژوهش نشدند. در پایان می‌توان گفت که به دلیل فقدان اجماع عمومی در رابطه با حسابداری و گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، نیاز جدی به توسعه یک رویکرد حسابداری جدید وجود دارد که بر رفتار حسابداری یکنواخت و شفاف برای تمام دارایی‌های سرمایه‌ای متمرکز باشد. بنابراین، با استناد به یافته‌های مطالعه حاضر به نهادهای ذیربط و بطور خاص نهاد استانداردگذار پیشنهاد می‌گردد با توجه به پشتوانه نظری و همچنین، پشتوانه تجربی که از طریق پژوهش حاضر حاصل شده است، در این راستا اقدام لازم را بعمل آورند.

### تقدیر و تشکر

از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه ایلام و همکاران این بخش، جهت حمایت مادی و معنوی از پژوهش حاضر صمیمانه تقدیر و تشکر بعمل می‌آید.

## منابع

- احمدی، فضل‌اله، نصیریانی، خدیجه، ابادری، پروانه (۱۳۸۷)، تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق، آموزش در علوم پزشکی، ۸(۱)، ۱۷۵-۱۸۵.
- اسماعیلی کیا؛ غریبه، ملا نظری، مهناز (۱۳۹۵)، شناسایی موانع و محدودیت‌های اجرای تحولات در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران، پیشرفت‌های حسابداری، ۸(۲)، ۱-۲۹.
- اسماعیلی کیا؛ غریبه، ملا نظری، مهناز (۱۳۹۴)، چارچوبی برای تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان، حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۱-۲۵.
- اسماعیلی کیا، غریبه (۱۴۰۰)، دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی: رویکرد جامع عملی برای شناخت و گزارشگری دارایی‌ها، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳۸، ۸۷-۱۰۴.
- اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۹)، بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی: شناسایی چالش‌های موجود و عوامل پیش‌نیاز تحول از دیدگاه خبرگان، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۴)، ۱۴۱-۱۶۶.
- اسماعیلی کیا، غریبه، ملا نظری، مهناز، مطاعی، موسی (۱۳۹۴)، استقرار سیستم‌های هزینه‌یابی کامل در دانشگاه‌ها: الزامات، مزایا و چالش‌ها، حسابداری و منافع اجتماعی، ۵(۲)، ۱۹-۳۶.
- اسماعیلی کیا، غریبه، ملا نظری، مهناز (۱۳۹۴)، چارچوبی برای تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان، حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۱-۲۵.
- باباجانی، جعفر، آذر، عادل، معیری، مرتضی (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)، ۳۷-۹.
- باباجانی، جعفر، فروغی، داریوش (۱۳۸۲)، ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱(۲)، ۳۹-۶۰.
- 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.
- ثقفی، علی، قربان‌پور، فریدون (۱۳۹۷). "بررسی تجارب کشورها در زمینه مدیریت اموال و دارایی‌های دولت (عمومی)". تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۵-۲۰.
- رستمی مهدی، بیگ زاده عباسی، فرزانه (۱۳۹۴)، بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال. "کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و مهندسی. صنایع، تهران.

رحمانی، عبدالله، وزیرینژاد، رضا، احمدی‌نیا، حسن، رضاییان، محسن (۱۳۹۹)، مبانی روش‌شناختی و کاربردهای روش دلفی: یک مرور روایی، مرور روایی مجله دانشگاه علوم پزشکی رفسنجان، ۱۹، ۵۱۵-۵۳۸.

زارعی، بتول، معرفتی، داوود. (۱۳۹۳). "آیا در حسابداری مالی تمامی اموال سرمایه‌ای متعلق به دولت باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود؟" *حسابرس*، ۷۱، ۷۲-۸۰.

غبدیان، مرتضی؛ دهنوی، محمد علی قوام سعیدی، محمد (۱۳۹۶)، بررسی موانع و مشکلات به کارگیری سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی در تصمیمات مولدسازی و مدیریت دارایی‌های دولتی، *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۳(۲)، ۱۹۸-۲۰۸.

ضیایی، محمود، محمودزاده، سید مجتبی، شاهی، طاهره. (۱۳۹۶). اولویت‌بندی عوامل موثر بر پیاده‌سازی مدیریت زنجیره تامین سبز در صنعت گردشگری، *فصلنامه جغرافیا و توسعه*، ۱۵(۴۶)، ۳۴-۱۹.

## References

- Ahmadi F, Nasiriani K, Abazari P. Delphi technique: a tool for research. (2008). *Iranian Journal of Medical Education*. 8(1):175 -85. (In Persian)
- Babajani, J, Azar, A, Moayeri, M. (2013). Factors and Drivers of the Reforms in Iran's Public Sector Financial and Operational Accountability System, *Empirical studies of financial accounting*, 11(37), 9-37. (In Persian)
- Babajani, G, Foroghi, D. (2003). Capability Assessment of Enterprises Accounting System Accountability to Social Responsibility, *Empirical studies in financial accounting*, 1(2), 39-60. (In Persian)
- Barton, A. (1999). Public and Private Sector Accounting – the Non-identical twins. *Australian Accounting Review*, 9 (2), 22-31.
- Barton, A.D. (2000), Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-35.
- 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.
- Deborah, M, ; Hurley, J ; Sweetman, A ; Feeny, D ; Tarride, J ; Longo, Christopher J. ; McCracken, S.(2020). Unrecognized assets created by public-sector investments in health and social services, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. - Emerald, ISSN 1945-1814. - 2020 (13.10).
- De Wolf, Ai, Johan C , Natalia A. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Public Money & Management*, 41:4, 325-335, DOI: 10.1080/09540962.2020.1727114.

- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M. (2017). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and operational accountability systems of public universities, *Accounting Advances*, 8(2), 1-29. (In Persian).
- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M. (2016). A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective, *Health accounting*, 4(4), 1-25. (In Persian).
- Esmailikia, Gh . (2021). Governmental Capital assets: Practical Holistic Approach for assets recognition, and reporting, *Accounting and Auditing Studies*, 38, 87-104. (In Persian).
- Esmailikia, Gh. (2021). Public sector accounting standards, Challenges of applying standards, Prerequisites factors of reforms, *Accounting and social interests*, 10(4), 141-166. (In Persian).
- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M, Mataii, M. (2015). Full Costing Implementation in Universites Equirements, Benefits, and Challenges, *Accounting and social interests*, 5(2), 19-36. (In Persian).
- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M Esmailikia, Gh, Mollanazari, M.(2015). A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective, *Health accounting*, 4(4), 1-25. (In Persian)
- Ghabdiyan, M, Dehnavi, M,A, Ghavamsaeidi, M.(2017). Investigating Barriers and Problems in Using Accounting and Financial Reporting Systems in Government Asset Production and Management Decisions, *Journal of Management Studies and Accounting*, 3(2), 198-208. (In Persian).
- Grubišić, M, Mustafa, N , Gorana R .(2009).Towards Efficient Public Sector Asset, *Management Financial Theory and Practice*, 33 (3) 329-362.
- Hejazi, M, haji ghasemi, M R, Dehghani Baghdad abad, A.R.(2018). The Investigation of Factors Affecting the Identification of Public-Sector Assets by Fuzzy Topsis (Case study: Yazd Province), *Governmental accounting*, 4(2), 105-114. (In Persian)
- Hsu, C., Sandford, B. (2007). The Delphi technique: Making sense of consensus. Practical Assessment, *Research and Evaluation*, 12, 1—8.
- Lombardi, R ,Federico S,Margherita S, Marco S.(2021). Accounting for infrastructure assets in the public sector: The state of the art in academic research and international standards setting, *Public Money & Management*, 41(3), 203-212.
- Mautz, R.K. (1988). Editorial: monuments, mistakes and opportunities, *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.
- Micallef, F, Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections", *Australian Accounting Review*, 7 (13), 31-7.
- Ouda, H. (2016). Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go? ", *International Journal on Governmental Financial Management* - Vol. XVI 1, 23-41.

- 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.
- Ouda, H. (2013). A Practical Accounting Approach for Heritage Assets under Accrual Accounting: With Special focus in Egypt. Proceeding of the 14th Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference, September 2-3, 2013-Birmingham University, Birmingham, UK.
- 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.
- Powell, C. (2003). The Delphi Technique: Myths and Realities, *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-382.
- Rahmani A, Vaziri Nejad, R, Ahmadi Nia H, Rezaian M.(2020). Methodological Principles and Applications of the Delphi Method: A Narrative Review. *J Rafsanjan Univ Med Sci* , 19 (5): 515-38. . (In Persian).
- Rostami, M , Baigzadeh Abassi, F.(2015). Review and prioritize the problems of the government account system in property registration, International Conference on Management, *Economics and Engineering Industry*, Tehran. (In Persian)
- Rowles, T. (1992). Financial reporting on infrastructure and heritage assets by public sector entities”, AARf Discussion paper 17, Australian accounting research foundation, Melbourne.
- Saghafi, A. Ghorbanpour, F.(2018). A Survey on Government (Public) Asset Management Experiences of Selected Countries, *Accounting and Auditing Researches*, 10(37), 5-20. (In Persian)
- Schmidt RC, Lyytinen, K, MKeil Cule, P .(2001). Identifying software project risks: An international Delphi study. *Journal of Management Information Systems*, 17(4), 5-36.
- Somerville, Jerry A. (2008). Effective Use of the Delphi Process in Research: Its Characteristics. Strengths, and Limitations. 1-7.
- Zarei, B, Marefati, D. (2014). Should All Capital Goods of Governments Be Recognized as Assets in Financial Accounting? *Hesabras*, 71, 72-80. (In Persian).
- Zaei, M, Mahmudzadeh, M, Shahi, T. (2017). Prioritize the factors affecting the implementation of green supply chain management in the tourism industry, *Journal of Geography and Development*, 15(46), 19-34. (In Persian).

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.