

## إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

أ / على محمد عبد الحميد الفرماوى

المدرس المساعد بكلية التجارة جامعة القاهرة

أ.د / خالد محمد عبد المنعم زكى لبيب

استاذ بكلية التجارة جامعة القاهرة

### ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى تقديم مساهمة تتعلق بمشكلة الإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمبادئ الإدارة العامة الجديدة (NPM) New Public Management، وتضييق فجوة المعلومات بين كل من معدي القوائم المالية والمستخدمين من خلال اقتراح إطار متكامل للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، بما يلبي حاجات المستخدمين من المعلومات المالية ويعمل على توليد معاني مشتركة (تفاهم) بين المعدين والمستخدمين حول المعلومات المفصح عنها. لأغراض تحقيق هذا الهدف، قام الباحث بدراسة وتحليل مساهمات جهات وضع المعايير الدولية والأمريكية والباحثين المرتبطة بشكل وثيق بالتقرير المحاسبي عن الأصول الرأسمالية الحكومية. وخلص البحث إلى اقتراح إطار محاسبي من منظور كلي للإفصاح عن هذه الأصول. يستند هذا الإطار على ستة معايير للاعتراف بالأصول الرأسمالية، مع تصنيف الأصول الرأسمالية التي تستوفي هذه المعايير إلى فئات رئيسية وفرعية تراعي طبيعتها وسماتها المميزة أو المنفردة، أما بالنسبة للأصول الرأسمالية التي لا تستوفي هذه المعايير فيتم معالجتها كأصول مقيدة، ويتم توفير معلومات عنها خارج القوائم المالية وفقاً للإطار المقترح.

**الكلمات الرئيسية:** الأصول الرأسمالية الحكومية، أساس الاستحقاق المحاسبي، الاعتراف، القياس، الإفصاح المحاسبي.

## Abstract

The purpose of this paper is to contribute to the debate related to the disclosure of governmental capital assets according to the accrual basis and New Public Management reforms, limit the information gap between both preparers and users of financial statements, meets the users' needs of financial information, and generate common meanings (understanding) between producers and users about the disclosed information. To achieve these purposes, the researcher has studied and analyzed the contributions of international and American standards-setting bodies and researchers closely related to the accounting of governmental capital assets. The research proposed an accounting framework from a holistic perspective for the disclosure of these assets. This framework is based on six criteria for recognizing capital assets, then classifying the capital assets that meet these criteria into main and sub-categories according to their nature and distinctive or unique features. Capital assets that do not meet these criteria are treated as restricted assets, and information about them is provided outside the financial statements in accordance with the proposed framework.

**Keywords:** governmental capital assets, accrual basis, recognition, measurement, accounting disclosure.

## المقدمة ومشكلة البحث

تسعى وزارة المالية المصرية إلى إصدار قانون جديد للموازنة والمحاسبة الحكومية بحيث يواكب التطورات العالمية والتوصيات الصادرة من المؤسسات الدولية باتباع محاسبة الاستحقاق، وهو ما يتطلب وضع تصور لعملية دمج أصول الدولة في النظم المحاسبية وكيفية التقرير عنها.

تُعتبر المعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية الحكومية من الموضوعات التي أثارت جدلاً واسعاً عند تطبيق الحكومات للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمبادئ الإدارة العامة الجديدة (NPM) New Public Management، وخاصة المعالجة المحاسبية للعناصر التراثية، العسكرية، والبنية التحتية، ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى اختلاف طبيعة وخصائص الوحدات الحكومية عن وحدات القطاع الخاص، كذلك السمات المميزة للأصول الحكومية، والتي تصل إلى درجة التفرد وصعوبة الحصر والقياس، وبالتالي فإن تطبيق بعض المعايير المحاسبية التي يستخدمها القطاع الخاص لأغراض التقرير المحاسبي في القطاع العام قد يكون صعباً أو مستحيلاً، أو قد ينتج عنه معلومات غير ملائمة لكافة فئات المستخدمين، أو معلومات مع تحمل تكاليف تفوق المنافع المنتظرة منها (Woon, et al, 2019, p. 612).

بناءً على تفسير دقيق لتعريف الأصول الرأسمالية الوارد في المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (International Public Sector Accounting Standards) (IPSAS) ومعايير الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها، يتبين أنها تثير مجموعة من المشكلات الفنية والصعوبات عند التطبيق على الأصول الرأسمالية الحكومية، وخاصة الأصول المتميزة والمتفردة، مثل عناصر الفن، الثقافة، التراث، والدفاع والأمن القومي (Aversano, & Christiaens, 2014, p. 152-158)، وذلك لعدم وجود تعريف كاف للحقائق الواردة بمعايير IPSAS، وما يترتب عليها من احتمالات؛ مثل وجود مصطلحات قانونية فضفاضة أو غموض في التعريفات والمتطلبات، أو أن بعض الحقائق الواردة بمعايير IPSAS، وما يترتب عليها من احتمالات غير قابلة للتصور بواسطة مُعدي القوائم المالية، وكذلك عدم التوضيح

الكافي لمتطلبات قياس هذه الأصول سواء عند الاعتراف الأولى أو الاعتراف اللاحق، مما يؤدي إلى اختلاف ممارسات التقرير المتبعة بواسطة المعدين نتيجة السماح بوجود سلطة تقديرية للمُعدّين فيما يتعلق بالأحكام أو التقديرات أو التنبؤات عند إعداد القوائم المالية.

يترتب على ذلك اختلاف كل من نوع المعلومات المفصح عنها، سواء معلومات مالية، أو غير مالية، أو الجمع بين كلاهما، ووسيلة الإفصاح المتبعة، سواء الإفصاح داخل القوائم المالية، أو في تقارير منفصلة خارج القوائم المالية. قد يصل الأمر إلى استبعاد هذه العناصر من القوائم المالية استناداً على صعوبة الإفصاح وعوامل أخرى مثل اقتصادية التكلفة وموافقة السلطات التشريعية وتوافر الخبرات اللازمة لجمع المعلومات وتحليلها، وبالتالي حدثت فجوة معلوماتية كبيرة بين المُعدّين والمستخدمين بشأن جودة المعلومات المفصح عنها، ومدى ملاءمتها لأغراض المساءلة وترشيد القرارات (Aversano, & Christiaens, 2014؛ Chatterjee, et al., 2017؛ Aversano, et al., 2019؛ Woon, et al., 2019؛ Ehalaiye, et al., 2020). هذا بالإضافة إلى صعوبة مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية الحكومية سواء على المستوى القطاعي أو المحلي أو الدولي (Adam, et al., 2011؛ Agasisti, et al., 2015؛ Alberti, et al., 2016؛ Cavanagh, et al., 2016؛ Matei, et al., 2017؛ Adam, 2018؛ Lidiya, & Anna, 2018). تزداد حدة الفجوة في حالة غياب نصوص دولية توضح المعالجة المحاسبية لنوع معين من الأصول الرأسمالية العامة، مما يترتب عليه قيام المُعدّين بالرجوع إلى متطلبات معايير المحاسبة المحلية ونصوص التشريعات لأغراض الإفصاح عن تلك الأصول (Matei, et al., 2017).

في ضوء ما تقدم، يتضح أن التقرير العادل والملائم عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ضوء أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يلبي تطلعات أصحاب المصالح من المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، وفي نفس الوقت يوفر معلومات قابلة

للمقارنة على المستوى القطاعي والمحلي والدولي يعتبر من المشكلات الجديرة بالبحث والدراسة، ومن ثم تكمن مشكلة البحث في السؤال التالي:  
"إلى أي مدى يجب أن يتم الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق لأغراض تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية ومحاولة سد الفجوة بين تطلعات كل من المعدين والمستخدمين؟"

### خطة البحث

لأغراض تحقيق هدف البحث، يتناول الباحث النقاط التالية:

١. المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور مقارن.
٢. القضايا الخاصة المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية.
٣. الإطار المقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور كلي.

### ١. المحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور مقارن

يمكن تعريف الأصول الرأسمالية الحكومية على أنها موارد اقتصادية ملموسة، تسيطر عليها الوحدة الحكومية نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تحصل منها على منافع اقتصادية أو خدمية مستقبلاً، وذلك من خلال استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة في توفير السلع والخدمات أو التأجير للغير أو للأغراض الإدارية. لأغراض التقرير المالي، لا يتم الاعتراف بأحد العناصر (عقارات أو آلات أو معدات) على أنه أصل رأسمالي إلا إذا استوفى تعريف الأصل الرأسمالي - السابق عرضه - وشرطي الاعتراف الواردين في معيار IPSAS 17 "العقارات والمباني والمعدات". وحتى يتم الاعتراف بأي عنصر من عناصر العقارات والمباني والمعدات على أنه أصل رأسمالي، تنص الفقرة رقم ١٤ من معيار IPSAS 17 على ضرورة تحقق شرطين متلازمين معاً وهما: أن يكون من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة نتيجة حيازة أو تطوير الأصل، وأن تكون هناك وسيلة موثوق فيها يمكن من خلالها قياس تكلفته أو قيمته العادلة ( IPSASBa, 2021, p. 531-532). ومن المتوقع أن تنعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية إما في زيادة

الإيرادات أو الخدمات المحتملة، أو في تخفيض المصروفات المرتبطة بالأصل مثل تكاليف الصيانة والتشغيل (Pessina, 2020, p. 288).

أيضاً تنص الفقرة رقم ٢٠ من معيار IPSAS 16 على الاعتراف بالعقارات الاستثمارية كأصول رأسمالية عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة إلى الوحدة من هذه العقارات، كذلك عندما يمكن قياس القيمة العادلة لتلك العقارات بموثوقية (IPSASBa, 2021, p. 495). لذلك يجب أن تقوم الوحدة الحكومية بتقييم درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة على أساس البيانات المتاحة عند الاعتراف الأولي.

بالنسبة لقياس الأصول الرأسمالية، تنص الفقرة رقم ١٨ من معيار GASB 34، وال فقرات رقم ٢٦ و ٢٧ و ٣٠ من معيار IPSAS 17، والفقرات رقم ٢٦ و ٢٧ و ٢٨ من معيار IPSAS 16 على قياس الأصول الرأسمالية أولاً بالتكلفة التاريخية، على أن تتضمن تلك التكلفة جميع المصروفات التي تم إنفاقها على الأصل إلى أن يتم وضعه في مكانه وتجهيزه للاستخدام. مثل تكاليف الشحن والنقل تجهيز الموقع والأتعاب المهنية. وإذا كانت الأصول الرأسمالية ناتجة عن عملية غير تبادلية؛ مثل التبرع أو الهبة، فيتم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها مضافاً إليها الرسوم الإضافية إن وجدت (IPSASBa, 2021, p. 499-538; GASB, 1999, p. 10-11).

على الرغم أن معيار GASB 34 لم ينص على إعادة قياس الأصول، إلا أن قائمة المفاهيم GASBC 6 نصت على ضرورة إعادة قياس الأصول الرأسمالية إذا كانت المبالغ المعاد قياسها تعكس الظروف السارية في تاريخ إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتغير مبلغ القياس الأولي للأصل إلى مبلغ يعبر عن قيمته في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويعتبر ذلك المبلغ بمثابة قيمة دفترية جديدة للأصل تم تحديدها دون الرجوع إلى المبالغ التي تم التقرير عنها مسبقاً. يمكن تحديد القيمة الجديدة للأصل باستخدام عدة أسس، وأياً كان الأساس المستخدم لإعادة التقييم، فيجب أن يراعي أهداف إعداد التقارير المالية والتي تعكس حاجات المستخدمين من المعلومات، وكذلك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (GASB, 2014, p. 4).

على عكس معيار GASB 34، ينص معيار IPSAS 17 الفقرات رقم ٤٢ و ٤٣ و ٤٤ على قياس الأصول الرأسمالية في التواريخ اللاحقة للقياس الأولي إما باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم (IPSASB, 2021, p. 538). بينما تنص الفقرة ٤٢ و ٤٤ من معيار IPSAS 16 على قياس العقارات الاستثمارية بالقيمة السوقية العادلة مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم في نفس الفترة (IPSASB, 2021, p. 499)، وفي بعض الحالات عندما يكون العقار تحت الإنشاء أو لا يوجد مثيل له في السوق (غير قابل للمقارنة)، فإن الفقرة رقم ٦٢ من معيار IPSAS 16 ترى أن استخدام نموذج التكلفة قد يكون أكثر ملاءمة من نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الاستثماري لاحقاً وتسمح بذلك البديل (IPSASBa, 2021, p. 502-503).

## ٢. القضايا الخاصة المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للأصول الرأسمالية

تتميز بعض عناصر الأصول التي تمتلكها الحكومات بسمات خاصة قد تصل إلى درجة التفرد وعدم وجود مثيل، مثل أصول التراث، بالإضافة إلى المعدات العسكرية التي تستخدم لأغراض الدفاع عن الوطن. ويعرض الباحث مقارنة بين معايير GASB ومعايير IPSASB فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لأصول التراث والأصول العسكرية. حيث يتناول الباحث النقاط التالية:

١/٢ المحاسبة عن أصول التراث.

٢/٢ المحاسبة عن الأصول العسكرية.

### ١/٢ المحاسبة عن أصول التراث Heritage Assets

توصف بعض الممتلكات بأنها أصول تراثية بسبب أهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. ومن أمثلتها، المباني والآثار التاريخية، المواقع الأثرية، المحميات الطبيعية، والأعمال الفنية. وغالباً ما تتصف بمجموعة من الخصائص التي تجعلها متميزة عن باقي أنواع الأصول الرأسمالية الأخرى. والتي تتمثل في (IPSASBa, 2021, p.529):

- من غير المرجح أن تنعكس قيمتها من الناحية الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بالكامل في صورة قيمة مالية تستند فقط إلى أسعار السوق.
  - قد تفرض الالتزامات الدستورية أو القانونية أو كلاهما حظراً أو قيوداً صارمة على التصرف فيها بالبيع أو بأي شكل آخر من أشكال التصرف.
  - لا يمكن تعويضها في كثير من الأحيان لعدم وجود بديل لها، وقد تزيد قيمتها مع مرور الزمن، حتى لو تدهورت حالتها المادية.
  - قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى عدة مئات من السنين.
- يشير معيار GASB 34 إلى عناصر التراث بمصطلح "الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المشابهة"، وهي تشمل على سبيل المثال لا الحصر، مجموعات الكتب والمخطوطات النادرة، الخرائط والوثائق والتسجيلات، الأعمال الفنية مثل اللوحات والمنحوتات، القطع الأثرية والتذكارات والمعارض، والإنشاءات الفريدة أو الهامة تاريخياً.
- على الرغم أن عناصر التراث قد توفر منافع اقتصادية أو خدمية مستقبلية إلى الوحدات الحكومية التي تمتلكها، سواء بشكل منفصل عن قيمتها التراثية، مثل استخدام مبنى تاريخي كمقر إداري. أو استناداً على خصائصها التراثية فقط، مثل عرض القطع الأثرية واللوحات الفنية النادرة في المتاحف والمعارض، إلا أن الفقرة رقم 9 من معيار IPSAS 17 لا تلزم الوحدة الحكومية أن تعترف بعناصر التراث كأصول رأسمالية، وإنما تسمح برسملتها إذا استوفت تعريف ومعايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الواردة بالمعيار.
- بالإضافة إلى ذلك، إذا قررت الوحدة الحكومية رسملة عناصر التراث، فيمكنها أن تختار بين تطبيق متطلبات القياس الواردة في المعيار أو تطبيق قواعد أخرى للقياس. كما يجب أن تطبق متطلبات الإفصاح التي تنص عليها الفقرة رقم 12 من معيار IPSAS 17 والتي تشمل الإفصاح عن أساس القياس المتبع، طريقة الإهلاك المستخدمة (إن وجدت)، إجمالي القيمة الدفترية للأصل، مجمع الإهلاك في نهاية



الفترة (إن وجد)، وتسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة ( , 2021, IPSAS, p.529-530). وبالتالي هناك من يرى أن هذا المعيار لم يعالج عناصر التراث بالشكل الذي يلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات ( & Aversano, 2014, Christiaens, 2019, Woon, et al.), مما يهدد مبادئ الحوكمة الرشيدة للأصول التراثية (Biondi, & Lapsley, 2014).

يرى الباحث أن هناك ضرورة لتعديل بعض المفاهيم المحاسبية الواردة بمعيار IPSAS 17 والتي لا تتناسب مع طبيعة وخصائص أصول التراث، ويُعزز رأي الباحث أجدات العمل التي وضعها مجلس IPSASB والتي تتضمن طرح مسودة العرض رقم ٧٨: العقارات والمباني والمعدات و"ED 78: Property, Plant, and Equipment" في أبريل ٢٠٢١ والتي تقترح إضافة خصائص جديدة لأصول التراث بحيث تعكس الصعوبات التي تواجه المعدين عن الاعتراف بها، كما تقترح عرض معلومات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن أصول التراث التي لم يتم رصمتها (IPSASBb, 2021, p. 4).

بالإضافة إلى ذلك، وفقاً للفقرة رقم ٢٧ من معيار GASB 34، يجب على الحكومات القيام برسملة الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المماثلة والإفصاح عنها إذا تم الاحتفاظ بها كعناصر فردية، وليس ضمن مجموعة، وبالتالي لا يجب رسملة المجموعات والإفصاح عنها (بما في ذلك جميع الإضافات إلى تلك المجموعة) سواء تم التبرع بها أو شراؤها، إذا كانت المجموعة تستوفي كل الشروط التالية ( , GASB, 1999, p. 13-14):

- أن يكون محتفظ بها للعرض العام أو التعليم أو البحوث؛ أي لتقديم خدمات عامة للجمهور، وليس لتحقيق مكاسب مالية.
- يتم حمايتها والاعتناء بها والحفاظ عليها وليست مرهونة للغير.
- تخضع لسياسة تنظيمية تتطلب استخدام العائد الناتج عن بيع عناصر المجموعة للحصول على عناصر مجموعة تراثية أخرى.

تتفق المعالجة المحاسبية السابقة مع المعالجة المحاسبية للأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المماثلة الواردة في الفقرتين رقم ١١ و ٢٠٩ من معيار FASB 116 "المحاسبة عن المساهمات الواردة والصادرة" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٩٣، والفقرة رقم ٣ من معيار FASB 164 "المنظمات غير الهادفة للربح: عمليات الدمج والاستحواذ" الصادر عن مجلس FASB في عام ٢٠٠٩، وذلك قبل تعديل الشرط (ج) لاحقاً في عام ٢٠١٩ بموجب التحديث رقم ٣ لعام ٢٠١٩ الصادر عن مجلس FASB. (FASB, 1993, p. 7-). (57; FASB, 2009, p. 3)

المجلسين GASB و FASB المنبثقين من نفس المؤسسة FAF.

يرى الباحث أنه على الرغم من استخدام المعيار لمصطلح "المجموعة"، إلا أنه لم يحدد ماهية العناصر التي تشكل المجموعة، وكم يبلغ عددها، وكل ما ورد في الفقرة رقم ٢٧ يعتبر بمثابة تعريف لمصطلح المجموعة بأنها الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المماثلة التي حصلت عليها الحكومة وتستوفي الشروط الثلاثة السابق ذكرها، وبالتالي يجب استخدام الحكم المهني، ولكن مع الحفاظ على خاصية اتساق المعلومات، بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تحديد العناصر التي تشكل مجموعات بغرض رسملتها، فإن تقييم المجموعات العديدة من الأعمال الفنية والكنوز التاريخية يتطلب تعيين خبراء مثنين مستقلين، وذلك يتطلب تحمل أتعاب مكلفة للغاية، لذلك قد ترى الحكومة أنه من المناسب استبعاد هذه المجموعات من الرسمة، وهذا يتطلب تلبية الشروط الثلاثة السابقة.

أيضاً يرى الباحث أن الشرط (ج) السابق عرضه يهدف إلى الحد من بيع أصول التراث الرأسمالية لاستخدامها في تمويل الأنشطة المختلفة للحكومات، وعلى الرغم من التزام الولايات بتحقيق ذلك الهدف، إلى أنه ليس بالضرورة أن يتم اقتناء مجموعة جديدة مقابل بيع مجموعة قديمة، كما أن بعض الولايات قد يكون لديها قواعد إدارية موثقة بشأن استخدام عوائد بيع عناصر المجموعة لأغراض تتعلق بالحفاظ على عناصر التراث الأخرى وتأمينها بدلاً من شراء مجموعات تراثية أخرى. لذلك تكفي

تلك الولايات بإثبات وجود دليل موثق يؤكد عدم استخدام تلك العوائد إلا للأغراض المرتبطة بعناصر التراث فقط لاستيفاء ما ورد في الشرط (ج).

يتفق ذلك الاتجاه الذي تستخدمه العديد من الولايات مع التحديث رقم ٣ لعام ٢٠١٩ الصادر عن مجلس FASB، والذي تم بموجبه تحديث تعريف مصطلح "المجموعة" في القاموس الرئيسي للمجلس FASB's Master Glossary من خلال تعديل الشرط (ج) الذي يمثل أحد أركان مصطلح "مجموعة التراث" ليصبح كما يلي "تخضع لسياسة تنظيمية تتطلب استخدام العائد الناتج عن بيع عناصر أي مجموعة من الأعمال الفنية أو الكنوز التاريخية في الحصول على عناصر مجموعة تراثية أخرى أو العناية المباشرة بالمجموعات الحالية أو كليهما"، مع الإبقاء على الشرطين (أ) و(ب) دون تعديل (FASB, 2019, p. 3)، وبذلك أصبح تعريف المجموعة متوافقاً مع التعريف المستخدم في ميثاق الشرف للمتاحف الصادر عن التحالف الأمريكي للمتاحف. بالنسبة لقياس الأعمال الفنية والكنوز التاريخية والأصول المشابهة، تنص الفقرتين رقم ٧٩ و٨٥ من معيار GASB 34 على أسلوب القياس الواجب استخدامه والذي ينص على قياسها بالتكلفة التاريخية أو قيمة الاستحواذ Acquisition Value في تاريخ الاقتناء (للعناصر المتبرع بها). يتم تعريف قيمة الاستحواذ على أنها السعر الذي يتم دفعه للحصول على أصل مع إمكانية خدمة معادلة في معاملة سوقية منظمة في تاريخ الاستحواذ.

يتبين مما سبق أن معيار GASB 34 يوضح المعالجة المحاسبية لعناصر التراث بشكل أفضل من معيار IPSAS 17؛ ذلك أن مجلس GASB يسمح برسمة تلك العناصر دون وضع شروط أو قيود عامة (ما عدا الشروط الثلاثة الخاصة بعدم رسمة مجموعات عناصر التراث)، في حين أن مجلس IPSAS يضع شرطين للاعتراف بهذه العناصر كأصول رأسمالية، وهذين الشرطين قد يصعب توافرها في العديد من عناصر التراث، حتى إذا كان بعض عناصر التراث مستخدمة في تقديم الخدمات الحكومية؛ مثل استخدام المباني التاريخية كمقار إدارية لتقديم الخدمات العامة. كذلك ينص مجلس GASB على توفير معلومات في الإيضاحات المتممة

للقوائم المالية عن عناصر ومجموعات التراث التي لم يتم رسملتها، مع الإفصاح عن أسباب ذلك، وتوضيح السياسة التي تتبعها الحكومة للرسملة أو عدم الرسملة، بينما لا ينص مجلس IPSASB على مثل ذلك الإجراء، مما يشجع الوحدات الحكومية على استبعاد عناصر التراث من التقارير المالية وعدم الإفصاح عنها.

## ٢/٢ المحاسبة عن الأصول العسكرية Military Assets

تنص الفقرة رقم ٢٠ من معيار IPSAS 17 على أن أنظمة التسليح عادة ما تفي بتعريف الأصول الرأسمالية، لذلك يجب الاعتراف بها كأصول رأسمالية وفقاً لهذا المعيار. تشمل أنظمة التسليح المركبات العسكرية والمعدات الأخرى التي تُستخدم باستمرار في تعزيز الخدمات الدفاعية، حتى لو كان استخدامها في وقت السلم قاصراً على ردع الأعداء، ومن أمثلتها: السفن الحربية، الغواصات، الطائرات العسكرية، الدبابات، حاملات الصواريخ. قد توفر بعض العناصر ذات الاستخدام الفردي، مثل أنواع معينة من الصواريخ الباليستية، خدمة ردع مستمرة ضد المعتدين، وبالتالي يمكن تصنيفها على أنها أنظمة تسليح (IPSASB, 2021, p.529).

قد يتطلب الاعتراف بالأصول العسكرية وقياسها - وفقاً للفقرة السابقة - بذل جهود كبيرة استناداً إلى مدى توافر بيانات عنها لدى الوحدات الحكومية. حيث يتطلب معيار IPSAS 17 استخدام نموذج التكلفة للقياس الأولي للأصول الرأسمالية، ثم استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأغراض القياس اللاحق، وبغض النظر عن الطريقة المستخدمة، يجب إهلاك الأصل على مدار عمره الإنتاجي المتوقع، بالإضافة إلى اختبار الانخفاض المحتمل في قيمته وقياس خسائر الانخفاض، مما يجعل عمليات الاعتراف بالممتلكات غير المنقولة وقياسها صعبة وطويلة.

إن المحاسبة عن الأصول العسكرية تعتبر من القضايا المعقدة من الناحية الفنية، والحساسية لكثير من الدول، وتزداد أهميتها مع زيادة الإنفاق العسكري مقارنة بإجمالي الناتج المحلي للدولة. وبالنظر إلى المعالجة المحاسبية الواردة في معيار IPSAS 17 لتلك الأصول، يتبين أنها لا تتوافق مع العديد من الأصول العسكرية، مثل الأسلحة النووية. وبالتالي هناك حاجة للإجابة على عدة أسئلة، أهمها ما يلي: (EY, 2017, p. 1-3)

- ما هي أهم فئات الأصول العسكرية؟
  - أي من هذه الفئات تثير قضايا إشكالية فيما يتعلق بتعريف الأصول الرأسمالية والاعتراف والقياس والعرض في القوائم المالية؟
  - ما هي الصعوبات العملية الرئيسية والحساسيات التي قد تنشأ عند الاعتراف بالأصول العسكرية وقياسها، وكيف يمكن معالجتها؟
  - ما هي مزايا وعيوب الأساليب الحالية للاعتراف والقياس؟
  - هل يجب معالجة كل فئات الأصول العسكرية من خلال المعايير أو الإرشادات المحاسبية، مع مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية والقابلية للمقارنة؟
- يرى الباحث أن السؤال الأخير الخاص بتحديد فئات الأصول العسكرية التي يجب معالجتها محاسبياً كأصول رأسمالية في القوائم المالية من أهم القضايا التي يجب حلها قبل البحث في الأساليب المناسبة للاعتراف والقياس. لأن هناك العديد من الأصول العسكرية التي قد تستغرق وقتاً وجهداً طويلاً في سبيل إيجاد حلول محاسبية توازن بين اعتبارات الأهمية النسبية والسرية والتكلفة والعائد والقابلية للمقارنة، وفي النهاية لا تمس حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية. لذلك يجب تحديد أهمية هذه المعلومات بالنسبة للمستخدمين أولاً - وخاصة المستخدمين الخارجيين الممثلين في الجهات الرقابية والتشريعية - قبل البحث في المعالجات المحاسبية المناسبة لها وإقرارها.
- بعد عرض وتحليل المعايير الأمريكية والدولية المرتبطة بالأصول الرأسمالية الحكومية بشكل عام، يتبين أن معايير المحاسبة الدولية لم تتعرض بالشكل المناسب لبعض أنواع الأصول الرأسمالية الهامة والتي تتميز بها الحكومات، مثل عناصر التراث والأصول العسكرية، والتي قد يكون اقتنائها قاصراً على الحكومات فقط دون القطاع الخاص، وقد يتم استخدامها في تقديم الخدمات الحكومية. لذلك تستوجب وضع معايير خاصة للاعتراف بها وقياسها كأصول رأسمالية بما يلبي حاجات المستخدمين من المعلومات، وقد يصل الأمر إلى وضع معيار خاص لكل منهم حتى يتم مراعاة الخصائص المختلفة التي يتصف بها كل عنصر والتي تصل إلى درجة التفرد، ولكن وفقاً لمعيار IPSAS 17 يتم معاملتها مثل العقارات والمباني والمعدات المستخدمة في

القطاع الخاص استناداً على أنها عناصر ملموسة يتم استخدامها في إنتاج أو توريد السلع والخدمات خلال أكثر من فترة مالية.

تتمثل المشكلة الرئيسية في معيار 17 IPSAS أنه - في الغالب - يمثل إعادة إصدار لمعيار المحاسبة الدولي IAS 16 "العقارات والمباني والمعدات" المطبق على شركات القطاع الخاص. مع إضافة فقرة محدودة وعامة لكل من عناصر التراث والأصول العسكرية والبنية التحتية، وهو أمر غير مناسب لتوفير قواعد محاسبية مرضية للاعتراف بها والتقييم والإفصاح (Aversano et al., 2015, p. 38).

بالرجوع إلى الدراسات الأكاديمية يتفق بعض الباحثين مع جهات وضع المعايير بشأن معالجة العناصر الرأسمالية، لكن الجدل لا يزال قائماً حول معالجة بعض القضايا الهامة المرتبطة بعناصر التراث، البنية التحتية، والمعدات العسكرية. ومحور هذا الجدل يتمثل في كيفية رسملة تلك العناصر لأغراض تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات، ودعم قدرة الحكومات والجهات التشريعية والرقابية على ترشيد المال العام وتعظيم الاستفادة من إمكاناته (Agasisti, et al. 2015, p. 502).

### ٣ الإطار المقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور كلي

نظراً لأهمية الأصول الرأسمالية الحكومية لبرنامج التحول المحاسبي إلى أساس الاستحقاق، وتماشياً مع تبني الحكومات لمبادئ الإدارة العامة الجديدة والتطلع نحو الاستغلال الأمثل للموارد الحكومية وإدارتها بكفاءة، تم اقتراح إطار شامل للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية تمهيداً لإعداد قوائم مالية حكومية على أساس الاستحقاق المحاسبي. يشمل الإطار المقترح العناصر التالية:

١/٣ معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية.

٢/٣ قياس الأصول الرأسمالية الحكومية.

٣/٣ عرض الأصول الرأسمالية الحكومية.

### ١/٣ معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية

تنص معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية IPSAS والبريطانية FReM و The Code بشكل صريح على معيارين أساسيين للاعتراف بالموارد الاقتصادية الملموسة كأصول رأسمالية وهما: أن يكون من المتوقع حصول الحكومة على منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية نتيجة حيازة أو تطوير الأصل، وأن يتم قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة بشكل موثوق. وفي الواقع تنص معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية GASBS والفيدرالية الأمريكية FASABS على هذين المعيارين ولكن بشكل ضمني يمكن الاستدلال عليه من خلال نصوص المعايير؛ معيار GASBS 34 "القوائم المالية الأساسية - ومناقشة الإدارة وتحليلها - لحكومات الولايات والحكومات المحلية"، ومعيار FASAB 6 "المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات".

اقترحت دراسة Christiaens, G., et Al., 2012 منهجاً شاملاً للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية استناداً إلى وضعها القانوني أو التشريعي وليس فقط إلى نوعها المادي. يشير المنهج الشامل إلى الاعتراف بالسلع الرأسمالية كأصول وإدراجها في الميزانية العمومية إذا كانت مستخدمة في تحقيق المنافع الاقتصادية مثل الأصول الرأسمالية التي تمتلكها منشآت الأعمال؛ لأنها تستوفي معياري الاعتراف الواردين في معايير المحاسبة الحكومية. ولكن لا ينبغي رسملة السلع الرأسمالية التي توفر منافع (سلع وخدمات) عامة وإدراجها في الميزانيات العمومية للحكومات؛ لأن وضعها القانوني أو التشريعي يجعلها غير متاحة للبيع في الأسواق المفتوحة، وتقتصر على القطاع الحكومي الذي يتولى مسؤولية صيانتها وحفظها وحمايتها وعدم استخدامها لأغراض تجارية. على الرغم من وجود أصول مماثلة مملوكة بواسطة القطاع الخاص؛ مثل الأعمال الفنية، المباني التراثية، وبعض المنزهات والشواطئ، إلا أنها غير متاحة للاستخدام العام. وبالتالي يجب إدراجها في تقارير خاصة خارج الميزانية العمومية لأغراض المساءلة.

أعدت دراسة Christiaens, G., et Al., 2012 التأكيد على ضرورة استبعاد الأصول الرأسمالية غير التجارية من الميزانيات العمومية للحكومات، معللة ذلك بعدم

قدرة هذه الأصول على مقابلة الالتزامات مما يؤثر على حقيقة المراكز المالية للحكومات، ويؤيد الباحث هذا الرأي؛ لأنه إذا لم يكن للأصل قيمة مالية موثوق فيها فإنه من المضلل إدراجه مع الأصول الأخرى التي يمكن مقابلتها بالالتزامات، ولكن على العكس من ذلك، قد يكون الأصل الرأسمالي غير مشابه للأصول الرأسمالية المستخدمة في القطاع الخاص، ومع ذلك يمكن تحديده بموثوقية، مع وجود قيود قانونية تمنع التصرف فيه؛ مثل حظر بيع أصول التراث، في هذه الحالة إذا تم استبعاده من الميزانية العمومية فإن ذلك يتفق مع المنهج الذي اقترحه دراسة Christiaens, G., et Al., 2012 ولكن يتعارض مع معياري الاعتراف بالأصول الرأسمالية، وإذا تم الاعتراف به لاستيفائه معياري الاعتراف فإن ذلك يعتبر تضليلاً للإدارة والمستخدمين؛ حيث أن هذا الأصل مُقيد ولا يمكن استخدامه في مقابلة الالتزامات، هذا التناقض يجعل الوضع بالنسبة للمُعَدِّين أكثر تعقيداً، ومن ناحية أخرى، يجعل معايير المحاسبة تبدو كأنها غير مناسبة للتطبيق في الممارسات العملية (Ouda, 2016, p. 33). وبالتالي يجب النظر في إصلاح معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية.

تعتبر دراسة Ouda, H., 2016 من أهم الدراسات التي قامت بإصلاح معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية لتعزيز قدرة الأصول الحكومية على مقابلة الإلتزامات، وبالتالي تمثيل المركز المالي للجهة الحكومية بصدق وعدالة. أضافت الدراسة معيارين جديدين إلى المعيارين القائمين للاعتراف بالأصول الرأسمالية هما: (١) عدم وجود قيود قانونية أو ثقافية/ اجتماعية أو دفاعية/ أمن قومي على التصرف في الأصول، (٢) إمكانية مطابقة الأصول المعترف بها مع الإلتزامات لتجنب تضليل الإدارة أو المستخدمين، وبذلك تتمثل معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية في أربعة معايير.

يتفق الباحث مع دراسة Ouda, H., 2016، ويضيف معيارين آخرين للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية؛ يشير المعيار الأول إلى ضرورة سيطرة الوحدة الحكومية على الأصل الرأسمالي دون غيرها من الوحدات الحكومية الأخرى، مما يشير إلى قدرتها على الاستفادة المباشرة من منافع الأصل، ورفض أو تنظيم حصول



- الجهات الأخرى على تلك المنافع، ويتم ذلك من خلال امتلاك الأصل أو استئجاره بنظام التأجير التمويلي الذي ينتهي بالتملك. بينما ينص المعيار الثاني على استيفاء الأصل الرأسمالي للحد الأدنى للرسملة والذي يجب أن تقوم الحكومة بتحديدده في ضوء التكاليف اللازمة لرسملة الأصول والاحتفاظ بالسجلات والدفاتر اللازمة لمعالجتها محاسبياً كأصول رأسمالية ومُتابعتها والرقابة عليها. وبالتالي تتمثل معايير الاعتراف بالأصول الرأسمالية وفقاً للإطار المقترح في ستة معايير على النحو التالي:
- أ. أن يؤدي الأصل إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية للجهة الحكومية.
  - ب. إمكانية قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة (الحالية) بطريقة موثوق فيها.
  - ج. عدم وجود قيود قانونية أو ثقافية أو اجتماعية أو دفاعية أو أمنية قومية تمنع الوحدة الحكومية من - أو تحد من قدرتها على - التصرف في الأصل.
  - د. إمكانية مقابلة الأصل بالتزامات الجهة الحكومية لتجنب التضليل.
  - هـ. أن تتمكن الوحدة الحكومية من السيطرة على الأصل دون غيرها من الوحدات الأخرى.
  - و. استيفاء الأصل للحد الأدنى للرسملة.

### ٢/٣ قياس الأصول الرأسمالية الحكومية

يجب استخدام أساس التكلفة التاريخية لأغراض القياس الأولي للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها من خلال معاملات تبادلية نقدية. أما بالنسبة للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها من خلال معاملات تبادلية غير نقدية (مثل شراء الأصل مقابل أصل عيني أو مجموعة أصول)، أو من خلال معاملات غير تبادلية (مثل التبرع أو المصادرة)، فيجب قياسها باستخدام أسس القيمة الحالية في تاريخ القياس مع إضافة أي تكاليف أخرى لازمة لجعل الأصل في حالة صالحة للاستخدام. وأياً كانت الطريقة المستخدمة للقياس فيجب أن يعكس مبلغ القياس قيمة الأصل في تاريخ التقرير عنه.

نظراً لطبيعة الأصول الرأسمالية الحكومية وتعدد أنواعها ووسائل الحصول عليها وعدم وجود سجلات سابقة مكتملة أو محدثة توضح المعلومات المالية للأصول

الرأسمالية، ولأغراض حصر وتقييم الأصول الرأسمالية والتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، فإنه يُقترح استخدام أساس التكلفة المقدرة Deemed Cost لأغراض القياس الأولي للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها نتيجة المعاملات التبادلية النقدية، وذلك في حالة عدم وجود أدلة موثوق فيها تشير إلى التكلفة التاريخية لهذه الأصول.

يعتبر أساس التكلفة التقديرية مقبولاً لتحديد الأرصد الافتتاحية للأصول الرأسمالية العامة؛ حيث أنه يوفر تقديرات معقولة لتحديد تكاليفها التاريخية. يجب أن تستند التكلفة التقديرية إلى طريقة واحدة أو مجموعة من طرق القياس التالية (FASAB, 2021, p. 8):

- أ. تكلفة الاستبدال.
- ب. التكلفة التاريخية المُقدرة والتي قد تستند إلى:
  - تكلفة الأصول المُماثلة في تاريخ الاقتناء.
  - التكلفة الحالية المخصومة لأصول مُماثلة منذ تاريخ الاقتناء؛ أي تخفيض التكلفة الحالية إلى التكلفة في تاريخ الشراء باستخدام المؤشر العام للأسعار.
  - طرق أخرى معقولة تتضمن استخدام أحدث تكلفة اقتناء وطرق التقدير التي تستند إلى معلومات – على سبيل المثال لا الحصر - الموازنة العامة أو المخصصات المالية أو مستخلصات إنجاز المقاوله وشهادات الدفع أو العقود أو التقارير الأخرى التي تعكس المبالغ التي سيتم إنفاقها.
- ج. القيمة العادلة.

لا يعتبر استخدام أساس التكلفة التقديرية بمثابة إعادة تقييم للأصل الرأسمالي؛ حيث أن إعادة التقييم لا تتم إلا في التواريخ اللاحقة للاعتراف الأولي بالأصل. كما يجب أن تعكس التكلفة التقديرية تكلفة الأصل في التاريخ الذي كان من المُفترض أن يتم الاعتراف فيه بالأصل؛ أي تاريخ دخول الأصل للخدمة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يستند قياس التكلفة التقديرية للأصول الرأسمالية إلى مدخلات مُلاحظة في أسواق مفتوحة قدر الإمكان، مع الاستعانة بخبراء تقييم مستقلين ومسجلين في جهات رسمية؛ مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر.

إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفرماني

لأغراض القياس اللاحق للأصول الرأسمالية الحكومية باستثناء العقارات الاستثمارية يتم استخدام نموذج التكلفة التاريخية أو التقديرية (التكلفة التاريخية أو التقديرية مطروحاً منها مجمع إهلاك الأصل وخسائر انخفاض القيمة) أو نموذج القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منها مجمع إهلاك الأصل وخسائر انخفاض القيمة).

أما بالنسبة للعقارات الاستثمارية فيتم قياسها لاحقاً بالقيمة السوقية العادلة، إلا إذا كان العقار غير قابل للمقارنة أو كان تحت الإنشاء فيتم قياسه في هذه الحالة بالتكلفة.

يتم ترحيل مكسب إعادة تقييم الأصل الرأسمالي إلى احتياطي إعادة التقييم بعد رد خسارة الانخفاض في القيمة - لنفس الأصل - المُعترف بها سابقاً ضمن المصروفات، كما يتم ترحيل الخسارة الناتجة عن إعادة تقييم الأصل إلى احتياطي إعادة التقييم، وإذا زادت الخسارة عن رصيد الاحتياطي، يتم الاعتراف بباقي الخسارة ضمن المصروفات. يتم تسجيل المكاسب والخسائر المُعترف بها في احتياطي إعادة التقييم في قائمة التغير في حقوق ملكية دافعي الضرائب.

### ٣/٣ عرض الأصول الرأسمالية الحكومية

وفقاً للمعايير الستة المقترحة للاعتراف بالأصول الرأسمالية، يمكن تحديد مجموعتين أساسيتين من الأصول الرأسمالية الحكومية كما يوضحه الشكل رقم (١).



شكل رقم (١): الملحج الشامل للاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً لدراسة Ouda, 2016. المصدر: Ouda, 2016. P. 37

تشمل المجموعة الأولى الأصول الرأسمالية التي يجب رسملتها في قائمة المركز المالي، وبالتالي يتم إهلاكها وتحديد الانخفاض في قيمتها، مع تسجيل إيراداتها أو مصروفاتها الجارية في قائمة الأداء المالي. تشمل هذه المجموعة الأصول الرأسمالية الاقتصادية؛ الأصول الرأسمالية التي تتشابه في الاستخدام مع منشآت الأعمال، والأصول الرأسمالية غير المقيدة؛ الأصول الرأسمالية (التراث والدفاع) التي يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات دون قيود، مثل بعض القصور الملكية واللوحات الفنية والمباني والمنشآت العسكرية التي يمكن استخدامها في تسوية الالتزامات. بينما تشير المجموعة الثانية إلى الأصول الرأسمالية المقيدة؛ الأصول الرأسمالية (التراث والدفاع) التي لا يمكن استخدامها في مقابلة الالتزامات لوجود قيود تمنع التصرف فيها، ويتم الإفصاح عنها بشكل مستقل عن قائمة المركز المالي.

بالنسبة لأصول التراث المقيدة يُقترح إنشاء صندوق تحت مسمى "صندوق التراث" يتم فيه حصر وجرد كافة أصول التراث المقيدة، مع توفير المعلومات الكمية والوصفية (والمالية إذا كانت متاحة دون جهد) التي توضح مدى تفردتها أو الأعداد المتوفرة منها وطبيعتها وكيفية الحصول عليها وأهميتها التاريخية أو الثقافية أو الاجتماعية وموقعها وحالتها المادية وكيفية استخدامها وسياسات الحفظ والحماية والصيانة المتبعة، والوحدات التي تم إضافتها أو نقلها لمواقع أخرى خلال العام، مع إرفاق الصور والمستندات اللازمة للتوثيق. بالإضافة إلى ذلك، يتم تسجيل كافة الإيرادات التي قد تحصل عليها الحكومة بشكل غير مباشر من أصول التراث المقيدة؛ مثل أسعار تذاكر دخول المتاحف والمناطق الأثرية، مقابل التأجير للمتاحف الدولية، وكافة المصروفات المرتبطة بصيانة وترميم وحفظ وحماية هذه الأصول. وفي نهاية العام يتم تحديد فائض أو عجز الصندوق والإفصاح عنه في قائمة المركز المالي ضمن الأصول أو الالتزامات حسب نوع الرصيد.

أما بالنسبة لأصول الدفاع (الأصول العسكرية) المُقيدة يُقترح إنشاء "صندوق الدفاع والأمن القومي" يتم فيه حصر وجرد كافة الأصول العسكرية المقيدة، مع توفير المعلومات الكمية والوصفية (والمالية كلما أمكن ذلك)؛ مثل الفئات الرئيسية لأصول

الدفاع المقيدة كالتائرات والغواصات والقطع البحرية والأسلحة، والفئات الفرعية لكل فئة رئيسية؛ مثل الطائرات الحربية، المروحيات، طائرات النقل التي تتضمنها فئة الطائرات، بالإضافة إلى حالتها، الوحدات التي تم إضافتها أو استنفادها خلال العام، وعقود الصيانة المؤجلة. مع تسجيل كافة المصروفات المرتبطة بصيانة هذه الأصول وجعلها في حالة صالحة للدفاع أو الردع المستمر. وفي نهاية العام يتم ترحيل المصروفات الجارية المرتبطة بها إلى قائمة الأداء المالي.

نظراً لحساسية الأصول العسكرية المقيدة، فإن نشر معلومات تفصيلية عن "صندوق الدفاع والأمن القومي" المقترح إنشائه قد يتسبب في سوء استخدام هذه المعلومات بشكل يضر الأمن القومي أو يزعزع استقرار الدولة، كما أن هذه المعلومات قد لا تهم كل فئات المستخدمين بقدر اهتمامهم بمعرفة مدى جاهزية الدولة واستعدادها للدفاع عن أراضيها وكفاءة إدارة أصولها العسكرية وذلك من مصدر مستقل وآمن وموثوق فيه. تشجيعاً للحكومات على مثل هذه الخطوات التي تحافظ على حقوق الأجيال القادمة، يقترح الباحث أن تُعرض معلومات الصندوق على لجنة الدفاع والأمن القومي التي يشكلها البرلمان (أو لجنة أخرى مستقلة يشكلها البرلمان لهذا الغرض)، والتي تقوم بمناقشته واعتماده وإصدار تقرير موجز إلى المستخدمين، وبالتالي تمثل اللجنة دور مراجع الحسابات في منشآت الأعمال (مع اختلاف المهام ونوع التقرير)، ومن المفترض أن هذه اللجنة مشكلة من أعضاء تم انتخابهم من الشعب، وهذا من شأنه أن يُعزز مصداقية التقارير الصادرة عنها.

استناداً على ما سبق، يمكن عرض الأصول الرأسمالية الحكومية في قائمة المركز المالي تحت مظلة الأصول طويلة الأجل (أو الأصول غير المالية) كما يوضحه الجدول رقم (١)، حيث يتم تخصيص فئة مستقلة لكل من العقارات الاستثمارية، أصول البنية التحتية، أصول التراث غير المقيدة، الأصول العسكرية غير المقيدة، والأصول الرأسمالية تحت الإنشاء، والتي يجب الاعتراف بها وقياسها وعرضها والإفصاح عنها متى استوفت معايير الاعتراف المقترحة.

إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفرماني

### جدول رقم (١):

#### الفئات الرئيسية للأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً للإطار المقترح

الأصول طويلة الأجل:
١. الأصول الثابتة: تشمل الفئات الفرعية التالية:
• أراضي
• مباني وإنشاءات
• أثاث وتراكيبات
• وسائل النقل البري والبحري والجوي
• الآلات ومعدات
• معدات تقنية وتكنولوجيا المعلومات IT
• أصول ثابتة مستأجرة تمويلياً
• أصول ثابتة أخرى
٢. عقارات استثمارية
٣. أصول بنية تحتية
٤. أصول التراث غير المقيدة
٥. أصول عسكرية غير مقيدة
٦. أصول رأسمالية تحت الإنشاء

كما يمكن توضيح الفئات التفصيلية للأصول الرأسمالية الحكومية وأعمارها الإنتاجية المتوقعة وحدود رسملتها في الجدول رقم (٢).

#### جدول رقم (٤/١٢): تصنيف الأصول الرأسمالية الحكومية وفقاً للإطار المقترح

تصنيف	تصنيفات رئيسية	تصنيفات فرعية	الأعمار الإنتاجية المتوقعة	إيضاحات
٣	الأصول			
٣١	الأصول طويلة الأجل			يمكن تسميتها بالأصول غير المالية أو الأصول الرأسمالية. يتم رسملة الأصول إذا استوفت معايير الاعتراف ومن بينها الحد الأدنى للرسملة <sup>(١)</sup>
٣١١	الأصول الثابتة			العقارات، الآلات والمعدات PPE
٣١١١	أراضي	أراضي سكنية أراضي إدارية أراضي خدمية أراضي صناعية أراضي أخرى تجسيدات أراضي	من ٢٠ - ٤٠ سنة لتجسيدات الأراضي. إذا كانت الأراضي ذات عمر محدد؛ مثل الأراضي المستخدمة كمقالب للتفاريات، أو المحاجر فيتم تقدير عمرها الإنتاجي وإهلاكها مثل الأصول القابلة للإهلاك.	تجسيدات الأراضي هي تجسيدات ذات عمر محدود يتم إجراؤها على الأرض؛ مثل تحويطها بسور خرساني، تحديد مواقف السيارات، والممرات، وهي قابلة للإهلاك. أما التجسيدات الدائمة فلا يمكن توقع عمرها الإنتاجي؛ مثل تشجير الأرض، واللاند سكيب، وبالتالي تُضاف إلى تكلفة الأرض الخاصة بها وترسمل معها.
٣١١٢	مباني وإنشاءات	مباني سكنية (مسكن مبنية) المساكن الجاهزة والكرافانات	من ٣٠ - ٨٠ سنة؛ ويعتمد ذلك على كيفية	بالإضافة إلى المباني السكنية، تمتلك الحكومة مباني غير

إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفرموي

تصنيف	تصنيفات رئيسية	تصنيفات فرعية	الأعمار الإنتاجية المتوقعة	إيضاحات
		مقرات حكومية ومباني إدارية دور العبادة ومرافقها مباني المدارس والمؤسسات التعليمية مباني مراكز البحوث والمختبرات مباني المستشفيات والمنشآت طبية مباني ومنشآت أمنية مباني رياضية وثقافية مباني خدمية وترفيهية عامة مباني السجون ومؤسسات إعادة التأهيل العقابية المستودعات والورش والمجازر ومحاجر الماشية المخازن والمباني الصناعية والتجارية مباني الفنادق والمطاعم مباني أخرى مباني تحت الإنشاء تحسينات المباني	استخدام المبنى في تقديم الخدمات الحكومية، والتقنيات المستخدمة في البناء والمواصفات الفنية للمبنى. لا يتم إهلاك المباني تحت الإنشاء حتى يتم اكتمالها وإعادة تصنيفها ضمن المباني. يتم إهلاك تحسينات المباني على العمر المتبقي للمبنى أو العمر المتبقي من مدة الإيجار (أيهما أقل).	مخصصة للسكن، بل لأغراض إدارية أو تعليمية وتدريبية أو صحية أو أمنية أو دينية أو رياضية وثقافية أو ترفيهية. تعتبر مباني السجون ومؤسسات إعادة التأهيل العقابية مباني غير سكنية رغم أنها قد تكون مأوى معيشي للنزلاء ولكن في إطار مؤسسي. من أمثلة المباني الأخرى الحواجز البحرية أو حواجز الأمواج التي يكون الغرض منها تحسين جودة وحجم الأراضي الملاصقة لها دون أن تشكل جزءاً منها. تعتبر المباني تحت الإنشاء أصولاً غير مكتملة يتم حصرها وجردها وتقييمها عند اكتمال إنجازها. تحسينات المباني قد تكون خاصة بمباني مملوكة للدولة أو مستأجرة تمويلياً.
٣١١٣	أثاث وتركيبات	أثاث مكتبي أثاث سكني تجهيزات (أجهزة ومعدات وكتب) مكتبية	٥ سنوات للأثاث، وقد تزيد عن ذلك للتجهيزات المكتبية طبقاً لطبيعة التجهيزات ومواصفاتها الفنية.	
٣١١٤	وسائل النقل البري والبحري والجوي	المركبات والناقلات البرية سفن وقوارب ووسائط النقل البحري طائرات مروحيات قطارات (جرارات وعربات القطارات) دراجات نارية جرارات زراعية سيارات ومركبات مصفحة وسائط نقل أخرى	من ٤ - ٢٠ سنة تبدأ أعمارها الإنتاجية من ٤ سنوات لوسائل النقل الخفيفة وتمتد حتى ٢٠ سنة لوسائل النقل الأخرى الثقيلة، ويعتمد ذلك على المواصفات الفنية لوسيلة النقل ونوعها واستخداماتها.	تشمل المركبات والناقلات البرية ووسائل انتقال الأفراد ونقل الأشياء؛ مثل السيارات والأوتوبيسات والشاحنات والمقطورات وسيارات النظافة والإسعاف والمطافئ والسيارات الخاصة المزودة بمعدات للطوارئ.
٣١١٥	آلات ومعدات	آلات ومعدات ثقيلة معدات إلكترونية وميكانيكية أجهزة تلفاز وآلات ومعدات التصوير آلات ومعدات هندسية آلات ومعدات صحية وأجهزة طبية أجهزة تعقيم	من ٣ - ٣٠ سنة كما يلي: • من ٣ - ٨ سنوات للآلات والمعدات الخفيفة. • من ٩ - ١٥ سنة للآلات والمعدات المتوسطة. • من ١٦ - ٣٠ سنة	الآلات والمعدات الثقيلة تتضمن آلات ومعدات تسوية ورصف الطرق والحفارات ومعدات تجهيز الآبار وأوناش الرفع ومضخات المياه ومولدات ومحولات الكهرباء. الأسلحة (بخلاف الأسلحة العسكرية) تشمل كل الأدوات

إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفرماني

تصنيف	تصنيفات رئيسية	تصنيفات فرعية	الأعمار الإنتاجية المتوقعة	إيضاحات
		آلات موسيقية أجهزة المختبرات والمعامل أسلحة (بخلاف الأسلحة العسكرية) أجهزة التشفير أجهزة الترجمة الفورية أجهزة ملاحه ورادارات آلات ومعدات غوص بحرية أجهزة أمنية متخصصة أجهزة ومعدات نووية آلات ومعدات أخرى	للآلات والمعدات الثقيلة. تلعب طبيعة المعدة أو الآلة وكذلك مواصفاتها الفنية والتقنية، والمعلومات المقدمة من المصنع دوراً رئيسياً في التصنيف واختيار العمر الإنتاجي لكل آلة أو معدة من الآلات والمعدات الخفيفة والمتوسطة والثقيلة.	والمعدات التي تستخدم في الدفاع أو الهجوم أو التهديد بواسطة الجهات الأمنية المدنية وشركات الحراسة والأمن، بالإضافة إلى الاستخدام في الرماية الرياضية أو الصيد.
٣١١٦	معدات تقنية وتكنولوجيا المعلومات IT	أجهزة الحاسب الآلي الطابعات الخوادم والسيرفرات أجهزة الشبكات والربط أجهزة الصرافة الآلية والإيداع النقدي بدالآت الهاتف (السنترالات الداخلية) أجهزة اتصال سلكية ولا سلكية أجهزة إرسال موجات التليفزيون والراديو والبيت الفضائي معدات تقنية وتكنولوجية أخرى	من ٢ - ١٠ سنوات تبدأ أعمارها الإنتاجية من سنتين للحاسبات الآلية المكتتبية وملحقاتها. قد تمتد الأعمار الإنتاجية لأجهزة الشبكات والربط حتى ١٠ سنوات بحد أقصى.	تشمل أجهزة الحاسب الآلي وملحقاته برامج وخص التشغيل والحماية اللازمة، وأنظمة البرامج والمواد المساندة، ونفقات تعاملات الحكومة الإلكترونية. على الرغم أن برامج الكمبيوتر تقع ضمن تصنيف أجهزة الحاسب الآلي، إلا أنه يجب معالجتها محاسيباً في التواريخ اللاحقة كأصول غير ملموسة، حيث يجب الإفصاح عنها وعرضها بشكل مستقل في قائمة المركز المالي.
٣١١٧	أصول ثابتة مستأجرة تمويلياً	أراضي مستأجرة بنظام الإيجار التمويلي مباني مستأجرة بنظام الإيجار التمويلي وسائل نقل مستأجرة بنظام الإيجار التمويلي معدات IT المستأجرة بنظام الإيجار التمويلي تحسينات الأصول المستأجرة	يتم إهلاك الأصول الثابتة المستأجرة بنظام التأجير التمويلي على مدة الإيجار. يتم إهلاك تحسينات الأصول المستأجرة على العمر المتبقي للأصل أو العمر المتبقي من مدة الإيجار (أيهما أقل).	تشير إلى الأصول الثابتة المستأجرة بنظام التأجير التمويلي الذي ينتهي بنقل الملكية والتحسينات عليها، والتي تستخدمها الحكومة في إنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.
٣١١٨	أصول ثابتة أخرى	أصول بيولوجية وزراعية <sup>(١)</sup> أصول ثابتة غير منظورة <sup>(٢)</sup> الأصول الفائضة <sup>(٤)</sup> العدد والأدوات	يتوقف العمر الإنتاجي لسلع الطوارئ على تاريخ انتهاء صلاحيتها، أو بعد هذا التاريخ إذا كان هناك دليل على إمكانية استخدامها بعد هذا التاريخ.	تشير إلى الأصول الثابتة التي لم يتم تصنيفها في التصنيفات الفرعية السابقة وتمتلكها أو تسيطر عليها الحكومة بغرض الاستخدام في تقديم الخدمات العامة.



إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفزماوي

تصنيف	تصنيفات رئيسية	تصنيفات فرعية	الأعمار الإنتاجية المتوقعة	إيضاحات
٣١٢	عقارات استثمارية	عقارات استثمارية مؤجرة لنشاط صناعي عقارات استثمارية مؤجرة لنشاط البيع بالتجزئة عقارات استثمارية مؤجرة لنشاط ترفيهي عقارات استثمارية مؤجرة لنشاط إداري عقارات استثمارية مؤجرة لأنشطة تجارية أخرى	لا يتم إهلاكها	يُقيد تصنيف العقارات الاستثمارية حسب الأنشطة المستخدم فيها هذه العقارات في تحديد قيمتها الحالية في تاريخ القياس اللاحق، بالإضافة إلى توضيح العلاقة بين أنواع العقارات الاستثمارية المؤجرة وقيمتها الإيجارية المحصلة خلال الفترة.
٣١٣	أصول بنية تحتية	طرق برية وجسور وأنفاق وأعمدة إنارة موانئ جوية (مطارات) موانئ بحرية موانئ برية (محطات النقل البري) سكك حديدية ومحطات القطارات محطات وشبكات الكهرباء محطات وشبكات المياه سدود وخزانات مياه محطات وشبكات الصرف الصحي ومعالجة المياه محطات وشبكات تصريف مياه الأمطار خطوط وشبكات الاتصالات خطوط الأنابيب المبادين والمنزهات حق الطريق ROW أصول بنية تحتية أخرى	من ١٠ - ٥٠ سنة تبدأ أعمارها الإنتاجية من ١٠ إلى ٥٠ سنة وقد تصل إلى أكثر من ذلك فيما يتعلق بالسكك الحديدية والطرق البرية والجسور. يتوقف تحديد العمر الإنتاجي لأصول البنية التحتية على طبيعة الأصل واستخداماته والتقنية المستخدمة في بنائه بالإضافة إلى مواصفاته الفنية.	تشمل الطرق البرية والجسور والأنفاق كافة الطرق السريعة والشوارع والأرصفة، والكباري والأنفاق بأنواعها، ومرافق شبكة الطرق؛ مثل جسور المشاة وإشارات الطرق، وإشارات المرور، وكافة الخدمات المرتبطة بها. تشمل السكك الحديدية كافة أنواع القطارات ومحطاتها مثل المترو، المونوريل، قطارات السفر العادية والسريعة سواء تعمل بالديزل أو الكهرباء. خطوط وشبكات الاتصالات قد تكون سلكية أو لا سلكية وتشمل الأقمار الصناعية وأنظمة الهاتف الأرضي والمحمول وكابلات الإنترنت. تشمل الميادين والمنزهات الحدائق والساحات البلدية والمزارع الحكومية والمرافق الرياضية والترفيهية الخارجية. حق الطريق يعني الأرض المحتجزة والمؤمنة للجمهور لأغراض الطرق السريعة، وتشمل أيضاً العقارات المقتناة لإقامة مشاريع البنية التحتية الأخرى. يتم الاعتراف بتكلفتها ضمن أصول البنية التحتية تحت تصنيف الأراضي.
٣١٤	أصول التراث غير المقيدة	مجموعات التراث Collections أصول التراث غير المجمعة السائنة	يتم تقدير أعمارها الإنتاجية بواسطة الأثريين والخبراء، وإذا تم تحديد العمر الإنتاجي المتوقع	مجموعات التراث مثل المتاحف، المجموعات الفنية، مجموعات المكتبات (مجموعات الكتب

إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق

على محمد عبد الحميد الفزماوي

تصنيف	تصنيفات رئيسية	تصنيفات فرعية	الأعمار الإنتاجية المتوقعة	إيضاحات
		أصول التراث غير المنقولة	للأصل فيتم إهلاكه؛ مثل المباني التاريخية المستخدمة لأغراض إدارية.	والمخطوطات النادرة والخرائط والوثائق والتسجيلات) أصول التراث غير المجمع السائكة مثل المباني التاريخية، النصب التذكارية، المواقع الأثرية، الحدائق التاريخية. أصول التراث غير المجمع المنقولة مثل اللوحات الفنية المرسومة، المنحوتات، الأثاث، والتحف.
٣١٥	أصول عسكرية غير مقيدة	أنظمة التسلح (آلات ومعدات وأجهزة عسكرية متخصصة) معدات دعم أنظمة التسلح مباني ومنشآت دعم أنظمة التسلح الأصول الثابتة الملموسة لدعم المهمات العسكرية	يتوقف عمرها الإنتاجي على طبيعة أنظمة التسلح وأنظمة دعم الأسلحة والمهمات العسكرية الذي تحدده وزارة الدفاع.	تعتبر المخازن بأنواعها المختلفة من المخزونات العسكرية (أصول متداولة)؛ حيث أنها لا تستخدم بصفة مستمرة في تقديم خدمات الدفاع حتى وإن كان استخدامها في أوقات السلم يقتصر على الردع وإنما تستخدم لمرة واحدة فقط.
٣١٦	أصول رأسمالية تحت الإنشاء	تحسينات الأراضي تحت الإنشاء المباني تحت الإنشاء أصول بنية تحتية تحت الإنشاء تحسينات الأصول المستأجرة تحت الإنشاء	لا يتم إهلاك الأصول الرأسمالية تحت الإنشاء إلى بعد اكتمالها وإعادة تصنيفها ضمن فئات الأصول الرأسمالية.	الأصول الرأسمالية تحت الإنشاء هي أصول غير مكتملة، يتم حصرها وجردها وتقييمها وإعادة تصنيفها ضمن فئات الأصول الرأسمالية السابق توضيحها بعد تمام إنجازها.

ملاحظات:

- (١) الحد الأدنى للرسملة يتوقف على القيم التي تحددها القوانين أو واضعي المعايير المحاسبية، بنص معيار GASBS 34 على أن الحد الأدنى للرسملة \$٥٠٠٠، مع السماح للحكومات المحلية بتحديد الحد الأدنى المناسب لها. يشير تقرير مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) Governmental Accounting Office أن الحد الأدنى للرسملة في إدارات الحكومة الفيدرالية يتراوح بين ٥٠٠٠ دولار إلى ٢٠٠٠٠٠ دولار. يمكن تحديد عدة حدود لرسملة فئات الأصول الرأسمالية كما يلي: ٥٠٠٠ ج للآلات والمعدات، ٥٠٠٠ ج للمعدات التقنية والتكنولوجية، ١٠٠٠٠ ج للأثاث والتراكيب ووسائل النقل، ٥٠٠٠٠ ج للأراضي والمباني وتحسينات المباني والعقارات الاستثمارية، ٥٠٠٠٠ ج لأصول البنية التحتية القابلة للإهلاك وذلك وفقاً لما تتبعه العديد من الحكومات المركزية والمحلية الأمريكية والبريطانية.
- (٢) تمثل الأصول البيولوجية والزراعية التي تدرج تحت الأصول الثابتة الأخرى الحيوانات والنباتات التي تمتلكها الوحدات الحكومية وتستخدمها في تقديم الخدمات العامة؛ مثل عرض الحيوانات في حديقة لترفيه الزائرين، استخدام الحيوانات في النقل في المناطق النائية، واستخدام الكلاب البوليسية للحراسة، تزيين الحدائق بالأشجار والنباتات.
- (٣) تمثل الأصول الثابتة غير المنظورة نفقات التنقيب عن المعادن وتكاليف الحفر والتجريف لتقييم البترول والمعادن.
- (٤) الأصول الفائضة Surplus Assets تشير إلى الأصول التي تحتفظ بها الحكومة للاستخدام مستقبلاً في توفير منافع خدمية أو اقتصادية؛ مثل الأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع، السلع المحتفظ بها لمواجهة حالات الطوارئ Stockpiled Goods وهي سلع استراتيجية مثل المخزون الاستراتيجي من الأدوية والأغذية لمواجهة الكوارث المحتملة، مخزون الطوارئ من النفط والغاز الطبيعي، وعلى عكس العقارات الاستثمارية التي لا يتم إهلاكها، تنص معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية والبريطانية على إهلاكها حتى التاريخ الذي يتم فيه التخلص منها.

## الخلاصة ونتائج البحث

تعتبر مشكلة الاعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية في القوائم المالية من المشاكل المهمة بالنسبة للوحدات الحكومية التي تتبنى أساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث لا يوجد إجماع بين واضعي المعايير من جهة وبين الباحثين من جهة أخرى وبين حكومات الدول من جهة ثالثة حول الأصول الرأسمالية التي يجب التقرير عنها في القوائم المالية. لذلك يمكن استخدام نظرية الانتشار Diffusion Theory للاستفادة من جهود الأطراف الثلاثة لتطوير إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول الرأسمالية الحكومية من منظور كلي.

يستند الإطار المقترح على مجموعة من معايير الاعتراف التي إذا توافرت في الأصل فيجب الإفصاح والتقرير عنه في القوائم المالية. تهدف هذه المعايير إلى تعزيز قدرة الأصول الحكومية على مقابلة الالتزامات والتعبير عن المركز المالي للوحدة الحكومية بصدق وعدالة دون تضليل للمستخدمين. ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يؤدي الأصل إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانات خدمية للجهة الحكومية، مع إمكانية قياس تكلفته أو قيمته العادلة (الحالية) بطريقة موثوق فيها، بالإضافة إلى عدم وجود أي قيود تحول دون قدرة الوحدة الحكومية على التصرف في الأصل، وبالتالي يمكن مقابلة الأصل بالالتزامات الجهة الحكومية لتجنب التضليل، ويتطلب ذلك ضرورة أن تسيطر الوحدة الحكومية على الأصل دون غيرها من الوحدات الأخرى، وحتى يمكن مقارنة القوائم المالية على أساس واضح، ولأغراض ترشيد قرار الرسملة فيجب تحديد حد أدنى لرسملة الأصول، فإذا انخفضت قيمة الأصل عن هذا الحد فلا يتم رسملته منفرداً، وإنما يتم معالجته كمصروف إيرادي أو قد يتم تجميعه مع الأصول المشابهة ورسملة القيمة الإجمالية للأصول المجمعة.

بالإضافة إلى ذلك، اقترح الباحث تصنيفاً للفئات الرئيسية والفرعية للأصول الرأسمالية الحكومية، ويستند ذلك التصنيف على المعايير الستة اللازم توافرها للاعتراف بالأصول الرأسمالية، ووفقاً لذلك التصنيف تم تخصيص فئة مستقلة لكل من الأصول الرأسمالية الاقتصادية والأصول الرأسمالية غير المقيدة، وهاتين الفئتين من

الأصول الرأسمالية يجب عرضهما والإفصاح عنهما في القوائم المالية، أما بالنسبة للأصول الرأسمالية المقيدة فيتم استبعادها من القوائم المالية تجنباً لتضليل المستخدمين، ولكن يجب توفير معلومات عنها في صورة تقرير منشور أو غير منشور وفقاً للإطار المقترح.

### المراجع

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R., (2011) “The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK”, *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107-133.
- Adam, B., (2018), “Comparison of the Perception of Overt and Covert Options in IPSAS Financial Statements by Intergovernmental Organizations”, *Review of Applied Management Studies*, 16(1), 28-39.
- Agasisti, T., Catalano, G., Di Carlo, F., & Erbacci, A., (2015), “Accrual Accounting in Italian Universities: A Technical Perspective”, *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 494-508.
- Alberti, L. B., Manetti, G., & Parri, B. S., (2016), “The Quality of Annual Reporting by Italian Museums: An International Comparison”, *International Journal of Public Administration*, 39(14), 1-12.
- Aversano, N., & Christiaens, J., (2014), “Governmental Financial Reporting of Heritage Assets from A User Needs Perspective”, *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150-174.
- Aversano, N., Sannino, G. S., & Polcini, P. T., (2015), “Heritage Assets in Local Government Financial Reporting: The Analysis of Two Case Studies”, *Journal of Economy, Business and Financing*, 3(1), 35-43.
- Biondi, L. & Lapsley, I., (2014), “Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.

- Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D., (2016), "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector", International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Chatterjee, B., Mir, M.Z., Eddie, I.A., & Wise, V., (2017), "Infrastructure Reporting by New Zealand Local Authorities: Perceptions and Expectations", *Accounting Research Journal*, 30(1), 36-57.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A.D. & Everaert, P., (2012), "Should All Capital Goods of Governments be Recognised as Assets in Financial Accounting?", *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429-443.
- Ehalaiye, D., Redmayne, N.B., & Laswad, F., (2020), "Does Accounting Information Contribute to a Better Understanding of Public Assets Management?: The Case of Local Government Infrastructural Assets", *Public Money & Management*, <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719669>.
- Ernst & Young LLP (EY), (2017), "EPSAS Issue Paper on The Accounting Treatment of Military Assets: EPSAS Working Group", Ernst & Young Global Limited. Available at: <https://circabc.europa.eu/sd/a/0a603877-30d1-42ec-aaf4-1bb77335dba6/Issue%20Paper%20on%20military%20assets.pdf>
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), (2021), "FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended", Version 20.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1993), "Statement of Financial Accounting Standards No. 116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made". Norwalk, CT.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 2009, "Statement of Financial Accounting Standards No. 164: Not-for-Profit Entities: Mergers and Acquisitions", Norwalk, CT.

- Financial Accounting Standards Board (FASB), ( 2019), "Accounting Standard Update 2019-3\_Not-for-Profit Entities (Topic 958): Updating the Definition of Collections", Norwalk, CT.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2021a), "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements", IFAC.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSASB), (2021b), "Proposed International Public Sector Accounting Standard: Property, Plant, and Equipment", Exposure Draft 78, April 2021, Comments due: October 25, IFAC.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (1999), "Statement No. 34: Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments", Norwalk, CT.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2014), "Concepts Statement No. 6 of the Governmental Accounting Standards Board", Norwalk, CT.
- Lidiya, K., & Anna, G., (2018), "Problematic Aspects of Application of International Public Sector Accounting Standards in Russian Universities", *Advances in Economics, Business and Management Research*, 104, 297-304.
- Matei, N.C., Tole, M., & Stroe, M.A., (2017), "The Importance of Tangible Fixed-Assets Revaluation: A Comparison Between Romanian Accounting Regulations and the IPSAS 17 'Property, Plant and Equipment'", CPU International Conference on Innovations in Science and Education, 22<sup>nd</sup>-24<sup>th</sup> March 2017, Prague, Czech Republic, 314-320.
- Ouda, H.A, (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.A, (2016), “Governmental Capital Assets: How Far Should the Accounting Recognition of these Assets Go?”, *International Journal on Governmental Financial Management*, XVI(1), 34-62.
- Pessina, E. A., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I., (2019), “Heritage: The Priceless Hostage of Accrual Accounting”, *International Journal of Public Sector Management*, ISSN: 0951-3558, DOI: 10.1108/IJPSM-12-2018-0263.
- Widodo, H., Hanun, N. R., & Wulandari, R., (2020), “Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple”, *Journal of Accounting and Investment*, 21(1), 74-89.
- Woon, P. P., Chatterjee, B., & Cordery, C. J., (2019), “Heritage Reporting by the Australian Public Sector: Possibilities from the Concepts of New Public Governance”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 612-631.